

EL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS Y SU TRIPLE CONCEPTO DE FISCALIDAD EXTERIOR

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

Trabajo galardonado con el primer premio en la I Edición de los Premios de Investigación "Hacienda canaria", año 2000.

SUMARIO

- I. Introducción. El triple concepto de fiscalidad exterior.
- II. Los derechos aduaneros: concepto estricto de fiscalidad exterior.
 - A) Antecedentes
 - B) El Reglamento CEE 1911/91, del Consejo, de 26 de junio
 - C) Canarias como parte del territorio aduanero comunitario
 - D) La transformación de la regla general devenida en excepción
 - E) ¿Vigencia de la franquicia aduanera?
- III. Los impuestos especiales de fabricación estatales: concepto amplio de fiscalidad exterior.
 - A) Antecedentes
 - B) La Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero
 - C) La Ley 38/1992, de 28 de diciembre
 - D) Los diferentes ámbitos territoriales previstos en la Ley 38/1992
 - E) Un concepto "amplio" de comercio exterior
 - F) Una matización necesaria. Los hechos imposables "canarios"
- IV. Los tributos derivados del REF: concepto amplísimo de fiscalidad exterior.
 - A) Antecedentes: de los Arbitrios Insulares a los Arbitrios Regionales
 - B) La Ley 20/1991, de 7 de junio
 - C) Delimitación del mar territorial: principio "insular" versus principio "archipelágico"
- V. Conclusión.

Resumen del contenido:

En el presente trabajo se plantea la conveniencia, e incluso necesidad, de mantener un triple concepto de comercio exterior, y por ende, de fiscalidad exterior, cuando dicho fenómeno se analiza desde la perspectiva del archipiélago canario y su tradicional y excepcional Régimen Fiscal; concepto cuyo múltiple significado se justifica en la medida en que el mismo resulta diferente en función de cuál sea la concreta figura tributaria desde la que se examine dicha realidad: los derechos aduaneros, los impuestos especiales estatales de fabricación aplicables en las islas Canarias, o los denominados tributos derivados del REF (IGIC, APIC y Tarifa Especial de Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías).

Paralelamente, también se analizan, de una parte, la vigencia del principio de franquicia aduanera reconocido estatutariamente, y de otra, la polémica planteada en torno a la medición del mar territorial de acuerdo con el principio “archipelágico” o el principio “insular”.

I. INTRODUCCIÓN. EL TRIPLE CONCEPTO DE FISCALIDAD EXTERIOR

Si tradicional y mayoritariamente se viene considerando al Régimen Económico Fiscal de Canarias como un régimen “excepcional” respecto al común¹, ello se debe a que el citado Régimen se basa en determinadas especialidades que operan además de modo preferente por vía de excepción.

Uno de los ámbitos en el que tales peculiaridades resultan especialmente relevantes es el de la “Fiscalidad Exterior”, entendiéndose por tal la fiscalidad aplicable al que en sentido lato podríamos denominar comercio exterior, es decir, aquellas figuras tributarias que recaen sobre el comercio exterior, o, más exactamente, que resultan aplicables con ocasión de la realización de operaciones de comercio exterior.²

En el referido ámbito del comercio exterior, tales especialidades se reflejan no sólo en la naturaleza y configuración jurídica de los diversos tributos que tienen incidencia en el comercio exterior sino también en la propia aplicación práctica de dichos tributos -en la concepción dinámica del fenómeno tributario-, y asimismo en la dimensión orgánica, en la relativa a los órganos competentes para la exacción de dichos gravámenes, cuestión ésta

¹ Por todos, véase Clavijo Hernández, Francisco, “El Régimen Fiscal de Canarias”, en *Documentación Administrativa* n.º 181 (1979), pp. 711 y ss.

² Con objeto de evitar confusiones, dos advertencias terminológicas habría que efectuar desde este primer momento:

a) de una parte, hablamos de comercio exterior en sentido lato por cuanto hacemos referencia a operaciones en las que no necesariamente subyace una operación comercial.

b) de otra parte, aunque para simplificar hagamos referencia, incluso en el propio título del trabajo, a “Fiscalidad”, ello no supone en ningún caso desconocer el carácter eminentemente “parafiscal” de los derechos aduaneros e incluso -al menos formalmente- de los impuestos especiales, cuya finalidad excede de la meramente recaudatoria o “fiscal” pero que también, como se verá, son objeto de nuestra atención en el presente trabajo.

que en el caso de Canarias ha dado lugar al fenómeno que tradicionalmente se ha conocido como la “*doble aduana*”. Es éste de la doble aduana un problema que, tal y como hemos señalado en otro lugar³, hace referencia al problema consistente en la existencia de dos Administraciones o “Aduanas” (la estatal y la autonómica) que, en este ámbito del tráfico exterior de bienes, tienen atribuidas competencias cuyo objeto es diferente pero que concurren en el mismo ámbito espacial y sobre la misma realidad jurídica y económica.

Ahora bien, la cuestión es: ¿qué debemos entender por “Comercio Exterior” y por “Fiscalidad Exterior” desde el punto de vista de las islas Canarias y su peculiar Régimen Económico Fiscal (en adelante, REF)?

La respuesta inmediata es desde luego una perogrullada: “Comercio Exterior es aquel que no es Comercio Interior”. Pero es ésta justamente la cuestión: ¿qué es comercio interior y, por ende, a qué calificamos como comercio exterior? ¿qué operaciones cabe calificar como encuadrables dentro del concepto de comercio exterior y cuáles no? A tratar de responder a tales cuestiones se dirige el presente trabajo.

Dicho propósito nos conducirá necesariamente a plantearnos el ámbito espacial de aplicación de las normas en relación con las figuras tributarias aplicables en Canarias que, incidiendo sobre el tráfico de bienes, tienen una dimensión exterior en la medida en que regulan, califican y atribuyen consecuencias jurídicas a aquellas operaciones que, respecto a dicho ámbito de aplicación, suponen una “*entrada*” en el mismo “*desde el exterior*” o, por el contrario, representan una “*salida*” desde dicho ámbito “*hacia el exterior*”, o lo que es lo mismo, aquellas operaciones en las que unos bienes atraviesan lo que en sentido amplio cabría calificar como “*frontera*”.⁴

Partiendo de que el artículo 21 de la Ley General Tributaria⁵ (Ley 230/1963, de 28 de

³ López Tejera, Diego, “UN PROBLEMA ADICIONAL: LA DUALIDAD DE ADMINISTRACIONES COMPETENTES”; dentro del trabajo “Inclusión o exclusión de los Impuestos Especiales sobre Alcoholes en la base imponible del IGIC”, en *Noticias de la Unión Europea*, nº 166 (Noviembre de 1998), pp. 59 y ss.

Considerando que la citada concurrencia de competencias origina la existencia de determinadas relaciones entre procedimientos administrativos diferentes que son con frecuencia la fuente de algunos puntos de fricción, y teniendo en cuenta que la existencia de competencias concurrentes no impide que el ejercicio de las mismas se realice con cierta interdependencia que puede llegar hasta la identidad procedimental (Aja, E. y otros, *El Sistema Jurídico de las Comunidades Autónomas*, Tecnos, SA, Madrid, 1985, p. 124), planteábamos en el citado trabajo que la solución a los problemas planteados podría venir de la mano del proceso hacia la Administración Única o Común; sin perder de vista en ningún caso el proceso político descentralizador que opera como fundamento constitucional del citado proceso hacia la Administración Única, tal y como, por lo demás, reconoce la propia Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (Ley 10/1997, de 14 de abril) cuando en su parte expositiva señala: “*En el proceso hacia la Administración Única, el protagonismo administrativo en el territorio de cada Comunidad Autónoma lo debe asumir la Administración Autónoma, que podrá desarrollar aquellas competencias exclusivas del Estado que le sean transferidas o delegadas*”.

⁴ Téngase en cuenta que, para no complicar en exceso la cuestión planteada, en el presente trabajo prescindimos de tratar la materia relativa a las denominadas áreas exentas (zonas francas y depósitos francos), instituciones aduaneras con incidencia en la fiscalidad que, por su carácter extraterritorial, pueden matizar, pero no desvirtuar, los conceptos propuestos en este estudio.

⁵ Establece el citado artículo 21 de la Ley General Tributaria:

“*Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:*

diciembre) opera como norma supletoria, que sólo rige en defecto de prescripción específica⁶, habremos de atender necesariamente a la regulación relativa a dicha materia (ámbito territorial de aplicación) dentro de las normas propias de cada uno de los tributos que reúnan de forma concurrente las características descritas en el párrafo anterior, a saber: incidencia en el tráfico de bienes, dimensión exterior, y aplicabilidad en Canarias. Serán dichos preceptos, junto al resto de normas propias de dichos tributos que exigen una interpretación sistemática, las que, en relación con cada uno de dichos gravámenes, podrán determinar qué operaciones deben calificarse como de comercio exterior -y su sometimiento a tributación como "fiscalidad exterior"- y cuáles, por contra, no admiten tal calificativo al tratarse de operaciones interiores; análisis que, en definitiva, será el que permita sostener un concepto de Comercio Exterior (y, por ende, de Fiscalidad Exterior) desde la perspectiva del archipiélago canario y su tradicional Régimen Fiscal.

Y, ya desde este momento, podemos adelantar que, en nuestra opinión, desde la perspectiva del Régimen Fiscal Canario, concurre la peculiaridad de que puede sostenerse -y es ésa nuestra propuesta- hasta un triple concepto de Fiscalidad Exterior; concepto cuyo múltiple significado se justifica en la medida en que el mismo resulta diferente en función de cuál sea la concreta figura tributaria desde la que se analice el fenómeno del comercio exterior.

Así:

a) Si el mismo se analiza desde el punto de vista de los derechos aduaneros, debemos mantener un concepto de comercio exterior que podríamos en principio calificar como "estricto".

b) Si se estudia la citada realidad desde la perspectiva de los Impuestos Especiales estatales⁷ que resultan aplicables en Canarias, habrá que sostener en nuestra opinión un concepto "amplio" de comercio exterior.

c) Finalmente, si el examen se efectúa a la luz de los denominados tributos derivados del REF, resulta necesario mantener un concepto de comercio exterior que podríamos calificar de "amplísimo".

En las líneas siguientes trataremos de exponer las razones por las que mantenemos la existencia, en nuestra opinión, de un triple concepto de fiscalidad exterior, cuando dicho fenómeno se analiza desde la perspectiva del archipiélago canario y su peculiar Régimen

a) *El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.*

b) *El de territorialidad en los demás tributos y en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes."*

⁶ Cfr. Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, SA, Madrid, 1992, pág. 79.

⁷ Téngase en cuenta que el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles derivados del Petróleo (creado por la Ley Territorial 5/1986, de 28 de julio -B.O.C. nº 90, de 01.08.86-), no tiene una dimensión exterior, por lo que no es objeto de nuestra atención.

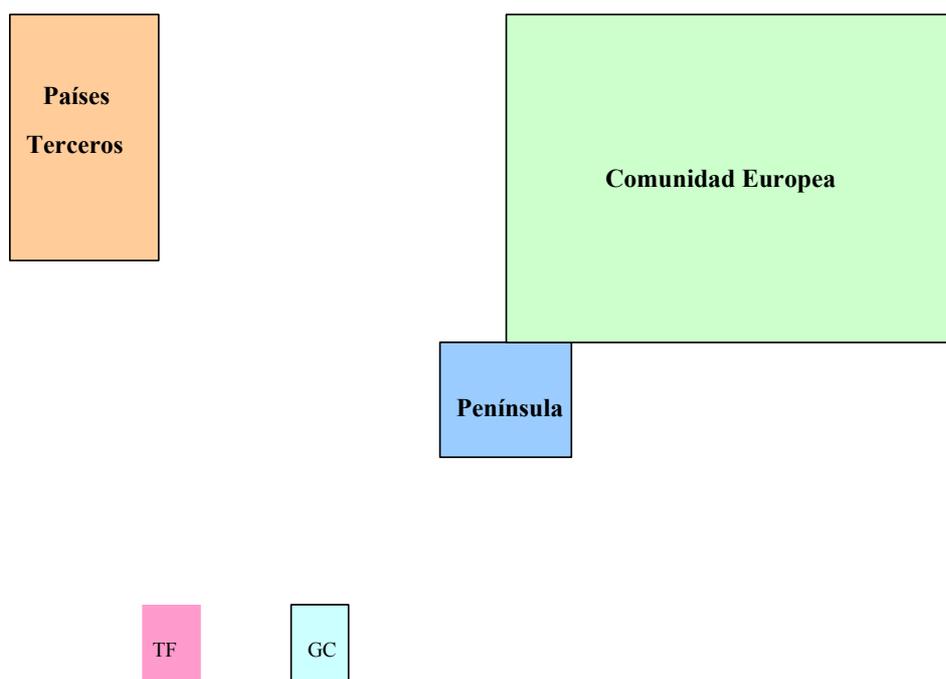
Económico Fiscal, dado que desde dicha posición, tanto por la aplicación diferenciada en las islas Canarias de algunos tributos como por la existencia de unas figuras impositivas peculiares, no cabe sostener -frente a lo que ocurre, con matices, en el territorio común- un concepto de comercio y de fiscalidad exterior que resulte válido en todo caso, sino que resulta imprescindible determinar previamente la perspectiva o el ámbito jurídico-tributario en el que nos situemos, pues en función de éste será válido uno u otro concepto de fiscalidad exterior.

Es decir, cuando se hace referencia al REF canario, consideramos que, más que conveniente, resulta una exigencia inexcusable, siempre que se aluda al comercio exterior y a la fiscalidad aplicable al mismo, aclarar en cada caso desde qué ámbito jurídico-tributario se analiza la realidad de que se trate. Sólo así resulta posible evitar el confusionismo y el entrecruzamiento de esquemas conceptuales en que se incurre con más frecuencia de la que sería deseable, incluso a nivel legislativo, como consecuencia de adoptar posiciones que parecen partir de la existencia de un concepto de comercio exterior unívoco. En definitiva, de la misma manera que ocurre en relación con tantas y tantas realidades, para que nuestros análisis tengan alguna significación y, en su caso, merezcan validez, debemos aclarar necesariamente con carácter previo el punto de vista adoptado.

Por si pudieran tener alguna utilidad a efectos de su comprensión, utilizaremos como representación gráfica esquemática de los cuatro ámbitos territoriales que vamos a considerar los siguientes:

- 1) Islas Canarias (Tenerife -TF- y Gran Canaria -GC-)
- 2) Ámbito territorial peninsular e islas Baleares (Península)
- 3) Comunidad Europea.
- 4) Países Terceros.

Gráfico nº 1



II. LOS DERECHOS ADUANEROS: CONCEPTO ESTRICTO DE FISCALIDAD EXTERIOR

A) ANTECEDENTES

En Canarias, tradicionalmente, y con mayor o menor pureza, ha tenido vigencia el principio de *franquicia arancelaria o aduanera*, que podemos definir sintéticamente con nuestro Tribunal Constitucional como aquel que comporta la "inaplicación de derechos de esa índole (arancelaria) o impuestos equivalentes que comportasen gravámenes de los actos de comercio exterior" (STC 35/1984, de 13 de marzo; F. J. 2º).

Las citadas especialidades aduaneras del archipiélago respecto al régimen vigente en el resto del territorio común estatal se han mantenido inclusive en aquellas etapas de marcado carácter centralista, como fue el período intermedio del siglo XIX, época en la que paradójica, o quizás lógicamente (como reacción frente a los ataques sufridos), alcanzó el Régimen Económico Fiscal Especial canario su impulso y consolidación definitiva a través de la promulgación del Real Decreto de 11 de julio de 1852, por el que se declararon puertos francos los de las islas Canarias. ALBIÑANA, quien considera que con el citado Real Decreto nació el "hecho hacendístico diferencial canario", ha destacado 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 aduanero⁸.

Prescindiendo de la concreta materialización histórica del principio de franquicia

⁸ Cfr. Albiñana García-Quintana, César, Prólogo a Ojeda Quintana, José Juan, *La Hacienda en Canarias desde 1800 a*

aduanera, acerca de la cual existen abundantes y muy completos trabajos⁹, y centrándonos en las normas nacionales vigentes antes del proceso de integración de España en las Comunidades Europeas, cabe destacar cómo el denominado principio de franquicia aduanera encontró reflejo tanto en la normativa aduanera nacional (así, los artículos 2 y 40 del Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas¹⁰ aclaraban que el ámbito territorial de aplicación de los derechos arancelarios a la importación y exportación, respectivamente, estaba constituido por la Península e islas Baleares sin que resultaran de aplicación en las islas Canarias, salvo en los casos excepcionales expresamente previstos en dicha norma) como asimismo en la legislación especial del REF, constituida por la Ley 30/1972, de 22 de julio, cuyo artículo 10, tras confirmar y ratificar el régimen de territorio exento del archipiélago canario en cuanto al tráfico exterior de mercancías, aclaraba en su apartado 2 que, consecuentemente, las importaciones y exportaciones de mercancías en dicho territorio no quedaban sujetas a ningún derecho o gravamen.

Merece especial consideración el hecho de que las especialidades aduaneras en relación con las islas Canarias no sólo alcanzaran reconocimiento expreso históricamente en el ordenamiento nacional sino incluso en determinados convenios internacionales. Así, HARDISSON RUMEU y GUILLERMO NÚÑEZ han hecho notar cómo en el Protocolo de Adhesión de España al Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) firmado el 30 de junio de 1963, se consideró a Canarias como territorio arancelario distinto de la Península y Baleares a efectos de la aplicación del Acuerdo General, es decir, que Canarias no quedaba excluida del GATT, siéndoles de aplicación las partes del mismo firmadas por España, pero con la particularidad de constituir un territorio aduanero diferenciado¹¹.

Cabría en este punto efectuar una aclaración de índole conceptual, trayendo a colación la opinión de MARTÍN OROZCO¹² en el sentido de que la denominada "franquicia aduanera" se engloba realmente, en un concepto único, con la llamada "franquicia fiscal sobre el consumo", de tal forma que lo que existe es una única franquicia de naturaleza tributaria o fiscal, constituyendo la dualidad entre franquicia aduanera y sobre el consumo una referencia a un doble plano de proyección, exterior e interior, de la misma franquicia fiscal sobre la imposición indirecta que grava el tráfico comercial de bienes; con la consecuencia -explicitada por el propio autor- de que el concepto de franquicia fiscal en su vertiente exterior (denominado en el vigente Estatuto de Autonomía como "franquicia aduanera") se proyectaría sobre el conjunto de la imposición que grava los actos de importación y exportación con independencia de la naturaleza aduanera o no de dicha imposición.

1927, Real Sociedad Económica de Amigos del País, Las Palmas de Gran Canaria, 1983, pág. 10.

⁹ Entre otros, vid. Bourgon Tinao, Luis Pablo, *Los Puertos Francos y el Régimen Especial de Canarias*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1982.

¹⁰ Aprobado por el Real Decreto 511/1977, de 18 de febrero (BOE del 31 de marzo).

¹¹ Hardisson Rumeu, Juan y Núñez Pérez, Guillermo, "Especialidades económico-fiscales de Canarias", en *Geografía de Canarias*, Tomo 6, 2ª edición, Editora Interinsular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1988, pág. 35.

¹² Orozco Muñoz, Martín, *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1997, pp.182 y ss.

Al margen de que se trata de una cuestión eminentemente teórica, y de no poca complejidad (lo que requeriría un análisis más profundo), entendemos que, a pesar de la brillante construcción reseñada, resulta conveniente no perder de vista la distinción entre el principio de franquicia aduanera (cuya eficacia se despliega “en relación con” o incluso “frente a” los gravámenes aduaneros) y el de franquicia fiscal sobre el consumo (cuyo ámbito es el de los llamados impuestos sobre el consumo¹³), y ello, porque frente a lo que sostiene el citado autor de que la clasificación entre tributos aduaneros y tributos fiscales -la cual podría justificar la distinción- responde a una clasificación económica y no jurídica, es nuestra opinión que la naturaleza jurídica de dicha distinción puede extraerse del propio ordenamiento jurídico; así, la función extrafiscal, tanto del sistema tributario en su conjunto como de determinadas figuras tributarias en concreto (predicable, en particular, de los gravámenes aduaneros), 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).

Es decir, sin perjuicio de que los efectos “económicos” de ambas franquicias (la aduanera y la fiscal sobre el consumo) puedan ser coincidentes, sin perjuicio asimismo de que los tributos sobre los que recaen uno y otro principio coincidan en cierta medida en la definición de sus hechos imposables relacionados con el tráfico exterior de bienes, y sin perjuicio finalmente de su común origen histórico (si para MARTÍN OROZCO la distinción entre ambos principios respondería al diferente momento y desenvolvimiento histórico de dichos principios, para nosotros, por el contrario, es el común origen histórico el que coadyuva precisamente -junto a los otros factores expuestos- a la confusión o identificación entre ambos principios), sin perjuicio de todo ello -decimos-, es nuestra opinión que resulta conveniente tener bien presente la diferente naturaleza de uno y otro principio por su diferente alcance y sus potenciales consecuencias jurídicas diversas.

En cualquier caso, retomando el asunto que nos ocupa, al margen de que consideremos o no el principio de franquicia aduanera como independiente del principio de franquicia fiscal sobre el consumo, lo que nos interesa destacar a título de antecedente histórico de nuestro objeto de trabajo es que, abstracción hecha de determinadas vulneraciones históricas del principio de franquicia aduanera¹⁴, dicho principio ha regido históricamente en las Islas, consagrándose como una de las especialidades básicas canarias en materia económico-fiscal.

¹³ Frente a lo que sostiene Orozco Muñoz, Martín, (*El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág. 186), entendemos que los gravámenes aduaneros, siendo desde luego impuestos indirectos, no cabe calificarlos sin embargo como impuestos sobre el consumo.

¹⁴ Acerca de las citadas vulneraciones históricas, puede consultarse Orozco Muñoz, Martín, (*El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit.), y asimismo Bourgon Tíno, Luis Pablo, *Los Puertos Francos y el Régimen Especial de Canarias*, cit.

Incluso en el momento de adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, y a pesar de la vigencia del principio de Unión Aduanera¹⁵ (consistente, básicamente, en la eliminación de las fronteras aduaneras interiores y en la adopción de una barrera aduanera común) como uno de los pilares básicos de dicha Comunidad, a pesar de ello -decimos-, en el Acta de Adhesión relativa a las condiciones de adhesión de España a la Comunidad se mantuvo a las islas Canarias fuera de la Unión Aduanera. Así, tras advertir el apartado 1 del artículo 25 de dicha Acta que tanto los Tratados como los actos de las instituciones de las Comunidades Europeas se aplicarían en las islas Canarias salvo las excepciones contempladas en los apartados 2 y 3 de dicho artículo y en las demás disposiciones de la citada Acta, el referido apartado 2 estableció: *“las condiciones en que se aplicarán las disposiciones de los Tratados CEE y CECA sobre la libre circulación de mercancías, así como los actos de las instituciones de la Comunidad relativos a la legislación aduanera y a la política comercial en las islas Canarias ... se definen en el Protocolo nº 2”*.¹⁶

Por su parte, el referido Protocolo nº 2 (“Sobre las islas Canarias, Ceuta y Melilla”), señaló en su artículo 2, apartado 2: *“El territorio aduanero de la Comunidad no comprenderá las islas Canarias, ni Ceuta y Melilla”*; aclarando, por su parte, el apartado 3 de dicho precepto: *“Salvo disposición expresa en contrario del presente Protocolo, los actos de las instituciones de la Comunidad en materia de legislación aduanera para los **intercambios exteriores** se aplicarán en las mismas condiciones a los intercambios entre el territorio aduanero de la Comunidad, por una parte, y las islas Canarias y Ceuta y Melilla, por otra parte”*.

La trascendencia de la especialidad aduanera prevista en el Protocolo nº 2 queda patente en el hecho de que se haya llegado a afirmar que *“si hubiera que resaltar como más o menos relevante alguno de los aspectos que conformaban el régimen especial de Canarias definido en el Acta de Adhesión, éste sería sin duda el relativo a la exclusión o no pertenencia de Canarias al territorio aduanero comunitario”*.¹⁷

En relación con las previsiones normativas contenidas en el Acta de Adhesión y en su Protocolo nº 2, y a efectos del objeto de nuestro trabajo, debe tenerse en cuenta asimismo que el apartado primero del artículo 1 del Reglamento (CEE) nº 2.151/1984 del Consejo, de 23 de julio de 1984, relativo al **territorio aduanero de la Comunidad**¹⁸ (en la redacción dada a dicho precepto precisamente por el artículo 26 del Acta de Adhesión, en relación con el punto 21 del capítulo I -“*Legislación Aduanera*”- del Anexo I a dicha Acta) señalaba lo siguiente:

¹⁵ Cfr. los arts. 25 y ss. del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957.

¹⁶ Vid. Génova Galván, Alberto, “El estatuto de Canarias en la Comunidad Económica Europea”, en *Impuestos II/1986*, pp. 912-924.

¹⁷ Cfr. Asín Cabrera, A., Núñez Pérez, G., Rivero Ceballos, J.L., y Rodríguez Martín, J.A., “Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea”, en *Noticias de la Unión Europea*, nº 166 (Noviembre 1998), Separata, pág. 10.

¹⁸ Reglamento (CEE) nº 2.151/1984 del Consejo, de 23 de julio de 1984, relativo al territorio aduanero de la Comunidad (DOCE nº L 197, de 27 de julio).

"1.- El territorio aduanero de la Comunidad comprenderá:

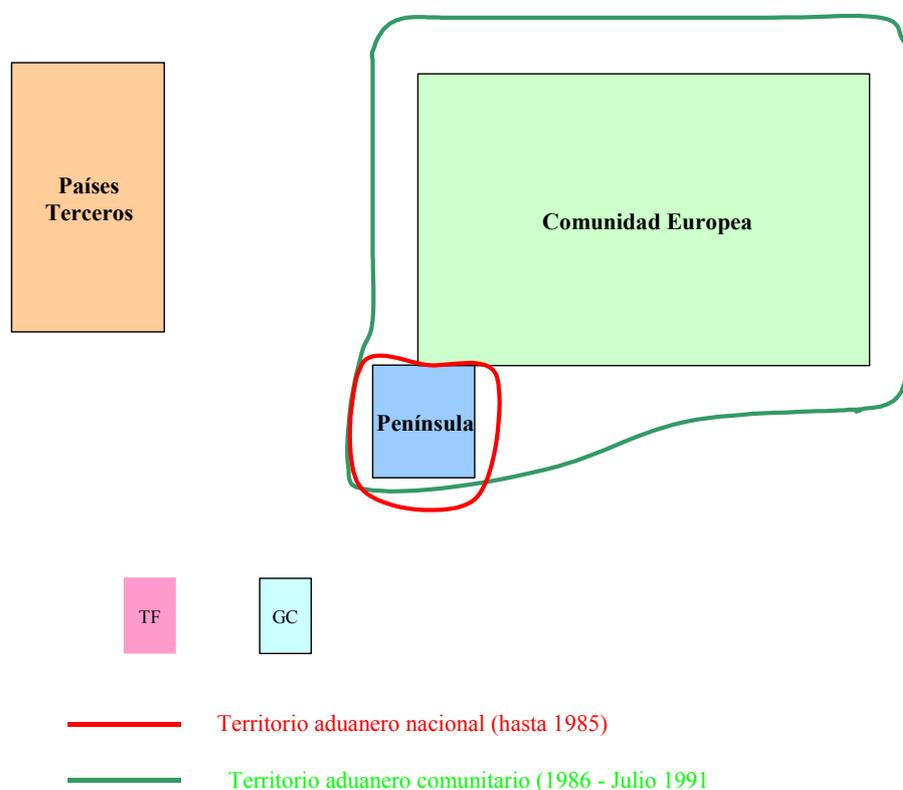
(...)

- el territorio del Reino de España, con excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

(...)"

Recapitulando: en el momento de la adhesión del Reino de España a las CCEE, tras valorarse las contradicciones existentes entre los principios tradicionales que inspiraban el REF canario (franquicia aduanera) y los principios básicos de las citadas Comunidades (Unión Aduanera), y tras adoptarse una decisión política al respecto que se tradujo jurídicamente en el referido Protocolo nº 2, se dejó al territorio de las islas Canarias fuera del territorio aduanero comunitario (en el cual quedaba integrado el "territorio del Reino de España"), continuando así en definitiva con la secular tradición que venía manteniendo al archipiélago canario fuera del territorio aduanero nacional, aunque se hubiera operado una novación fundamental en el sentido de que se había pasado de una Aduana Nacional o Estatal a una Aduana Supranacional Comunitaria.

Gráfico nº 2



B) EL REGLAMENTO CEE 1911/91 DEL CONSEJO

El propio apartado 4 del citado artículo 25 del Acta de Adhesión de España a la CEE previó que, a instancia del Reino de España, el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión, y previa consulta a la Asamblea, podría “*decidir la integración de las islas Canarias en el territorio aduanero de la Comunidad*”, así como “*definir las medidas apropiadas dirigidas a extender a las islas Canarias ... las disposiciones vigentes del Derecho comunitario*”.¹⁹

En términos, probablemente injustos, podría quizás señalarse, haciendo un juego de palabras, que en el artículo 25.4 del Acta de Adhesión “*se previó la falta de previsión*”, sentándose las bases para una futura modificación del *status* de integración del archipiélago en la Comunidad Europea.

Lo cierto es que, con base en dicho título jurídico, se procedió a modificar el referido *status*, culminando dicho proceso en la aprobación del Reglamento CEE 1911/91 del Consejo, de 26 de junio²⁰, cuyo artículo 1 prevé que “*las disposiciones de los Tratados, así como los actos de las instituciones de las Comunidades Europeas, para los que se habían previsto excepciones en el Acta de adhesión, se aplicarán en las islas Canarias en las condiciones establecidas en el presente Reglamento*”, y determinando en suma -por lo que hace a la cuestión planteada- la integración de las islas Canarias en el territorio aduanero de la Comunidad.

Así, el citado Reglamento (cuya entrada en vigor tuvo lugar el día 1 de julio de 1991) previó en su artículo 6 que en Canarias se implantaría progresivamente el Arancel Aduanero Común²¹, de acuerdo con determinado calendario durante un período transitorio cuyo término final está fijado para el día 31 de diciembre del presente año 2000.²²

Así pues, si bien es verdad que en el propio Reglamento se previeron determinadas especialidades²³ (medidas específicas arancelarias, inaplicación de la política comercial

¹⁹ Tal y como se ha señalado por la doctrina, este apartado 4 del artículo 25 del Acta de Adhesión se caracteriza, desde una óptica estrictamente comunitaria, por la previsión de un mecanismo *sui generis* de revisión del régimen especial aplicable a las islas Canarias en los términos previstos en los apartados 1, 2 y 3 de esta disposición de Derecho comunitario originario. Cfr. Asín Cabrera, A., Núñez Pérez, G., Rivero Ceballos, J.L., y Rodríguez Martín, J.A., “Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea”, cit., pág. 5.

²⁰ Reglamento (CEE) n° 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 n° L 171, de 29 de junio).

²¹ Acerca del alcance que habría que otorgar a la expresión Arancel Aduanero Común, puede consultarse Ossa Martínez, Antonio de la, “Tributación aduanera en Canarias a raíz de la entrada en la Unión Europea”, en *Impuestos* n° 24 (1996), pp. 76 a 105.

²² Téngase en cuenta que la citada implantación progresiva del Arancel Aduanero Común, a nuestro juicio, no supone ninguna especialidad prevista de manera excepcional en relación con el archipiélago canario al ser práctica habitual el establecimiento de dichos periodos transitorios, tal y como puede comprobarse, por ejemplo, en el Acta de Adhesión del Reino de España a la CEE (art. 37), o incluso en las previsiones relativas al establecimiento de un Arancel Aduanero Común entre los Estados fundadores de la CEE contenidas en el propio Tratado de Roma (arts. 18 y ss.).

²³ En relación con dichas especialidades, vid. Clavijo Hernández, Francisco, “Las especificaciones en materia aduanera y fiscal”, en la obra colectiva *Canarias en la Comunidad Europea*, Fundación Pedro García Cabrera, Madrid, 1994; y asimismo Ossa Martínez, Antonio de la, “Tributación aduanera en Canarias a raíz de la entrada en la Unión Europea”, cit.

común para ciertos productos sensibles, régimen aplicable a las zonas francas, régimen específico de abastecimiento, etc.), las cuales se han hecho efectivas con posterioridad a través de diversas normas de desarrollo, es lo cierto que a partir del Reglamento 1911/91 (citado) las islas Canarias han quedado integradas en la Unión Aduanera.

C) CANARIAS COMO PARTE DEL TERRITORIO ADUANERO COMUNITARIO

En coherencia con las previsiones normativas del referido Reglamento 1911/91, la norma básica en materia aduanera, cual es el Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento CEE 2913/92²⁴, cuando define en su artículo 3 el territorio aduanero de la Comunidad, no establece ninguna excepción en relación con el archipiélago canario: el citado precepto menciona "*el territorio del Reino de España*" como parte conformante del territorio aduanero comunitario, con la sola excepción de Ceuta y Melilla, ciudades que, aunque forman parte de la Comunidad Europea, sí se mantienen excluidas del citado territorio aduanero comunitario.

Así pues, en Canarias, como parte integrante del territorio aduanero comunitario, se aplica el Arancel Aduanero Común y su norma básica, el Código Aduanero Comunitario (CAC), el cual resulta aplicable a *los intercambios entre la Comunidad y países terceros*" (art. 1 del CAC).

En definitiva, el archipiélago canario forma parte del territorio aduanero comunitario, por lo que, desde esta concreta perspectiva, las operaciones de Canarias con las diversas partes integrantes de dicho territorio²⁵ deben calificarse de "operaciones interiores", amparadas por el principio de libre circulación (arts. 23 y ss. del Tratado de la CE), y únicamente cabe reputar como "operaciones exteriores" las realizadas entre las islas Canarias y los denominados países terceros.

Consecuentemente, respondiendo al interrogante que nos planteamos en este trabajo, habremos de concluir que, desde esta perspectiva, la de los derechos aduaneros, debemos considerar "Comercio Exterior" el que comprende aquellas operaciones entre Canarias y los países terceros, ya sean de importación o exportación, y "Fiscalidad Exterior" aquellas figuras tributarias aduaneras que se aplican exclusivamente a las operaciones con países terceros, pero nunca a las realizadas con el resto de territorios integrados en el territorio aduanero comunitario.

Es decir, desde el punto de vista del archipiélago canario y su excepcional Régimen Económico-Fiscal, y desde esta concreta perspectiva aduanera, será comercio exterior el

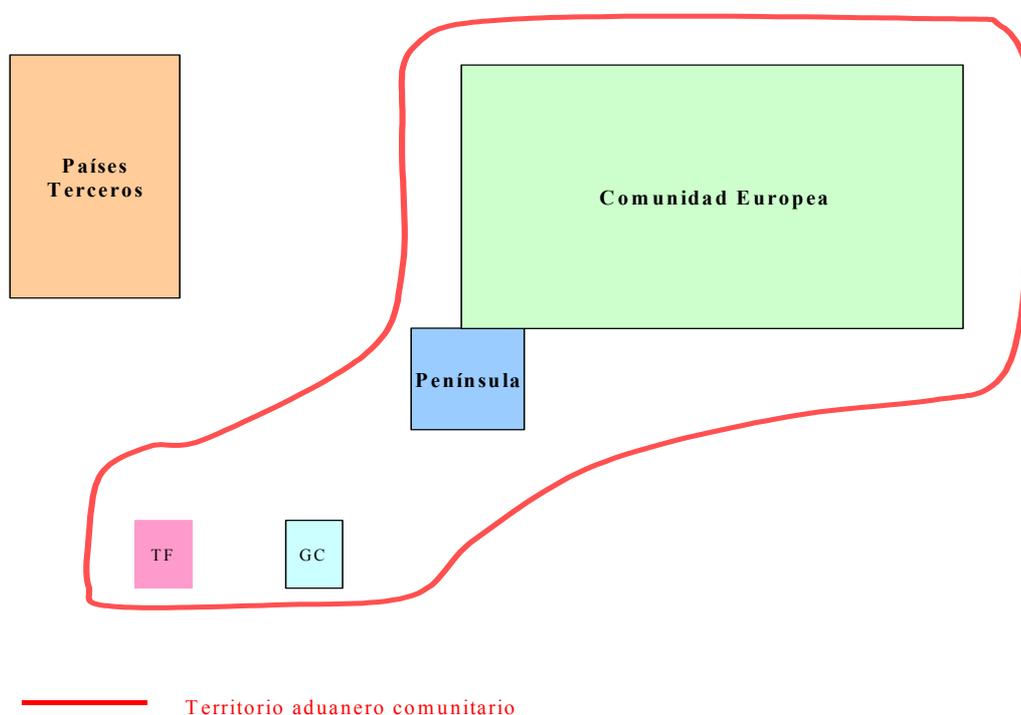
²⁴ Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (D.O.C.E. nº L 302, de 19 de octubre).

²⁵ Acerca de las diversas partes integrantes del territorio aduanero de la Comunidad, puede consultarse Fernández Manera, Rafael: "El territorio aduanero comunitario". *Aduanas Informa nº 67 (Octubre-Diciembre 1995)*, Agencia Tributaria, Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

que se realice con aquellos territorios que no forman parte del territorio aduanero comunitario (países terceros como, por ejemplo, Irán, China, Canadá, etc.), pero, por chocante que pueda resultar, será "comercio interior" aquel que se produzca entre La Laguna (Tenerife) y Estocolmo, de forma análoga al que pueda tener lugar entre Madrid y París, o entre Las Palmas de Gran Canaria y Vecindario (Gran Canaria).

Gráficamente, el territorio aduanero de la Comunidad, o el ámbito territorial de aplicación (por utilizar la terminología tradicional en nuestro ordenamiento) del Código Aduanero Comunitario sería esquemáticamente el siguiente:

Gráfico nº 3



Debe tenerse en cuenta que a las consideraciones anteriores no se opone el hecho de que las mercancías comunitarias que se expidan desde las islas Canarias a otra parte del territorio aduanero comunitario, o a la inversa, deban circular necesariamente al amparo del régimen aduanero de *tránsito interno*. Tal obligación, prevista en el artículo 311, letra c) del Reglamento CEE 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993²⁶, se justifica por el hecho de que el territorio de las islas Canarias se mantiene excluido del ámbito de aplicación del sistema común del IVA (Impuesto sobre el valor Añadido), por expreso mandato del artículo 4, apartado 1, del citado Reglamento CEE nº 1911/91.²⁷

²⁶ Reglamento (CEE) 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (D.O.C.E. nº L 253, de 11 de octubre).

²⁷ Señala el citado apartado 1 : "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."

Esta exclusión del ámbito armonizado del IVA, que se justifica en la parte expositiva del mencionado Reglamento CEE nº 1911/1991 (citado) por el hecho de que *"el refuerzo de la integración de las Islas en la Comunidad no resulta incompatible con el mantenimiento de una fiscalidad indirecta específica de las islas Canarias..."*²⁸, también encuentra lógico reflejo jurídico positivo en el artículo 3 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (que, a efectos de dicha norma, excluye a Canarias de la consideración de "interior del país" en el Reino de España, y de la consideración de "territorio de un Estado miembro", considerando consecuentemente a las islas como "territorio tercero"), así como en el artículo 3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así pues, esa exclusión del archipiélago canario del ámbito de aplicación del sistema común del IVA y el necesario control de las mercancías son los que justifican que las citadas operaciones deban realizarse al amparo del régimen aduanero de tránsito interno, siendo éste uno de los supuestos en que, como se ha destacado por la doctrina aduanera, *"los procedimientos aduaneros se aplican en apoyo de los sistemas fiscales"*.²⁹

En cualquier caso, insistimos en que dicho mandato normativo no supone, a nuestro parecer, ningún obstáculo para poder mantener un concepto de comercio exterior, desde esta perspectiva aduanera, conforme al cual sólo habría que reputar como "operaciones exteriores" a aquellas realizadas con países terceros, y como "fiscalidad exterior" a las figuras tributarias aplicables con ocasión de las mismas, mientras que el comercio intracomunitario debería considerarse en todo caso como "comercio interior".

Es éste un concepto que, como ya hemos adelantado, podríamos calificar de *"comercio exterior en sentido estricto"*.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la asignación al mismo por nuestra parte de dicho calificativo (*"comercio exterior en sentido estricto"*) no supone desconocer en ningún caso la controversia que, excediendo del ámbito tributario -tégase en cuenta-, se plantea, concretamente dentro del ámbito comercial, acerca de considerar o no como comercio exterior solamente aquel que se realiza con países terceros; cuestión que, desde dicho ámbito, resulta relevante a efectos de determinar si la competencia en relación con el comercio intracomunitario corresponde al Estado -competente en relación con el comercio exterior, *ex artículo* 149.1.10ª de la Constitución Española-, o por el contrario se trata de una materia asumible por las Comunidades Autónomas³⁰.

²⁸ En definitiva, tal exclusión de Canarias del ámbito espacial de aplicación del IVA no supone sino el mantenimiento del tradicional sistema especial canario de imposición indirecta (basado en la tradicional franquicia fiscal sobre el consumo) que, reconocida históricamente por la legislación estatal, había ya encontrado reflejo a nivel de derecho Comunitario en el Acta de Adhesión de España a la CEE.

²⁹ Cfr. Cepeda Caro, M.A., Garre Alcaraz, F., e Ingelmo Pinilla, J., "Destinos Aduaneros", capítulo VII, p.174, en *Código Aduanero*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1994.

³⁰ Así, el artículo 31 del Estatuto de Autonomía de Canarias (conforme a la redacción dada al mismo por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre) establece que la Comunidad Autónoma de Canarias tiene competencia exclusiva sobre el "comercio interior", de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general.

Efectivamente, tal y como ha destacado SUSANA GALERA³¹, la calificación del comercio intracomunitario como interior o exterior se ha planteado como una cuestión especialmente conflictiva, sin que pueda sostenerse un criterio determinante sobre la titularidad de la competencia en este ámbito, llegando a calificar el Tribunal Constitucional en su sentencia 252/1988 el comercio intracomunitario como "*intercambios comerciales exteriores en el marco de la CEE*"; pareciendo en definitiva -añade la citada autora- que "*el Tribunal Constitucional conceptúa el comercio intracomunitario como un tipo de comercio exterior cualificado especial, sin llegar a asimilarlo totalmente con el comercio exterior, denominación reservada a los intercambios con terceros países no comunitarios, ni tampoco con el comercio interior, en tanto éste tiene una indudable connotación nacional*".³²

También en las normas reguladoras del Régimen Económico Fiscal canario, incluso en aquellas de naturaleza estrictamente tributaria, entiendo que pueden detectarse ciertos reflejos o manifestaciones de esa actitud cautelosa, y hasta suspicaz, en relación con la delimitación competencial entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Canarias en estas materias que, en mayor o menor medida, y de una u otra manera, se relacionan con el comercio exterior. Así, por ejemplo, en el artículo 15 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, cuando señala que "*la Inspección del comercio exterior, dada la mayor integración de las islas en la Unión Europea y la competencia exclusiva del Estado en su ejecución y regulación, correrá a cargo de la Administración General del Estado, bajo el principio general de adecuación a la normativa comunitaria en la materia*". Y, aun con mayor claridad, en los artículos 62 y 90 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias; preceptos que, tras atribuir a la Comunidad Autónoma de Canarias las competencias de gestión en sentido amplio en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, y aclarar que tales competencias pueden desarrollarse en cualquier lugar del archipiélago, matiza a continuación, superfluamente a mi juicio: "*sin perjuicio de las que correspondan a las Administraciones de Puertos Francos y otros órganos de la Administración del Estado en materia de control del comercio exterior, represión del contrabando y demás que les otorga la legislación vigente*".

Téngase en cuenta, no obstante, que existen pareceres absolutamente contrarios a la opinión que acabamos de exponer, como el de MARTÍNEZ DE SAAVEDRA, quien se ha referido a "*la pretenciosa redacción del artículo 90 de la Ley 20/1991*" como norma que explica las peligrosas "*interferencias de los órganos autonómicos en funciones propias de la aduana*"³³.

³¹ Galera Rodrigo, Susana, *Derecho Aduanero Español y Comunitario. La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*, 1ª ed., Civitas, S.A., Madrid, 1995, pp. 173-175.

³² Entiende SUSANA GALERA (*Derecho Aduanero Español y Comunitario. La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*, cit., p. 175) respecto a esta controversia competencial que "*estamos ante una tercera y nueva categoría de comercio*", que exigiría "*reconocer la existencia de un nuevo título competencial y determinar su atribución a alguno de los entes susceptibles de ostentar su titularidad*".

³³ Cfr. Martínez de Saavedra y Tabernero, A., "Los aspectos aduaneros de la nueva situación canaria", en Boletín

D) LA TRANSFORMACIÓN DE LA REGLA GENERAL DEVENIDA EN EXCEPCIÓN

Tal y como con acierto ha destacado MARTÍN OROZCO, se ha operado una mutación institucional del Régimen Económico Fiscal, no atentoria contra dicha institución, como consecuencia del reforzamiento de la integración de Canarias en la Unión Europea, al tener que adaptarse el citado Régimen a la nueva situación derivada de dicha integración.³⁴

Centrándonos en la perspectiva territorial que constituye el punto de partida válido para nuestro propósito (pues será la misma la que nos dará uno u otro concepto de comercio exterior y, en consecuencia, de fiscalidad exterior), y relacionándola con los antecedentes históricos de nuestro Régimen Fiscal a los que nos hemos referido, nos encontramos con la, a primera vista paradójica, constatación de que el proceso histórico del paso de una Aduana nacional a una Aduana supranacional ha supuesto, en el caso de Canarias, desde el nuevo *status* aprobado en el año 1991, el paso de una situación en la que el archipiélago canario estaba excluido del territorio aduanero nacional -con la consecuente inaplicación de derechos aduaneros- a una situación en la que Canarias, al margen de determinadas especialidades, ha quedado plenamente integrada en territorio aduanero supranacional, en el territorio aduanero comunitario.

Cierto es que tradicionalmente, tal y como se ha señalado, el principio de franquicia aduanera nunca rigió en estado puro al conocer históricas vulneraciones, y asimismo también es cierto que la aplicación del Arancel Aduanero Común está sujeta a una serie de excepciones. Pero igual de indiscutible parece que la transformación ha sido radical: lo que antes era regla general o principio básico (inaplicación de derechos arancelarios) ahora constituye la excepción, y lo que antes operaba como excepcional (la aplicación de derechos arancelarios) ha devenido en regla general.

E) ¿VIGENCIA DE LA FRANQUICIA ADUANERA?

En relación con lo anterior, a la vista de la radical transformación operada en relación con el archipiélago canario desde el punto de vista de los derechos aduaneros, ¿cabe seguir hablando de la franquicia aduanera como uno de los principios básicos del REF?

La generalidad de la más autorizada doctrina en la materia sostiene una opinión negativa al respecto. Así, se ha señalado que *"al decidirse la integración de Canarias en el territorio aduanero de la Comunidad, se puso fin a uno de los aspectos nucleares de lo que había sido históricamente el régimen de Canarias"*, añadiéndose que *"la supresión del status especial previsto para Canarias en el artículo 25 y el Protocolo 2 del Acta de Adhesión supuso*

Económico del I.C.E., nº 2.287, 2.288 (8 al 21 de julio de 1991), pág. 2.342.

³⁴ Vid. Orozco Muñoz, Martín, *(El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad, cit., pp. 272 y ss.*

la quiebra de algunos de los principios básicos o informadores de dicho régimen hasta ese momento en vigor".³⁵ En un planteamiento incluso más maximalista, SÁNCHEZ SERRANO, partiendo de que "por franquicia aduanera ... sólo cabe entender ...la simple inaplicación o exoneración en parte de un determinado territorio -el ámbito territorial canario en nuestro caso- de derechos arancelarios ... que sí serían exigibles en el resto del territorio", concluye afirmando que "no se puede seguir ya hablando de un auténtico régimen de franquicias en el archipiélago canario, ... tras la Ley 20/1991, y menos aún tras el Reglamento CEE del Consejo de 26 de junio de 1991, por el que se dispone la introducción progresiva en Canarias de la tarifa aduanera común", pues -aclara- "el que tales franquicias no hayan sido a veces completas, ... podrá haber sido considerado ... como una serie de incoherencias, contradicciones, impurezas del sistema de franquicias, pero nunca, a mi juicio, como exigencia o parte realmente constitutiva del núcleo, esencia o fundamento del régimen económico-fiscal canario".³⁶

Tales pronunciamientos doctrinales resultan absolutamente coherentes con lo que tiempo antes habían ya advertido CLAVIJO HERNÁNDEZ y YANES HERREROS en el sentido de que la aplicación del Arancel Aduanero Común, por principio, constituía una vulneración del principio de franquicia aduanera.³⁷

Incluso el Tribunal Superior de Justicia de Canarias parece sostener una opinión negativa al respecto, al hacer referencia en alguna sentencia al "...régimen de franquicia aduanera que estuvo vigente en Canarias hasta el día 1 de julio de 1991, fecha en que las islas entraron a formar parte del territorio aduanero comunitario y dejaron de ser «islas francas» o puerto franco".³⁸

Sin perjuicio de que creamos entender el sentido de las palabras contenidas en dichos pronunciamientos doctrinales y judiciales (en cuanto resulta indudable que el tradicional principio de franquicia aduanera ha desaparecido en su formulación tradicional), no creemos incurrir en un formalismo nominalista si mantenemos que en este punto, en nuestra opinión, no debe ni puede perderse de vista que el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias, tras la reforma introducida en dicho precepto (antes artículo 45) por el artículo primero, apartado 32, de la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre³⁹ (muy posterior, pues, al cambio de *status* del archipiélago en la Comunidad), sigue haciendo referencia expresa a dicho principio de "franquicia aduanera" como una de las bases del

³⁵ Cfr. Asín Cabrera, A., Núñez Pérez, G., Rivero Ceballos, J.L., y Rodríguez Martín, J.A., "Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea", cit., pág. 10.

³⁶ Sánchez Serrano, Luis, "La imposición indirecta canaria como imposición estatal", en *Noticias CEE* n° 94 (Noviembre 1992), pp. 87-88.

³⁷ Clavijo Hernández, F. y Yanes Herreros, A., "La entrada en el Mercado Común y la Clausula Adicional Tercera", en *Canarias ante el cambio*, Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de la Laguna, 1981, p. 217. Citado por Orozco Muñoz, Martín, (*El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pp. 254-255).

³⁸ Cfr., entre otras, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, de 25 de enero de 1999. Ponente: Sr. Clavijo Hernández.

³⁹ 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. n° 315, de 31.12.96, corrección de errores en el B.O.C. n° 61, de 12.03.97).

Régimen Económico Fiscal del que goza Canarias, por lo que, en consecuencia, desde el punto de vista jurídico, no cabe sostener a nuestro juicio que el principio de franquicia aduanera haya sido suprimido o derogado.

Cierto es que algunos de los autores citados se han planteado expresamente si la actual redacción del artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía en este punto debe "*atribuirse a una causa de inconsciencia colectiva, o bien a una pretensión de autoconvencimiento sin conexión alguna con la realidad*"⁴⁰, pero es nuestra opinión que, más allá de dichos juicios de valor, desde el punto de vista estrictamente jurídico debe realizarse un esfuerzo interpretativo de la explícita declaración contenida en la citada norma, máxime si se tiene en cuenta el rango de la misma y, en particular, su conformación del bloque de constitucionalidad.⁴¹

Lo que sí parece innegable es la necesidad de interpretar la franquicia aduanera de diferente forma a como se ha venido interpretando históricamente. Es decir, si un cambio tan sustancial como el acaecido no ha llevado aparejada una modificación de los términos legales; si, habiendo cambiado los presupuestos, se sigue aplicando la misma terminología; parece indiscutible que ello acarrea como consecuencia ineludible el que a aquella terminología o nomenclatura habremos de otorgarle un alcance y sentido diferente al que venía sosteniéndose hasta la fecha, sin que ello suponga por nuestra parte desconocer lo problemático que resulta el poder calificar en rigor como "principio" lo que, tal y como hemos señalado, opera en la actualidad por vía de excepción al principio general de integración del archipiélago en la Política Aduanera de la Comunidad. Es decir, a pesar del esfuerzo interpretativo que se propugna, ello no supone ignorar las dificultades que entraña el poder hablar de la "franquicia aduanera" como uno de los principios informadores del REF canario si con el concepto de "principio" hacemos referencia a aquellas normas jurídicas básicas o "principiales" que reflejan las líneas maestras y los criterios fundamentales que disciplinan una institución.⁴²

Cuál sea el alcance y sentido que haya que dar a dicho "principio" es algo cuya respuesta queda diferida y vendrá marcado en buena medida por el desarrollo que se realice del artículo 299.2 del Tratado de la Comunidad Europea (el popularmente conocido como "Estatuto Permanente de las Regiones Ultraperiféricas"), cuyos principios han sido incorporados normativamente al Régimen Económico Fiscal canario a través del nuevo artículo 46, apartado 2, del Estatuto de Autonomía de Canarias⁴³; sin que deba perderse de

⁴⁰ Cfr. Asín Cabrera, A., Núñez Pérez, G., Rivero Ceballos, J.L., y Rodríguez Martín, J.A., "Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea", cit., pág. 10.

⁴¹ 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.

⁴² Cfr. Díez Picazo, Luis, *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, 3ª ed. corregida y puesta al día, Ariel, S.A., Barcelona, 1993, pp.209 y ss.

⁴³ El artículo 46, apartado 2, del Estatuto de Autonomía establece:

"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

vista que por parte de la doctrina se ha criticado la redacción del párrafo tercero del artículo 299 (ver en nota), en particular, “*por su ambigüedad, dado que no se pronuncia sobre la temporalidad (transitorias o indefinidas) de las medidas a adoptar*”⁴⁴, debiendo considerarse (al efecto de comprender el sentido de tales críticas) que MARTÍN OROZCO⁴⁵ ha subrayado el carácter permanente de la no sujeción en que consiste la franquicia.

Respecto a dichas críticas, es mi opinión que, aun compartiendo el carácter permanente de la franquicia en su concepción tradicional, y comprendiendo los temores acerca de la ambigüedad del precepto -en particular si se tiene en cuenta el tenor del segundo párrafo de la Declaración número 26 aneja al Acta Final de la Conferencia de Maastricht⁴⁶, que constituye el precedente (aunque carente de valor jurídico) del actual apartado 2 del artículo 299-, a pesar de ello -digo-, considero que debe ahondarse en la línea de mantenimiento, consolidación y desarrollo de las medidas específicas previstas en el artículo 299 del Tratado de la Comunidad Europea, cuyos principios han sido incorporados estatutariamente a nuestro peculiar Régimen Económico Fiscal, y será ese desarrollo futuro el que podrá convertir el principio de franquicia aduanera en un elemento estructural (capaz de seguir sirviendo a los fines a los que está llamado) o en una mera declaración de sabor nostálgico.

Con independencia del alcance más o menos “*ejecutor*” que se quiera otorgar al Reglamento CEE 1911/91 (citado) en relación con el tradicional principio de franquicia aduanera (lo que, en definitiva, supondrá conferir un significado meramente nominal a la

derogaciones que permitan paliar las características estructurales permanentes que dificultan su desarrollo.”

Por su parte, el apartado 2 del artículo 299 del Tratado de la Comunidad Europea (en la redacción dada al mismo por el artículo 2, apartado 55, del Tratado de Amsterdam), tras declarar en su primer párrafo que “*las disposiciones del mismo se aplican a los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias*”, añade en su segundo párrafo 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*”; aclarando el párrafo tercero:

“*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*”.

Los subrayados, obviamente, son nuestros.

⁴⁴ Cfr. Asín Cabrera, A., Núñez Pérez, G., Rivero Ceballos, J.L., y Rodríguez Martín, J.A., “Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea”, cit., p. 10.

⁴⁵ Vid. Orozco Muñoz, Martín, (*El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., p. 26.

⁴⁶ La citada Declaración número 26 aneja al Acta Final de la Conferencia de Maastricht, firmada el 7 de febrero de 1992, estableció lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“*Declaración relativa a las regiones ultraperiféricas de la Comunidad.*

La Conferencia reconoce que las regiones ultraperiféricas (departamentos franceses de Ultramar, Azores, Madeira y las islas Canarias) padecen un importante atraso estructural agravado por diversos fenómenos (gran lejanía, insularidad, escasa superficie, relieve y clima difíciles, dependencia económica respecto de algunos productos) cuya constancia y acumulación perjudican gravemente a su desarrollo económico y social.

*Considera que, si las disposiciones del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y del Derecho derivado se aplican de pleno derecho a las regiones ultraperiféricas, ello no obsta para que se adopten disposiciones específicas en su favor **mientras exista una necesidad objetiva** de adoptar tales disposiciones con vistas a un desarrollo económico y social de estas regiones. Estas disposiciones deberán tener por objetivo a la vez la realización del mercado interior y el reconocimiento de la realidad regional, con vistas a hacer posible que las regiones ultraperiféricas alcancen el nivel económico y social medio de la Comunidad”.*

declaración del artículo 46 del Estatuto de Autonomía), el criterio doctrinal que entendemos no resulta admisible es el mantenido por MARTÍN OROZCO⁴⁷ en el sentido de que la supresión o abolición de la franquicia aduanera ha sido "solamente parcial", por cuanto, como corolario del principio de unión aduanera, la incorporación de Canarias al territorio aduanero de la Comunidad implica la no aplicación de derechos arancelarios a las importaciones de origen comunitario, respecto a las cuales seguiría subsistiendo el principio de franquicia aduanera.

Tal afirmación podría reputarse válida si acaso desde un punto de vista económico, en el sentido de que la eliminación del principio de franquicia aduanera (o, más exactamente, la integración de Canarias en la Unión Aduanera) no afectó a priori, en el momento inicial, al tráfico Canarias-Comunidad Europea, en el cual -por mor del principio de libre circulación- los bienes circulan sin que se sometan a imposición aduanera alguna, de igual forma, en definitiva, que ocurría hasta el 1 de julio de 1991 en virtud del principio de franquicia aduanera.

Ahora bien, desde el punto de vista jurídico, no cabe sostener, a nuestro juicio, tal "abolición parcial" del principio de franquicia aduanera.

Antes señalamos que compartimos plenamente con el citado autor la opinión de que en el Régimen Económico Fiscal se ha operado una mutación institucional como consecuencia del reforzamiento de la integración de Canarias en la Unión Europea, con el paradójico efecto antes destacado de que el proceso histórico del paso de una Aduana nacional a una Aduana supranacional ha supuesto, en el caso de Canarias, y a partir del 1 de julio de 1991, el paso de una situación en la que el archipiélago canario estaba excluido del territorio aduanero nacional -con la consecuente inaplicación de derechos aduaneros- a una situación en la que Canarias ha quedado plenamente integrada en territorio aduanero supranacional.

Pues bien, a nuestro juicio, justamente el hecho de que se haya producido esa mutación institucional es el que impide sostener el criterio de que la abolición del principio de franquicia aduanera haya sido únicamente parcial.

El que se haya operado la citada mutación institucional obliga a plantearse el problema de la vigencia (total, parcial o nula) de dicho principio de franquicia aduanera a la luz necesariamente del ámbito de aplicación territorial de los gravámenes aduaneros que resultan efectivamente aplicables. Es decir, partiendo del referente territorial (que en el caso de la imposición aduanera resulta un elemento estructural), habrá que analizar la aplicación o inaplicación de los derechos arancelarios en relación con aquellos hechos que determinan el nacimiento de la deuda aduanera, y no en relación con aquellos hechos que, por producirse justamente dentro del ámbito de aplicación territorial, por ser operaciones interiores, no tienen trascendencia tributaria alguna. En otras palabras, la aplicación o inaplicación de los derechos aduaneros debe analizarse sin perder de vista cuál sea el

⁴⁷ Orozco Muñoz, Martín, *(El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de*

territorio aduanero comunitario, y tratando de no entrecruzar el efecto (la no aplicación de los gravámenes aduaneros) con los fundamentos jurídicos de dicha inaplicación (el principio de *franquicia aduanera*, antes de la integración de Canarias en la Unión Aduanera, y respecto a todos los bienes con independencia de su origen; y los principios de Unión Aduanera y libre circulación de mercancías, a partir de la incorporación de Canarias a la Unión Aduanera y respecto a los bienes de origen comunitario). Es justamente a efectos de evitar las posibles confusiones de perspectiva en el análisis que en cada caso concreto se realice donde radica, en nuestra opinión, la utilidad del triple concepto de fiscalidad que se propone.

Dar por válido el criterio de la "abolición parcial" sería tanto como aceptar, hipotéticamente, que, si antes de la adhesión del Reino de España a la CEE se hubiera declarado la aplicación general en las islas Canarias de los derechos arancelarios nacionales entonces vigentes, ello no hubiera supuesto un ataque frontal y absoluto al principio de franquicia aduanera sino una abolición solamente parcial, por cuanto no operaría respecto a las importaciones de origen peninsular.

Así pues, de una parte, entendemos que no cabe sostenerse en ningún caso que la eliminación del principio de franquicia aduanera haya sido sólo parcial por razones territoriales. De otra parte, consideramos que el criterio de la abolición absoluta, en nuestra opinión, debe ser matizado y puesto en cuestión precisamente por la redacción del legislador estatutario del año 1996, resultando posible dar a la franquicia arancelaria una nueva interpretación, cuyo alcance último estará en función de la concreción y desarrollo que se realice del artículo 299.2 del Tratado de la Comunidad Europea (cuyos principios han sido incorporados al REF en su definición estatutaria), y sin que ello suponga desconocer las dificultades teóricas existentes para calificar como auténtico *principio* las "medidas específicas" previstas en aquel precepto.

III. LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN ESTATALES: CONCEPTO AMPLIO DE FISCALIDAD EXTERIOR

A) ANTECEDENTES

Si el ámbito jurídico-tributario en el que centramos nuestro análisis es el relativo a los impuestos especiales estatales, a los gravámenes indirectos sobre consumos específicos creados por el Estado, resulta necesario recordar que, de la misma manera que ha ocurrido en relación con los gravámenes aduaneros, en Canarias han regido históricamente determinadas especialidades en dicha materia, que en este caso han venido justificadas precisamente por los que, al lado del principio de franquicia aduanera, constituyen los otros dos principios básicos del Régimen Económico Fiscal: el principio de franquicia fiscal sobre el consumo y el principio de franquicia comercial.

Constitucionalidad, cit., p. 264.

El principio de “franquicia fiscal sobre el consumo” (cuya implantación suele localizarse cronológicamente en la ratificación del REF operada por la Ley de 6 de mayo de 1900⁴⁸), viene a suponer la inaplicación de los impuestos indirectos que recaen sobre el consumo y que afecten al tráfico mercantil.⁴⁹

El principio de “franquicia comercial” ha supuesto la consagración en Canarias de la libertad comercial de importación y exportación, y “*la inaplicación de cuantos monopolios comerciales pudieran establecerse, quedando excluidas de las rentas de los mismos las operaciones y actividades realizadas en el territorio canario*” (STC 35/1984, de 13 de marzo; F. J. 2º), debiendo hacerse notar que HARDISSON RUMEU y GUILLERMO NÚÑEZ aclaran que se trata de “*la no aplicación en Canarias de ningún monopolio sobre bienes y servicios, tanto de carácter fiscal como de cualquier otra clase*”⁵⁰. La trascendencia de este principio en el ámbito de los impuestos especiales se justifica por el hecho de que precisamente algunos de ellos han sido exigidos históricamente en el marco de monopolios de carácter fiscal (como pudieron ser el Monopolio de Petróleos, o el Monopolio de Tabacos)⁵¹, cuyo ámbito territorial no se extendía al archipiélago canario por la vigencia del mencionado principio de franquicia comercial.

No obstante la vigencia de dichos principios conformantes del REF, debe tenerse muy presente que algunos de los impuestos especiales (en particular, los relativos a Alcoholes o a la Cerveza) se han aplicado tradicionalmente en nuestro archipiélago, incluso desde el propio reconocimiento normativo del principio de franquicia fiscal en la Ley de 6 de marzo de 1900, si bien, en todo caso, dicha aplicación ha tenido carácter excepcional respecto a los principios inspiradores del Régimen Fiscal Canario.⁵²

El referido carácter excepcional lo revela, en mi opinión de forma llamativa, que el legislador de la antigua Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE del

⁴⁸ Cfr. Mauricio Subirana, Sonia, *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1994, pp. 34 y ss.

⁴⁹ Cfr. Hardisson Rumeu, Juan y Núñez Pérez, Guillermo, “Especialidades económico-fiscales de Canarias”, cit., p. 34.

Orozco Muñoz, Martín (*El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pp. 173 y ss.) distingue entre una “franquicia fiscal sobre el consumo en sentido amplio” y una “franquicia fiscal sobre el consumo en sentido estricto”. La primera se proyecta sobre 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; mientras que la segunda se proyectaría 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.

⁵⁰ Vid. Hardisson Rumeu, Juan y Núñez Pérez, Guillermo, “Especialidades económico-fiscales de Canarias”, cit., p. 34.

⁵¹ Tejerizo López, J.M. (*Los monopolios fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, p. 31.) ha afirmado incluso como nota característica de los monopolios fiscales el hecho de la existencia de un impuesto específico que recaiga sobre los bienes o productos monopolizados. Citado por Sáinz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, 8ª ed., Madrid, 1990, p. 157.

⁵² Acerca de la tradicional aplicación de los impuestos especiales estatales sobre alcoholes en el archipiélago canario, como excepción al principio de franquicia fiscal interior sobre el consumo inherente al R.E.F., cfr. Orozco Muñoz, Martín, *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pp. 106 y ss., y Mauricio Subirana, Sonia, *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, cit.

24 de diciembre), se viera, no en la necesidad de explicar la inaplicación de la generalidad de los impuestos especiales en dicha Ley regulados (lo cual se entendía lógicamente como una consecuencia natural que derivaba de suyo de la vigencia de los citados principios informadores del REF), sino en la necesidad de justificar expresamente la aplicación excepcional de determinadas figuras tributarias por motivaciones de índole histórica. Señalaba el Preámbulo de la citada Ley, en su apartado III:

*"El ámbito de aplicación de los impuestos especiales se circunscribe, con carácter general, al territorio de las provincias peninsulares y de Baleares, extendiéndose, asimismo, **por razones históricas**, a las islas Canarias los impuestos sobre el alcohol y sobre la cerveza."*

Por lo demás, en esta brevísima referencia a los antecedentes, cabe destacar cómo en el momento de adhesión del Reino de España a las Comunidades Europeas, en el artículo 26 del Acta de Adhesión (en relación con el Anexo I, capítulo V, puntos 3 y 4 de la propia Acta) se contemplaron determinadas especialidades en relación con Canarias respecto a los impuestos especiales que en dicho momento se hallaban armonizados a nivel comunitario (labores de tabaco).

Si pasamos a orientar la atención hacia el objeto de nuestro trabajo, un análisis de los antecedentes inmediatos nos muestra bien a las claras que, al margen de las referidas especialidades, el ámbito territorial de aplicación en el caso de los impuestos especiales aplicables en Canarias ha sido el "*ámbito territorial estatal*", y los conceptos de comercio exterior y de fiscalidad exterior venían definidos consecuentemente por las fronteras nacionales.

Así, remontándonos únicamente al antecedente legislativo interno inmediatamente anterior al actualmente en vigor (la citada Ley 45/1985), y ciñéndonos a nuestros efectos a los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas y sobre la Cerveza por ser los que resultaban aplicables en las islas Canarias, nos encontramos que la referida Ley 45/85, tras señalar en su artículo 2, apartado 1, que los Impuestos Especiales se exigirían "*en todo el territorio español*", a la hora de definir en su artículo 3, apartados 2 y 3, los conceptos de importación y exportación, establecía con carácter general:

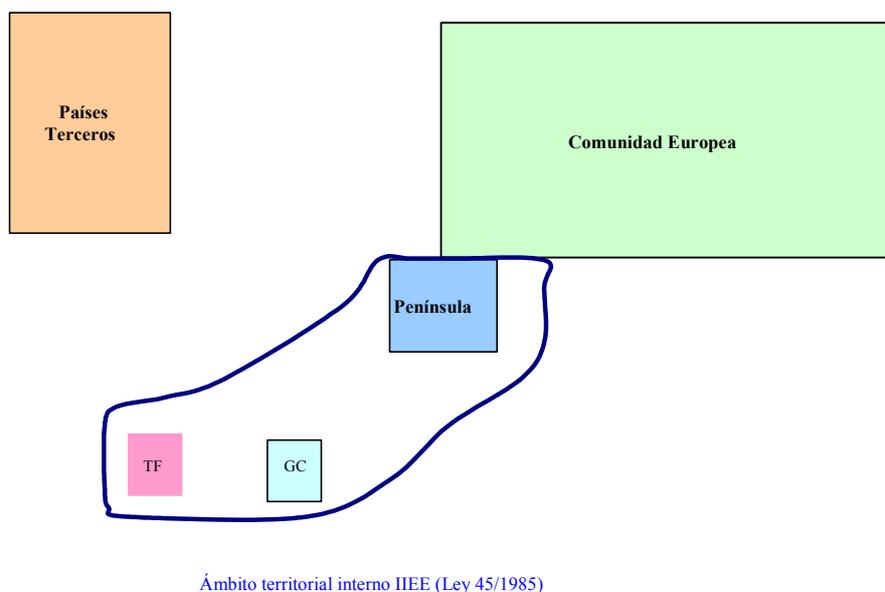
"1. A los efectos de esta Ley se entiende por importación la entrada de los bienes objeto de cada impuesto en su respectivo ámbito territorial de aplicación."

2. Asimismo, se considera exportación la salida de los bienes objeto de cada impuesto de su respectivo ámbito territorial de aplicación."

En consecuencia, desde la perspectiva de los antecedentes normativos de los Impuestos Especiales, el ámbito territorial de aplicación era el estatal, "el territorio español", de suerte que sólo cabía, desde dicha perspectiva, calificar como "operaciones interiores" las

realizadas con el resto del territorio español incluido en el ámbito espacial de aplicación, debiendo reservar el calificativo de "exterior" para el comercio comprensivo de las operaciones realizadas con el extranjero y para la fiscalidad (impuestos especiales, en este caso) aplicables a dichas operaciones.

Gráfico nº 4



B) LA DIRECTIVA 92/12/CEE DEL CONSEJO, DE 25 DE FEBRERO

El año 1992 resulta un ejercicio de trascendente importancia en el proceso de armonización de la fiscalidad indirecta en la Comunidad Europea tendente a lograr un mercado comunitario sin fronteras interiores, y, en particular, en el ámbito de los impuestos sobre consumos específicos (accisas en terminología comunitaria). Ese año fueron aprobadas todo un conjunto de Directivas comunitarias armonizadoras por parte del Consejo, entre las cuales destaca de modo preferente la 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).

A los efectos de nuestra argumentación, dos consideraciones nos gustaría realizar acerca de la citada Directiva 92/12/CEE.

De una parte, se incardina dicha norma dentro del proceso de armonización de la fiscalidad indirecta comunitaria, guiado por la búsqueda del objetivo último de lograr un mercado interior en que los bienes comunitarios circulen libremente por la Comunidad Europea. En ese sentido, sienta las bases para dicho mercado, regulando la denominada

circulación intracomunitaria entre los diversos Estados miembros. Tal y como ha destacado JAVIER OLAGUIBEL⁵³, si antes del año 1993 los intercambios de productos objeto de los Impuestos Especiales (IIEE) dentro de la Comunidad Europea se realizaban tomando como base el principio del país de destino y la existencia de Aduanas entre los distintos Estados miembros de la CE, lo que originaba la aplicación de exenciones o devoluciones de cuotas en las operaciones de exportación, y la aplicación de los IIEE como ajustes fiscales en frontera en las operaciones de importación, a partir de dicha fecha, los conceptos de importación y exportación resultan ajenos al tráfico intracomunitario, de forma que los referidos conceptos sólo tienen razón de ser en los intercambios con terceros países. Añade el citado autor que el nuevo marco operativo resultante de lo dispuesto en la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, parte de un diseño en el que, consagrando el principio de que los IIEE deben satisfacerse en aquel Estado miembro donde se produzca el consumo de los bienes objeto de los citados impuestos, se arbitra un mecanismo de control en aras de la adecuada exigibilidad de los mencionados impuestos.

En definitiva, con objeto de favorecer la creación y funcionamiento del mercado interior, el cual implica la libre circulación de mercancías (incluidas las que son objeto de los impuestos especiales), la Directiva ha arbitrado un sistema que, aunque esencialmente basado en definitiva en el principio de "tributación en destino", elimina las formalidades relacionadas con los cruces de fronteras, suprimiendo, eso sí, el principio de gravamen a la importación en las relaciones entre Estados miembros.

De otra parte, en segundo lugar, debe destacarse que la Directiva 92/12/CEE ha mantenido el criterio hasta el momento aplicado en la Comunidad Europea de respetar las especialidades históricas de Canarias en materia de impuestos especiales.

De la misma manera que el citado Reglamento CEE 1911/91 del Consejo (norma especial por razón del territorio) había señalado expresamente que el refuerzo de la integración de las islas Canarias en la Comunidad no resultaba incompatible con el mantenimiento de una fiscalidad indirecta específica de las islas Canarias y, en concreto, con el mantenimiento de la exclusión de las islas Canarias del ámbito de aplicación territorial de las directivas relativas a los tabacos manufacturados, tampoco la citada Directiva 92/12/CEE del Consejo (norma especial por razón de la materia) ha orillado las seculares especialidades fiscales canarias.

Así, el artículo 2.2 de dicha Directiva prevé que, como excepción a la regla general, no serán aplicables a las islas Canarias ni dicha Directiva ni aquellas referidas específicamente a los tipos impositivos y a las estructuras de los productos objeto de impuestos especiales, aprobadas

⁵³ Cfr. Olaguibel del Olmo, Javier, "El nuevo marco operativo de los intercambios intracomunitarios de productos objeto de los Impuestos Especiales. Directiva 92/12/CEE del Consejo de 25 de febrero de 1992", en *Impuestos n° II/1992*, pp. 1.073 y ss.

éstas últimas a través de otros instrumentos normativos.⁵⁴

En definitiva, tal y como hemos señalado en otro lugar⁵⁵, de la misma manera que ocurre en el Derecho interno, 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, y todo ello, no como un privilegio de las islas, sino, antes al contrario, como mecanismo tendente a compensar las desventajas del archipiélago. 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"- que constituye el soporte en que se basa el programa comunitario plurisectorial de acciones conocido como POSEICAN⁵⁶.

C) LA LEY 38/1992, DE 28 DE DICIEMBRE

Señala el Prámbulo de la vigente Ley estatal de Impuestos Especiales (IIEE), la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (BOE del 29), que el doble gravamen que sobre determinados productos supone la existencia de los IIEE se justifica en razón a que el consumo de dichos bienes genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo además de su función recaudatoria una finalidad extrafiscal como instrumentos de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.

El artículo 1, apartado 1, de la Ley 38/1992, aclara la **naturaleza** de los Impuestos Especiales, señalando que "*los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, de acuerdo con las normas de esta Ley.*"

El apartado 2 del propio artículo 1 aclara que "*tienen la consideración de impuestos especiales, los impuestos especiales de fabricación y el Impuesto Especial sobre*

⁵⁴ Debe tenerse en cuenta, no obstante, que el propio artículo 2.2, tras declarar la exclusión de las islas Canarias del ámbito de aplicación de la Directiva 92/12/CEE y del resto de Directivas sobre tipos impositivos y las estructuras de los productos objeto de impuestos especiales, matiza justo a continuación que: "*No obstante, el Reino de España podrá notificar mediante una declaración que dichas Directivas serán aplicables al citado territorio, para la totalidad o a algunos de los productos mencionados en el apartado 1 del artículo 3 (hidrocarburos, alcohol y bebidas alcohólicas y labores del tabaco), a partir del primer día del segundo mes posterior al depósito de la mencionada declaración.*"

⁵⁵ López Tejera, Diego, "Discriminación de la normativa griega en materia de Impuestos Especiales sobre el tabaco en relación con las producciones canarias respecto al resto de producciones comunitarias: posible vulneración del artículo 95 del Tratado de Roma", en *Estudios Fiscales 1999*, Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias. Las Palmas de Gran Canaria, 1998.

⁵⁶ 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.

Determinados Medios de Transporte”, de los cuales sólo los primeros (impuestos especiales de fabricación) merecen nuestra atención toda vez que son los únicos que, aunque no son en sentido estricto tributos sobre el comercio exterior, sí tienen una dimensión exterior en cuanto tienen una modalidad de imposición que recae sobre el comercio exterior.

Es el artículo 2 el que concreta las figuras tributarias que se engloban bajo la denominación genérica de “impuestos especiales de fabricación”, estableciendo:

“Tienen la consideración de impuestos especiales de fabricación:

1. Los siguientes impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:

- a) El Impuesto sobre la Cerveza.*
- b) El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.*
- c) El Impuesto sobre Productos Intermedios.*
- d) El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.*

2. El Impuesto sobre Hidrocarburos.

3. El Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y

4. El Impuesto sobre la Electricidad.”

No obstante, el artículo 3.1 de la Ley, dedicado a regular el que denomina “**ámbito territorial interno**”, tras declarar que “*los impuestos especiales de fabricación se exigirán en todo el territorio español, a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla*”⁵⁷, matiza a continuación que “*no obstante, en las condiciones establecidas en la presente Ley, los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán exigibles también en las islas Canarias y el Impuesto sobre la Electricidad será exigible en las islas Canarias, Ceuta y Melilla*”.

Así pues, con objeto de clarificar el esquema, tenemos que en el archipiélago canario resultan de aplicación los siguientes impuestos especiales estatales de fabricación:

1) El Impuesto sobre la Cerveza.

2) El Impuesto sobre Productos Intermedios.

⁵⁷ Compartimos plenamente la opinión de Muñoz Orozco, Martín cuando señala (*El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., p. 175) que este primer inciso del artículo 3.1 viene a ser una confirmación a nivel legal de la configuración de la franquicia, desde un punto de vista técnico-jurídico, como un supuesto de *no sujeción tributaria* de índole territorial, articulada mediante la exclusión de Canarias del elemento espacial del hecho imponible de las figuras impositivas afectadas por la que el citado autor denomina «franquicia fiscal en sentido amplio». Véase al respecto el segundo párrafo de la nota 49.

3) *El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.*

4) *El Impuesto sobre la Electricidad.*

El artículo 5, apartado 1, de la Ley define el **hecho imponible** de los impuestos especiales de fabricación mediante la siguiente fórmula: “*Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del ámbito territorial comunitario*”; debiendo efectuarse respecto a tal definición algunas puntualizaciones.

Se definen legalmente dos modalidades de hecho imponible, de una parte, la **fabricación** dentro del ámbito territorial comunitario, y de otra, la **importación**, esto es, la entrada en el ámbito territorial comunitario (art. 4.11 de la Ley)⁵⁸, justificándose esta doble modalidad de tributación por cuanto “*la importación, determina, lo mismo que la fabricación, la introducción del bien gravado en el mercado dentro del ámbito de aplicación territorial, de tal modo que no puede sujetarse a él la fabricación sin sujetar al mismo tiempo la importación*”⁵⁹.

Por lo demás, respecto a esta definición del hecho imponible, nótese que se hace referencia a la “*fabricación e importación ... dentro del ámbito territorial comunitario*”. Como señala SALGADO PEÑARREDONDA⁶⁰, “*el hecho imponible realizado en cualquier Estado miembro de la Comunidad Europea tiene trascendencia fiscal en todos los países de la Comunidad: genera la obligación de pagar el tributo en aquel país donde se produzca el devengo*”, sin perjuicio de las matizaciones que más adelante se efectúan en relación con el archipiélago canario.

Así pues, se insiste, se definen dos, y sólo dos, modalidades legales, en principio, del hecho imponible: la fabricación y la importación en territorio comunitario. No obstante lo anterior, FERREIRO estima que -teniendo en cuenta la regulación que la Ley del Impuesto hace del hecho imponible, del devengo y del régimen suspensivo, y habida cuenta asimismo del uso normal que nuestro ordenamiento hace de tales términos y conceptos- debe considerarse que “*en los impuestos especiales sobre la fabricación el hecho imponible no se produce nunca en su plenitud hasta el momento fijado por la Ley para el devengo en cada uno de los supuestos que ella distingue*”; de donde resulta que el citado autor distingue tres modalidades de hecho imponible: la fabricación de productos gravados, su importación o su

⁵⁸ Respecto a la segunda modalidad del hecho imponible (“importación”), debe tenerse en cuenta por lo demás que “*no se considerará importación la entrada de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación mientras mantengan el estatuto aduanero de mercancías en depósito temporal, ni cuando la entrada se realice con vinculación a los regímenes aduaneros suspensivos, en cuyo caso no se considerará realizada la importación hasta el momento de la ultimación de dichos regímenes*” (art 4.11 de la Ley).

⁵⁹ Ferreiro Lapatz, José J., “Los Impuestos Especiales”, en AAVV, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*, 14ª ed., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1998, pág. 700.

⁶⁰ Salgado Peñarredonda, Carlos, *Impuestos Especiales*, Editorial CISS, S.A., Valencia, 1993, pág. 107.

introducción en el ámbito interior procedentes de otro país comunitario⁶¹.

Nosotros entendemos que, en sentido estricto, a la vista del tenor literal del citado artículo 5, apartado 1, de la Ley 38/1992, y del propio artículo 28 de la Ley General Tributaria (dedicado a definir el concepto de "hecho imponible"), no cabe extraer tal conclusión, sin perjuicio de compartir la crítica opinión que sostiene FERREIRO respecto a la terminología y técnica normativa de la ley 38/1992, con especial incidencia en la regulación que efectúa del hecho imponible, del devengo y de los diversos ámbitos territoriales, como veremos en las páginas siguientes.

Para completar este esquema general básico, relevante para nuestro propósito, debe señalarse que el artículo 7 regula el **devengo** de los impuestos especiales, pudiendo destacarse, como supuestos básicos, los previstos en los dos primeros apartados:

"Artículo 7. Devengo.-

Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37, 40 y 64, el impuesto se devengará:

1. En los supuestos de fabricación y, en su caso, de importación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales o a la exportación.

b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. En los supuestos de importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. No obstante, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción en una fábrica o un depósito fiscal, la importación se efectuará en régimen suspensivo.

(...)"

D) LOS DIFERENTES ÁMBITOS TERRITORIALES PREVISTOS EN LA LEY 38/1992

⁶¹ Ferreiro Lapatza, José J., "Los Impuestos Especiales", cit., pp. 701-704.

Hechas estas aclaraciones previas y necesarias, y centrándonos ya en el asunto concreto que nos ocupa en este análisis, debemos destacar, pues, que la vigente Ley estatal de Impuestos Especiales, la Ley 38/1992 (citada), se dirigió primordialmente a trasponer al ordenamiento español las exigencias derivadas de las Directivas armonizadoras en materia de impuestos especiales, tanto la citada Directiva 92/12 como el resto de Directivas dictadas en el ámbito de cada uno de los productos sometidos a impuestos especiales, y relativas a materias tales como la estructura de dichos impuestos, aproximación de tipos impositivos, etc. En consecuencia, desarrollando las previsiones de dichas normas comunitarias, y fundamentalmente las contenidas en la Directiva 92/12/CEE, definió y reguló la tributación de dichos productos en concepto de impuestos especiales de forma adaptada al nuevo sistema de circulación intracomunitario (tendente a lograr el correcto funcionamiento del mercado interior), introduciendo al efecto toda una serie de figuras novedosas en nuestro ordenamiento (operador registrado, operador no registrado, depósito de recepción, etc.).

Por lo que se refiere concretamente a las islas Canarias:

1º) De una parte, y de acuerdo con las antedichas previsiones contenidas en la Directiva 92/12/CEE en el sentido de excluir a Canarias del ámbito de aplicación de dicha Directiva y del resto de Directivas armonizadoras, la Ley 38/1992 declaró -como hemos visto- la inaplicación en las Islas de los Impuestos Especiales sobre las Labores de Tabaco, sobre Hidrocarburos, y sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, previendo asimismo la tradicional aplicación en el archipiélago de los impuestos sobre alcoholes -con la citada excepción del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas-⁶²; los cuales se aplican, no obstante, sin el carácter de norma armonizada.

El apartado 2 ("El ámbito de aplicación") de la Exposición de Motivos de la propia Ley 38/1992 señaló en su segundo párrafo:

*"Por lo que se refiere al ámbito territorial de aplicación de la Ley, se ha mantenido el existente con anterioridad a su entrada en vigor para cada uno de los impuestos especiales. Con respecto a los impuestos especiales de fabricación, la exclusión del ámbito fiscal y aduanero comunitario de Ceuta y Melilla, así como la imposibilidad de mantener a **las islas Canarias** dentro de dicho ámbito, con **tipos diferenciados** respecto a los de la península e islas Baleares, **no permiten** la integración de las operaciones realizadas desde o con destino a estos territorios en el **sistema de circulación intracomunitario**, por lo que la aplicación de la Ley en Canarias, Ceuta y Melilla se realiza **sin el carácter de norma armonizada** a las directivas comunitarias, lo que a su vez exige una regulación especial de las operaciones realizadas entre estos territorios por un lado y la península e islas Baleares, o el resto de los Estados miembros, por otro.⁶³"*

⁶² Posteriormente, en el momento de su creación por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE nº 313, de 31.12.97), también se declararía la aplicación en las islas Canarias del Impuesto sobre la Electricidad.

⁶³ Tal "regulación especial", a la que luego dedicaremos nuestra atención, se halla recogida legalmente por lo que se

2º) En segundo lugar, el propio párrafo transcrito de la parte expositiva de la Ley 38/1992, dedicado a explicitar las soluciones adoptadas por el legislador en relación con el ámbito territorial de aplicación, ya viene a poner de manifiesto la problemática diversa con que se encontró el redactor de la Ley al regular dicha materia, siendo probablemente este ámbito de los impuestos especiales de fabricación aquel en que más complejo resulta comprender qué debe entenderse por comercio exterior desde la perspectiva que a nosotros nos ocupa: la de las islas Canarias .

El redactor de la Ley 38/1992, cuyo esfuerzo (si no tanto los resultados del mismo) resulta plausible, tratando de conjugar el nuevo sistema de circulación intracomunitario previsto por la Directiva 92/12/CEE, tanto con la necesidad de mantener un ámbito territorial interno de aplicación (pues, aunque se haya avanzado en la armonización, y se hayan eliminado las formalidades en frontera en aras de la libre circulación, sigue rigiendo en suma el gravamen en destino con los necesarios controles), como con el hecho de que en Canarias se siguen aplicando determinados Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas aunque sin el carácter de norma armonizada y manteniendo el ámbito territorial de aplicación "nacional", definió un sistema en el que, desde el punto de vista territorial, cabe diferenciar hasta cuatro ámbitos diferentes:

- a) Un "ámbito territorial interno".
- b) Un "ámbito territorial comunitario".
- c) Un "ámbito territorial comunitario no interno".
- d) Un ámbito territorial en el que rige el "sistema de circulación intracomunitaria".

Veamos la relación de las islas Canarias con cada uno de ellos.

a) Respecto al "*ámbito territorial interno*", tal y como resulta del artículo 3, apartado 1, de la Ley de Impuestos Especiales, transcrito más arriba, las islas Canarias forman parte indudablemente del mismo por lo que se refiere, obviamente, a los impuestos especiales que resultan aplicables en el archipiélago.

b) En segundo lugar, a efectos de clarificar si las islas Canarias forman parte del denominado "*ámbito territorial comunitario*", debemos atender a la definición del mismo contenida en el apartado 1 del artículo 4. Señala dicho precepto:

"a efectos de este título (el relativo a los "impuestos especiales de fabricación") se entenderá por «ámbito territorial comunitario», el constituido por el territorio de la Comunidad tal como se define para cada Estado miembro, en el artículo 227 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, exceptuando los territorios siguientes:

refiere al archipiélago canario en el artículo 23 de la citada Ley 38/1992, que lleva por rúbrica "disposiciones particulares

(...)

- *En el Reino de España, los excluidos de su ámbito territorial interno, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de esta Ley*".

Así pues, efectuando una interpretación conjunta del artículo 3 y del artículo 4.1 de la Ley 38/1992, debemos concluir que, puesto que las islas Canarias forman parte del ámbito territorial interno de aplicación de los impuestos especiales de fabricación que resultan exigibles en el archipiélago (en virtud del artículo 3), también son parte constitutiva -al menos formalmente- del ámbito territorial comunitario respecto a dichos tributos.

c) Por lo que se refiere al tercero de los ámbitos considerados, el "*ámbito territorial comunitario no interno*", el mismo aparece definido en el apartado 4 del artículo 1 del Reglamento de los Impuestos Especiales⁶⁴ ("*se entenderá por «ámbito territorial comunitario no interno», el ámbito territorial comunitario con exclusión del ámbito territorial interno definido en el artículo 3 de la Ley*"), siendo incuestionable que las islas Canarias, igual que el territorio peninsular español o las islas Baleares, no forman parte obviamente del citado ámbito.

d) Finalmente, en lo que respecta al "*ámbito de circulación intracomunitaria*", es aquel incluido en el ámbito de aplicación de la reiteradamente citada Directiva 92/12/CEE, por lo que, tal y como hemos señalado, las islas Canarias no están incluidas en el mismo, al darse la circunstancia de que, en el caso de los impuestos especiales que excepcionalmente son exigibles en las islas Canarias, la Ley 38/1992 se aplica en todo caso "sin el carácter de norma armonizada" (tal y como había previsto la Directiva 92/12/CEE), y sin que, por tanto, sean de aplicación toda la variada gama de conceptos e instituciones propios del sistema de circulación intracomunitaria.⁶⁵

Llegados a este punto, podríamos ya obtener alguna respuesta o conclusión previa respecto al objeto de nuestro análisis:

Primero.- Siempre refiriéndonos -téngase en cuenta- a los impuestos especiales de fabricación aplicables en Canarias, resulta indudable como primera conclusión que, si se toma en consideración que las islas Canarias forman parte del ámbito territorial interno junto al territorio peninsular español (en adelante, Península) y las islas Baleares, las operaciones que se realicen entre el archipiélago canario y tales territorios habrá que considerarlas "operaciones interiores", sin que quepa hablar en ningún caso de "comercio exterior" o de "fiscalidad exterior" en relación con las mismas. Es decir, a título de ejemplo, desde el punto

en relación con Canarias".

⁶⁴ Aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio).

⁶⁵ Véase, a estos efectos, el apartado 12 del artículo 23 de la Ley de Impuestos Especiales (Ley 38/1992, de 28 de diciembre).

de vista de los citados tributos, un envío de una partida de cerveza desde Barcelona con destino a Las Palmas, constituye una operación interior, de la misma manera que calificaríamos el envío de una partida de ron desde Tejina (Tenerife) a Santa Cruz de Tenerife.

Bien es cierto que el artículo 23 contiene una "regulación especial" (anunciada en el propio Preámbulo de la Ley de Impuestos Especiales) de las operaciones realizadas entre Canarias y la Península o las islas Baleares, que se concreta básicamente en:

i) La aplicación de los *tipos impositivos* aplicables en Canarias ("tipos impositivos canarios") en relación con los envíos de productos gravados con destino a Canarias que se efectúen desde fábricas o depósitos fiscales sitos en Península o Baleares fuera del régimen suspensivo (art. 23.7 de la Ley).

ii) En el caso de envíos a la Península o Baleares de productos por los que se hubiese devengado el impuesto en Canarias, a la entrada en aquellos territorios *deben liquidarse e ingresarse* las cuotas resultantes de aplicar la *diferencia de tipos de gravamen* existentes entre dichos territorios en el momento de dicha entrada (art. 23.8 de la Ley).

iii) Finalmente, en el caso de envíos de productos gravados con destino a Canarias por parte de expedidores de Península o Baleares, éstos últimos tendrán *derecho a la devolución* de las cuotas previamente satisfechas, justamente por el importe de las cuotas resultantes de aplicar la *diferencia de tipos de gravamen* existentes entre dichos territorios en el momento del envío (art. 23.10, letra a de la Ley).

Tales reglas especiales vienen justificadas por el hecho de que los tipos impositivos aplicables en Canarias en relación con los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas sean inferiores a los vigentes en la Península e islas Baleares (salvo en el caso del Impuesto sobre la Cerveza⁶⁶). Tal diferencia entre los tipos de gravamen obliga a realizar los referidos ajustes en los casos en que no media régimen suspensivo⁶⁷, pero sin que en ningún caso ello afecte a la naturaleza "interior" de tales operaciones, que tienen lugar -no se olvide- dentro

⁶⁶ Precisamente el hecho de que los tipos impositivos del Impuesto sobre la Cerveza sean idénticos en las islas Canarias y el resto de España (art. 23.4 de la Ley) hace que las referencias expresas al Impuesto sobre la Cerveza contenidas en las citadas reglas especiales del artículo 23 (tendientes a corregir los efectos derivados de la diferencia de tipos impositivos) carezcan absolutamente de sentido, o al menos de eficacia alguna, no sabiendo si tales referencias deben interpretarse como simple incoherencia interna de la norma, o como previsión (por lo demás innecesaria) de que en el futuro pueda fijarse un tipo impositivo inferior para el Impuesto sobre la Cerveza aplicable en las islas Canarias.

A estos efectos, puede traerse a colación el contenido de la Disposición Adicional 13ª de la Ley 20/1991, de 7 de junio, que se limita a establecer la exigencia (no vinculante para el legislador futuro) de que los tipos impositivos de determinados impuestos (entre ellos el que grava la cerveza) no sean superiores a los vigentes en Península pero sin exigir que sean inferiores: "*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*".

⁶⁷ La mediación del régimen suspensivo implica (art. 4.20 de la Ley) que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto; por lo que, en definitiva no se plantea la necesidad de ajustar las consecuencias derivadas de las diferencias de tipos impositivos, al no haberse aplicado aún los mismos.

del llamado "ámbito territorial interno".

Baste pensar que se hace referencia a operaciones en que no media régimen suspensivo, es decir, se hace referencia a operaciones en que el devengo ya se ha producido, o bien en las islas Canarias o bien en la Península o Baleares (según el sentido de la operación), sin que se devengue tributo alguno ni deba realizarse un "ajuste fiscal en frontera" en ningún caso a la entrada en el otro territorio, sino simplemente compensar las diferencias de tipos de gravamen aplicables en uno y otro territorio.

A título de ejemplo, en el caso del envío de una partida de ginebra procedente de Madrid con destino a Las Palmas, fuera del régimen suspensivo, el devengo se produce en Madrid (a la salida de fábrica o depósito fiscal) sin que se produzca devengo alguno a la llegada a Las Palmas, y aplicándose por el operador radicado en Madrid el tipo impositivo "canario". Si, por ejemplo, el mismo envío se hubiera realizado al amparo del régimen suspensivo (supuesto éste que, a nuestros efectos de interpretar el artículo 23, resulta intrascendente), el devengo se produciría en Canarias, a la salida del depósito fiscal.

Situándonos en el caso inverso, si, por ejemplo, se tratase del envío de una partida de ron de Tenerife con destino a Cádiz, fuera del régimen suspensivo, el devengo se produciría en Tenerife (a la salida de fábrica o depósito fiscal), aplicándose el tipo impositivo "canario", y sin que se devengue tributo alguno a la entrada en Cádiz; sin perjuicio de que habría que realizar una liquidación complementaria en Cádiz tendente a compensar precisamente la diferencia de tipos impositivos, toda vez que si el producto va ser consumido en el ámbito peninsular, deben aplicarse los tipos de gravamen generales y no los previstos en relación con las islas Canarias.

Lo que nos interesa resaltar es que no hay ámbitos territoriales diferentes, se trata de operaciones que se producen dentro del llamado "ámbito territorial interno", operaciones por tanto "interiores", sin perjuicio de la necesidad de efectuar los citados ajustes o compensaciones por las diferencias de tipos impositivos. Pudo ciertamente preverse un sistema diferente, como, por ejemplo, que los expedidores canarios de productos gravados con destino a la Península aplicasen los tipos impositivos "peninsulares" o generales, evitando así que hubiera que realizar una liquidación complementaria a la llegada a la Península, pero se optó por ese otro sistema por razones -supongo- de control.

En definitiva, las operaciones entre el archipiélago canario y la península o islas Baleares deben considerarse "operaciones interiores", sin que en ningún caso puedan conceptuarse de "comercio exterior".

Entendemos que tal conclusión resulta incuestionable, a pesar de la confusión que al respecto podrían introducir los términos empleados por las normas de gestión de dichos

ajustes, contenidas en el artículo 57 del Reglamento de Impuestos Especiales (citado), las cuales hacen referencia a la aplicabilidad de las normas establecidas para la deuda aduanera de importación, o a los procedimientos regulados para los supuestos de devolución por exportación.⁶⁸

Segundo.- Como segunda conclusión previa, resulta asimismo fuera de toda duda el carácter o naturaleza "exterior" de las operaciones que tengan lugar entre las islas Canarias y los Países Terceros o no comunitarios. Estas operaciones (las que tengan lugar, por ejemplo, con Cuba, Estados Unidos o Japón) deben indudablemente calificarse de operaciones de comercio exterior, y la fiscalidad aplicable (en este caso, en concepto de impuestos especiales) aceptaría asimismo obviamente el calificativo de exterior. Tal naturaleza se refleja claramente en las definiciones legales de los conceptos «importación» ("entrada en el ámbito territorial comunitario") y «exportación» ("salida del ámbito territorial interno con destino fuera del ámbito territorial comunitario").⁶⁹

Tercero.- Es en relación con las operaciones que tengan lugar entre las islas Canarias y otros Estados comunitarios donde podría plantearse la duda acerca de si calificar como interior o exterior dicho comercio y dicha fiscalidad desde la perspectiva de los impuestos especiales estatales de fabricación aplicables en Canarias.

Si por la existencia de diferentes tipos impositivos aplicables, el legislador se vio obligado a dictar una "regulación especial" de las operaciones realizadas entre Canarias y la Península o las islas Baleares, de manera análoga, pero en este caso motivado por el hecho bien distinto de que las islas Canarias no están integradas en el sistema de circulación intracomunitario, también se vio en la necesidad de dictar una "regulación especial" para las operaciones realizadas entre Canarias y el resto de Estados miembros (exigencia, por lo demás, también anunciada en el propio Preámbulo de la Ley de Impuestos Especiales).

Es decir, como quiera que el territorio de las islas Canarias -parte constitutiva del ámbito territorial interno- no forma parte del sistema de circulación intracomunitaria, hubo de definir de forma expresa y excepcional las relaciones entre Canarias y el denominado "ámbito territorial comunitario no interno", es decir, el ámbito territorial comunitario distinto de la Península, islas Baleares y del propio archipiélago canario; relaciones que fueron reguladas asimismo en el citado artículo 23 de la Ley 38/1992.

⁶⁸ Señala el artículo 57 del citado Reglamento de Impuestos Especiales, en sus apartados 1 y 4, lo siguiente:

"57.1. Cuando se introduzcan en la península e Islas Baleares productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas por los que se hubiesen devengado tales impuestos en Canarias, se liquidarán e ingresarán por dichos conceptos las cuotas resultantes de aplicar la diferencia de tipos impositivos existentes entre dichos territorios en el momento de la introducción. La liquidación se practicará por la oficina gestora correspondiente al punto de introducción o llegada en la península e Islas Baleares aplicándose, con carácter general las normas establecidas para la deuda aduanera de importación.

57.4. La devolución establecida en los párrafos a) y b) del apartado 10 del artículo 23 de la Ley se solicitará de la oficina gestora correspondiente al punto de salida, mediante el procedimiento establecido para la devolución de los impuestos especiales en los supuestos de exportación."

⁶⁹ Conforme se definen en los apartados 8 y 11 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos

En dicho precepto, en definitiva, se vienen a regular dichas relaciones, considerando que entre Canarias y el "territorio comunitario no interno" se mantienen las "fronteras fiscales", de manera análoga a lo que ocurre en las relaciones entre las islas Canarias y los Países Terceros, y ello a través de las siguientes previsiones:

i) **Estará sujeta** a los Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, la **introducción** en las islas Canarias de los productos comprendidos en los ámbitos objetivos de dichos impuestos, procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad Europea; devengándose en dicho caso los impuestos en el momento de la *entrada* en el archipiélago canario, si bien, cuando los productos *introducidos* se destinen directamente a una fábrica o depósito fiscal, la *introducción* se efectuará en régimen suspensivo; y siendo *sujetos pasivos* las personas que introduzcan los citados productos (art. 23, apartados 1 al 3). Es decir, se prevé un hecho imponible peculiar "canario", que se añade a las modalidades del hecho imponible previstas con carácter general en el artículo 5, apartado 1 de la Ley.⁷⁰

ii) **Estará exenta** de los citados impuestos la **expedición** desde Canarias a otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea de productos objeto de dichos impuestos que se encuentren en el archipiélago en régimen suspensivo, el cual se considera así ultimado (art. 23.9, letra b).

iii) Tendrán derecho a la **devolución** de las cuotas previamente satisfechas los **expedidores** desde Canarias de productos objeto de los referidos Impuestos con destino a otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, por el **importe total** de las **cuotas satisfechas** correspondientes a los productos enviados.

En definitiva, desde el punto de vista de los impuestos especiales de fabricación, en el caso de operaciones entre las islas Canarias y otros Estados miembros de la Comunidad Europea, operan en definitiva las mismas reglas que rigen las operaciones con los llamados Países Terceros, manteniéndose entre dichos territorios (a pesar de la integración del archipiélago en la Unión Aduanera) unas "fronteras fiscales", en las que se aplican los necesarios ajustes fiscales en frontera tanto en las operaciones de salida o "expediciones" (a través de exenciones o devoluciones) como en las operaciones de entrada o "introducciones".

Así pues, con independencia de que Canarias, al menos desde un punto de vista formal, sea parte integrante del "ámbito territorial comunitario" (al ser parte integrante del "ámbito territorial interno"), lo cierto es que, desde un punto de vista material, Canarias está

Especiales.

⁷⁰ En nuestra opinión, frente a lo que sostiene FERREIRO, es únicamente en este ámbito de las relaciones entre las islas Canarias y el resto de Estados comunitarios en el que en rigor puede decirse que existen tres modalidades de hecho imponible: fabricación, importación e introducción.

excluida del sistema de circulación intracomunitario, y el tráfico Canarias-Comunidad Europea en nada difiere del tráfico Canarias-Países Terceros que no sea una cuestión puramente terminológica: las operaciones que en relación con los Países Terceros se califican legalmente de "importaciones", en relación con los otros Estados miembros de la Comunidad Europea se denominan "introducciones", y aquellas operaciones que en relación con los primeros se califican de "exportaciones", en el caso de los Estados comunitarios se llaman "expediciones". Fuera de esas diferencias meramente nominales, en ambos casos funciona la "frontera fiscal" y los ajustes fiscales en frontera: exigencia del Impuesto a la entrada; exención o devolución a la salida.

Así, a título de ejemplo, es nuestra opinión que, desde este ámbito tributario, debemos calificar como "comercio exterior" el que tiene lugar entre Tenerife y Hamburgo, de idéntica forma al que se realiza entre Tenerife y Puerto Rico; sin perjuicio de que los envíos procedentes de Puerto Rico los califiquemos de importaciones, mientras que los procedentes de Hamburgo debemos calificarlo legalmente de "introducciones"; o, en el caso de operaciones de "salida", debemos hacer referencia respectivamente a "exportaciones" y "expediciones" respectivamente.

En conclusión, aunque Canarias forma parte del "ámbito territorial interno" junto con Península y Baleares -y en ese sentido Canarias también forma parte del "ámbito territorial comunitario"-; y aunque Península y Baleares forman parte del sistema de circulación intracomunitaria; sin embargo, de una parte, Canarias no forma parte del sistema de circulación intracomunitaria, y de otra parte, y a consecuencia precisamente de ello, entre Canarias y el ámbito territorial comunitario no interno se mantienen las fronteras fiscales desde el punto de vista de los Impuestos Especiales, calificándose las transacciones entre dichos ámbitos como "introducciones" o "expediciones", y debiendo reputarse las mismas en definitiva como "operaciones exteriores". Todo ello con independencia de las conclusiones a las que se llegaría si el fenómeno de la fiscalidad exterior fuera analizado desde la óptica del territorio peninsular español, debiendo insistirse en que nuestra perspectiva se limita a estudiar este concepto desde la perspectiva de las islas Canarias y su peculiar Régimen Económico Fiscal.

Todo este sistema ha devenido en una normativa compleja, confusa, no exenta en algunos casos de ciertas incoherencias. Según FERREIRO, el legislador ha convertido la Ley en un galimatías, viniendo determinados los defectos de la Ley *"por la desastrosa técnica jurídica empleada por nuestro legislador, eficazmente ayudado por la no menos desastrosa técnica jurídica empleada por los órganos comunitarios a través de sus Directivas, empeñados todos ellos, con el alibí de pretendidas e inexistentes exigencias técnicas, en hacer ininteligible un texto que debe y puede ser claro"*.⁷¹

⁷¹ Ferreiro Lapatza, José J., "Los Impuestos Especiales", cit., pág. 701.

En nuestra opinión, lo que parece haber ocurrido en el concreto caso de la regulación específica dictada en relación con las islas Canarias es que el legislador ha tratado de conciliar las exigencias de un nuevo sistema comunitario (en el que se incluye el resto del ámbito territorial interno no canario) con el mantenimiento de la situación de las islas Canarias en un estado muy similar al que había regido hasta el año 1992 tanto respecto al resto del territorio español como al resto de la Comunidad Europea (mantenimiento de la situación que se refleja incluso en los propios conceptos jurídicos y en los procedimientos empleados⁷²), dando como resultado una normativa en la que se percibe con bastante nitidez que el *status* de Canarias opera como un régimen territorial peculiar que se superpone o se agrega como un añadido al sistema común, con dudosa coherencia y no poca oscuridad conceptual.

E) UN CONCEPTO "AMPLIO" DE COMERCIO EXTERIOR

En conclusión, aunque pudiera extraerse a primera vista otra interpretación, es nuestra opinión que, desde el punto de vista de las islas Canarias, las relaciones entre los diferentes ámbitos territoriales de aplicación y, en suma, los conceptos que tratamos de fijar de "comercio exterior" y "fiscalidad exterior" no han variado respecto a los que regían de acuerdo con la legislación anterior a la Ley 38/1992. Esto es:

- a) Son "operaciones interiores" las que se realizan dentro del ámbito territorial interno, esto es, en el territorio español;

- b) Deben reputarse, por el contrario, como "operaciones exteriores" las que tienen lugar con el "extranjero", incluyendo tanto las que supongan relaciones con países terceros como con el resto de países comunitarios, no existiendo entre unas y otras más diferencias que las terminológicas (importación frente a introducción; exportación frente a expedición).

Se trataría de un concepto de comercio exterior al que hemos calificado como

⁷² Así, respecto a ese mantenimiento inalterado de los conceptos tradicionales cabe destacar, por ejemplo, que, en el caso -peculiar del archipiélago- de expediciones desde las islas Canarias hacia otros Estados miembros de la Comunidad Europea de productos gravados que se hallen en Canarias en régimen suspensivo, se califican dichas operaciones como "exentas" (art. 23.9), manteniéndose así la terminología tradicional que se empleaba en la antigua Ley 45/85 en relación con las exportaciones. Mientras que, sin embargo, en el caso de exportaciones en sentido estricto (salidas hacia "terceros países"), supuesto común a Canarias, Península y Baleares, no se habla ya de operaciones "exentas" sino que se habla de "operaciones que ultiman el régimen suspensivo".

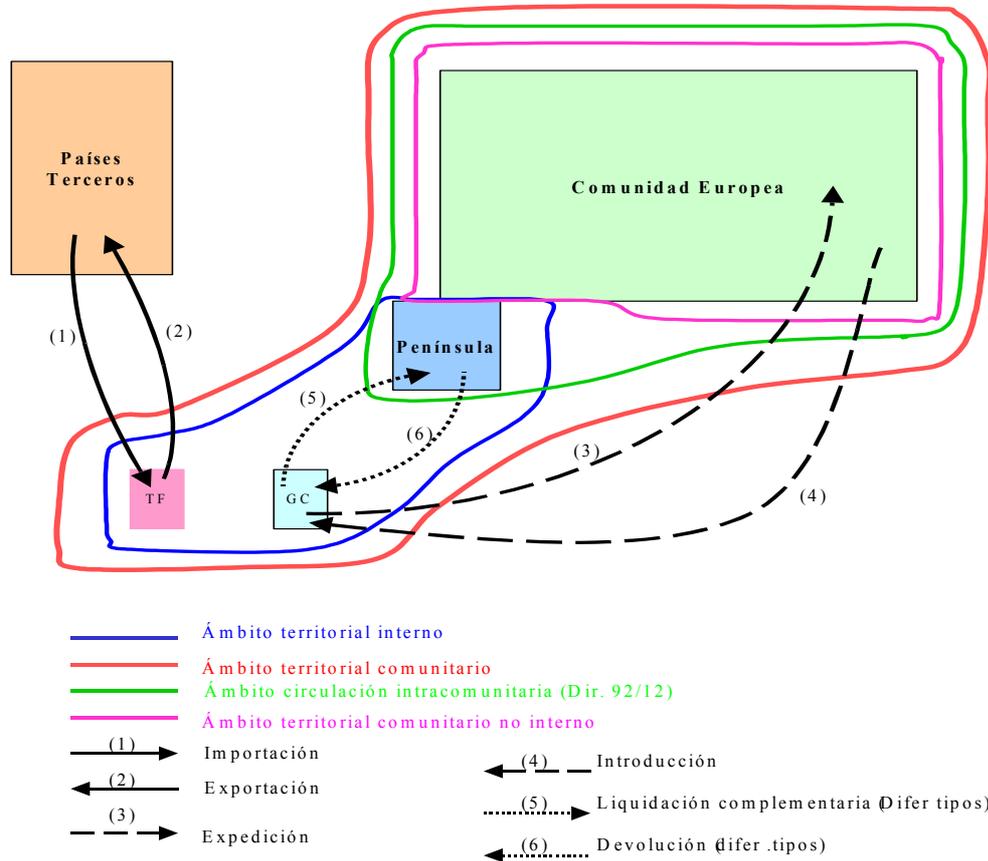
A mi modo de ver, si se tiene en cuenta, de un lado, que el hecho imponible es la fabricación, importación o introducción en el territorio comunitario (arts. 5 y 23.1 de la Ley), y de otro lado, que el régimen suspensivo supone que se ha realizado el hecho imponible pero no se ha producido el devengo del impuesto (art. 4.20 de la Ley), en definitiva, también en el supuesto de exportaciones a países terceros, además de ultimarse el régimen suspensivo (art. 11), nos hallamos ante operaciones exentas; aunque siempre -tanto en el caso de las expediciones como de las exportaciones, téngase en cuenta- se podría matizar que "formalmente" no son supuestos de exención al no estar "sujetas" dichas operaciones sino la fabricación, importación, o introducción.

En cualquier caso, lo que me interesa destacar en este punto es el hecho de que, si en relación con las operaciones "comunes", por imperativo de las Directivas comunitarias, se empleó la terminología y las instituciones propias de las normas comunitarias, en el caso de las operaciones específicamente previstas en relación con las islas Canarias, el legislador de la Ley 38/1992 -liberado de aquellas exigencias- tendió a seguir utilizando los sistemas y conceptos

"comercio exterior en sentido amplio" en la línea seguida por el Tribunal Constitucional, que reserva en sentido estricto el concepto de comercio exterior para los intercambios con terceros países.

En el siguiente gráfico, tratan de ilustrarse las consideraciones hechas hasta aquí:

Gráfico nº 5



En el gráfico anterior, se puede observar que, como resultado de esa compleja regulación legal que hemos calificado de "conciliadora", aquel que podríamos denominar "ámbito territorial interno no canario" (es decir, el constituido por la Península y Baleares) ha venido a ocupar un espacio intermedio, un espacio de intersección entre dos territorios, algo así como una especie de lugar entre dos mundos (el "canario" y el "comunitario") que, ajenos entre sí, enlazan a través de ese espacio común, lo cual deriva en ciertas consecuencias relevantes (al menos desde el punto de vista teórico) que se ponen de manifiesto en aquellas operaciones entre Canarias y el "territorio comunitario no interno" que tienen lugar a través de un paso intermedio que se produce justamente por ese "territorio interno no canario" (Península y Baleares).

tradicionales ya contenidos en la antigua Ley 45/1985.

Tal circunstancia obliga a introducir una matización necesaria en el concepto propuesto de comercio exterior en sentido amplio desde la perspectiva de los impuestos especiales.

F) UNA MATIZACIÓN NECESARIA. LOS HECHOS IMPONIBLES "CANARIOS"

Con objeto de evitar confusiones o interpretaciones incorrectas de las conclusiones a las que hemos llegado, resulta necesario, como decimos, introducir una matización al concepto propuesto, que exige, a su vez, detenerse en la definición de los hechos imponibles realizada por la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

Obviamente, la definición legal del hecho imponible en el caso de la Península e islas Baleares, como consecuencia necesaria de la adaptación a la citada Directiva 92/12/CEE, se realizó en la Ley mediante la debida referencia al ámbito territorial comunitario. Ya se aludió anteriormente a la opinión de SALGADO PEÑARREDONDA⁷³ en el sentido de que *"el hecho imponible realizado en cualquier Estado miembro de la Comunidad Europea tiene trascendencia fiscal en todo los países de la Comunidad: genera la obligación de pagar el tributo en aquel país donde se produzca el devengo"*.

En el caso de las islas Canarias, toda vez que dicho territorio está excluido por la propia Directiva comunitaria y por la Ley nacional del sistema de circulación intracomunitario de los productos gravados por impuestos especiales, y habida cuenta asimismo que -como hemos visto- mantiene sus fronteras fiscales con la Comunidad, no resultaba en sentido estricto necesario referirse en la definición de los hechos imponibles al ámbito territorial comunitario, pues, a priori, hubiera bastado referirse al ámbito territorial nacional.

Sin embargo, a pesar del mantenimiento de las fronteras fiscales con el "ámbito territorial comunitario no interno" (materializadas en la definición de los peculiares conceptos de *introducción* y *expedición*), da la impresión de que el autor de la Ley 38/1992, quizás por ese afán conciliador, y en un intento de no diferenciar en exceso el régimen de Canarias respecto al vigente en la Península y Baleares (partes todas ellas constitutivas del "ámbito territorial interno"), a la hora de definir los hechos imponibles comunes ("fabricación" e "importación") no estableció diferencia alguna entre las islas Canarias y el resto del territorio español, definiéndose los citados hechos imponibles en ambos casos por referencia al "ámbito territorial comunitario".

Así, señala el artículo 5.1 de la Ley que *"están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del ámbito territorial comunitario"*.

⁷³ Salgado Peñarredonda, Carlos, *Impuestos Especiales*, cit., pág. 107.

Desde la perspectiva que a nosotros nos ocupa (la correspondiente al territorio canario), y a la vista no sólo del artículo 5 sino del artículo 23.1 de la Ley⁷⁴ al que antes hicimos referencia, cabría diferenciar, no ya dos, sino tres hechos imponibles distintos:

1. "FABRICACIÓN" en territorio comunitario (art. 5.1 Ley).
2. "IMPORTACIÓN" en territorio comunitario, procedente de países terceros (art. 5.1 Ley).
3. "INTRODUCCIÓN" en las islas Canarias procedente de otros Estados miembros de la Comunidad Europea distintos de España (art. 23.1 Ley).

Esa triple modalidad del hecho imponible exige que nos detengamos siquiera brevemente en el análisis de cada una de ellas:

1. Fabricación en territorio comunitario.

Dentro de esta modalidad del hecho imponible, habría que introducir a su vez para una correcta comprensión del mismo una distinción:

- a) Fabricación en el ámbito territorial interno (Península, Baleares o Canarias).

Las relaciones que se plantean entre Canarias y la Península/Baleares (operaciones interiores en todo caso) no suscitan más problemas que los derivados de la necesidad de compensar las diferencias entre los tipos de gravamen aplicables.

- b) Fabricación en el "ámbito territorial comunitario no interno"; en este caso habría que realizar una subdistinción adicional entre:

- b1) Envío directo a Canarias (sin que medie una operación previa con ningún establecimiento intermedio en Península o Baleares).

Considero que, a pesar de producirse la "fabricación en territorio comunitario", estaríamos realmente ante el Hecho Imponible que hemos numerado como 3 ("Introducción").

- b2) Envío, por operación intermedia, a un establecimiento en la Península o en las islas Baleares, y remisión posterior desde la Península/Baleares a Canarias.

⁷⁴ Señala el citado artículo 23.1 que "*sin perjuicio de lo establecido en el artículo 5, estará sujeta a los Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, la introducción en las islas Canarias de los productos comprendidos en los ámbitos objetivos de dichos impuestos, procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea*".

Entiendo que en este caso sí estaríamos ante este Hecho Imponible numerado como 1 ("fabricación en territorio comunitario"), y no ante el Hecho Imponible "Introducción" (el cual exige una operación directa entre algún Estado comunitario y las islas Canarias), y ello sin perjuicio del lugar donde se produzca el devengo.

Sería el caso, por ejemplo, de una partida de whisky escocés que se remite a un operador en Málaga a través del sistema de circulación intracomunitaria, y desde allí se remite a otro operador radicado en Las Palmas. Entiendo que, desde el punto de vista de las definiciones legales el hecho imponible realizado sería la "fabricación en territorio comunitario", en este caso "territorio comunitario no interno".

2. Importación en territorio comunitario, procedente de Países Terceros.

También dentro de esta modalidad del hecho imponible debería tenerse en cuenta la necesidad de realizar una distinción:

a) Importación procedente de Países Terceros realizada en el ámbito territorial interno (Península, Baleares o Canarias).

Las relaciones entre Canarias y Península/Baleares, se insiste en que no plantean mayores problemas.

b) Importación procedente de Países Terceros producida en el "ámbito territorial comunitario no interno"; debiendo diferenciarse a su vez en este supuesto:

b1) Envío directo a Canarias (sin que medie una operación previa intermedia con ningún establecimiento en Península o Baleares).

Pienso que, a pesar de haberse realizado una "importación en territorio comunitario", nos hallaríamos ante la realización de la modalidad del hecho imponible identificada como 3 ("Introducción") a la que luego nos referiremos.

b2) Envío a un establecimiento sito en Península o Baleares, por una operación intermedia, y posterior remisión a las islas Canarias.

Entiendo que estaríamos en presencia de este Hecho Imponible 2 ("Importación en territorio comunitario"), y no del Hecho Imponible "Introducción" (el cual requiere, para que entre en juego, que la operación entre el Estado comunitario de que se trate y las islas Canarias sea directa).

Sería, a título de ejemplo, el caso de una partida de ron procedente de Cuba

que se importa en territorio comunitario por Francia, desde allí se remite a un establecimiento en Valencia al amparo del régimen de circulación intracomunitaria, desde donde posteriormente se envía a las islas Canarias. Pienso que, legalmente, el hecho imponible que se habría realizado sería el de "importación en territorio comunitario", en este caso "territorio comunitario no interno".

3) Introducción en las Islas Canarias procedente de otros Estados miembros de la Comunidad Europea.

En nuestra opinión, este hecho imponible peculiar canario se caracteriza por tener una naturaleza jurídica compleja⁷⁵, pues, tal y como hemos adelantado, requiere de modo necesario la realización previa del hecho imponible "importación" o "fabricación" en el territorio comunitario "no español" (es decir, en aquel que el Reglamento define como "ámbito territorial comunitario no interno), para posteriormente subsumirse o integrarse tal hecho imponible en ese otro hecho imponible complejo peculiar de las islas Canarias, previsto en el artículo 23.1 de la Ley, y consistente en la introducción directa de los productos gravados en el archipiélago desde otros Estados miembros de la Comunidad. Es decir, uno de los elementos integrantes del hecho imponible "Introducción" es precisamente la fabricación o importación previa en territorio comunitario de los productos gravados.

Debe reiterarse la exigencia de que esa introducción sea directa, ya que, si hubiera un paso intermedio por algún operador de la Península o Baleares, entendemos que nos hallaríamos en presencia, o bien del hecho imponible que hemos identificado como 1 (fabricación en territorio comunitario), o bien del que hemos numerado como 2 (importación en territorio comunitario).

La matización necesaria a la que hacíamos referencia anteriormente (y que da título al presente epígrafe) consiste precisamente en que existen determinados supuestos (que son precisamente los que hemos identificado como 1, b2) y 2, b2) en los que puede ocurrir que, a pesar de tratarse de productos cuyo consumo se realiza en las islas Canarias (y que deben tributar de acuerdo con los tipos impositivos "canarios"), el hecho imponible realizado, desde un punto de vista jurídico-formal estricto, sería, o bien la "fabricación en territorio comunitario no interno" o bien la "importación en territorio comunitario no interno", toda vez que -como hemos dicho- no cabría considerar que estamos ante el hecho imponible "introducción". Y, a partir de ahí, podría quizás pensarse que no cabe sostener el concepto de comercio exterior y fiscalidad exterior "en sentido amplio" que hemos propuesto desde

⁷⁵ Fernando Sáinz de Bujanda (*Lecciones de Derecho Financiero*, cit., pág. 197), a la hora de analizar el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, distingue entre presupuestos simples y presupuestos complejos, señalando que en el caso de estos últimos nos hallamos ante una multiplicidad de hechos reunidos de tal manera que constituyan una unidad ideológica objetiva, siendo así complejos aquellos presupuestos cuyos elementos componentes se producen e integran progresivamente en el tiempo.

este ámbito de los impuestos especiales estatales de fabricación.

Sin embargo, sin perjuicio de la matización anterior -que reputamos en todo caso necesaria-, y que no es sino el resultado y el reflejo de la compleja normativa legal denunciada por la doctrina (Ferreiro), es nuestra opinión que el concepto propuesto de comercio exterior sigue siendo válido. Y ello, en la medida en que esos supuestos excepcionales (que podrían poner en tela de juicio el concepto propuesto) requieren como condición *sine qua non* que el producto proceda en cualquier caso del ámbito territorial interno (Península o Baleares); es decir, aunque el hecho imponible realizado sea la "fabricación en territorio comunitario no interno" o la "importación en territorio comunitario no interno" (modalidades, por tanto, ajenas y hasta contradictorias con el ámbito de aplicación que defendemos), es lo cierto que el envío hacia Canarias, en esos casos, debe proceder del "ámbito territorial interno no canario" y, por tanto, existiría en todo caso una operación interior. Es decir, si bien, a efectos de enjuiciar la validez del concepto propuesto, la matización puede resultar necesaria desde un punto de vista jurídico-formal, no desvirtúa en absoluto dicho concepto si se analiza el fenómeno desde una concepción menos formalista y más cercana al análisis del nacimiento efectivo de la obligación tributaria.

En definitiva, ese supuesto excepcional o "atípico" desde el punto de vista conceptual (que no desde el punto de vista de la realidad económica) es el necesario efecto o lógica consecuencia de esa fórmula "conciliadora" empleada por el legislador a la que antes se hizo referencia, y marcada por la intersección de los ámbitos territoriales tomados como referencia. El problema surge, en suma, de la compleja fórmula elegida por el legislador, y de la confusa terminología empleada por el mismo, en particular en la definición del hecho imponible, en la fijación del devengo y en la delimitación del ámbito territorial de aplicación. En cierto modo, la solución al problema planteado, o, más exactamente, la comprensión cuando menos del mismo, vendría dada por la línea de pensamiento de FERREIRO, antes expresada, cuando señalaba que al haberse adoptado por el legislador una formulación del hecho imponible que no produce su efecto fundamental y característico -el nacimiento de la obligación tributaria- hasta el momento del devengo, hay que concluir que *"en los impuestos especiales sobre la fabricación el hecho imponible no se produce nunca en su plenitud hasta el momento fijado por la Ley para el devengo en cada uno de los supuestos que ella distingue"*.

IV. LOS TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF: CONCEPTO AMPLÍSIMO DE FISCALIDAD EXTERIOR

A) ANTECEDENTES: DE LOS ARBITRIOS INSULARES A LOS ARBITRIOS REGIONALES

Tal y como sostiene MARTÍN OROZCO en su trabajo sobre *"El Régimen Fiscal Especial de Canarias"* reiteradamente citado (no en vano, la citada obra constituye en nuestra opinión una referencia obligada en cualquier estudio acerca de nuestro Régimen Fiscal), uno de los

principios estructurales sustantivos del Régimen Fiscal Especial de Canarias está constituido por la conformación histórica de un sistema especial de financiación de las Haciendas Canarias, materializado a través de determinados impuestos indirectos aplicables a la importación y tráfico de bienes, con un ámbito territorial de aplicación circunscrito a las islas Canarias, y cuya finalidad esencial (además de haber constituido en ocasiones un elemento proteccionista de las producciones canarias) ha sido la financiación especial de aquellas Haciendas.⁷⁶

Es fundamentalmente a partir de 1912, con la restauración de los Cabildos Insulares a través de la Ley de 11 de julio de dicho año, cuando, por las necesidades financieras de dichas Corporaciones, se consolida la existencia de una imposición indirecta especial con una aplicación territorialmente limitada al archipiélago canario y destinada a nutrir las arcas de las Haciendas Locales.

Respecto al más importante de dichos tributos (los arbitrios a la importación y exportación de mercancías), cabe señalar, circunscribiéndonos al aspecto territorial -por ser el que a nuestros efectos resulta relevante-, que, al margen de las diferencias existentes entre los arbitrios de las diversas islas, todos ellos se caracterizaban en esa primera época, en general, por el hecho de someter a gravamen todas las mercancías que se importaban o exportaban por cualquier punto de la isla.⁷⁷

Ese carácter estrictamente insular del ámbito territorial del arbitrio, cuya vida se prolongó durante largo tiempo, y los funestos resultados derivados de aquella característica territorial, fueron generalizada y contundentemente criticados por la doctrina. Así, Carballo Cotanda destacaría cómo los citados arbitrios insulares *“vinculados a las islas y manejados con criterios no uniformes por cada cabildo, ... crean en el fraccionamiento interno de Archipiélago siete miniáreas pseudo-aduaneras, siete pequeños mercados, ... siendo dobles en esta dimensión las consecuencias de los arbitrios: no sólo se levantan frente a la corriente comercial exterior al Archipiélago, sino entre los flujos mercantiles interinsulares”*⁷⁸. Y el propio autor, en otro lugar, añadía: *“Las dificultades que estas circunstancias aparejan en el tráfico no sólo exterior del Archipiélago sino en el drenaje interno entre islas es fácil de componer. Porque no es el caso la existencia de un cordón fiscal uniforme a todo el territorio del Archipiélago sino de tantos como islas lo integran y no en todas iguales o de similar contexto”*.⁷⁹

En idéntica línea de razonamiento, el I Plan Canarias de Desarrollo 1964-1967

⁷⁶ Cfr. Muñoz Orozco, Martín, *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pp. 83, 145 y ss.

⁷⁷ Clavijo Hernández, Francisco, “Haciendas Locales: aspectos jurídicos”. *Geografía de Canarias. Tomo 6*. 2ª edición. Editora Interinsular Canaria. Santa Cruz de Tenerife, 1988, pp. 39 y ss.

⁷⁸ Carballo Cotanda, Antonio, *Canarias, región polémica, Análisis crítico del Régimen Económico-Fiscal del Archipiélago*, Editorial Cuadernos para el Diálogo, S.A., Madrid, 1972, pág. 69.

⁷⁹ Carballo Cotanda, Antonio, *Canarias, islas francas. Las especialidades económico-fiscales del archipiélago*, Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación, Instituto Tinerfeño de Expansión Económica, Santa Cruz de Tenerife, 1970, pp. 154-155.

denunció entre los principales inconvenientes de los arbitrios (y, en concreto, el que gravaba la importación y exportación de mercancías) el hecho de que “*convierte al Archipiélago en siete departamentos estanco -uno por cada isla- siendo gravadas las mercancías cuantas veces salgan y entren en los diferentes territorios insulares*”.⁸⁰

Todas esas críticas coincidían en la denuncia de la existencia de unas fronteras “insulares” (por lo demás, con escaso o nulo grado de armonización), lo que, en suma, desde la perspectiva de la cuestión planteada en este trabajo, representaba una concepción del “comercio exterior” y de la “fiscalidad exterior” conforme a la cual había que incluir dentro de tales conceptos incluso el tráfico entre las diversas islas, de modo que sólo podían conceptuarse como “operaciones interiores” aquellas que tenían lugar en los estrechos márgenes de cada isla en particular.

Las denunciadas deficiencias perduraron hasta la supresión de los citados arbitrios insulares en virtud de los artículos 22 y 27 de la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico Fiscal. Esta norma supuso un notable avance en la sistematización del sistema especial de imposición indirecta canario, creando como tributos propios del REF, destinados a financiar las Haciendas Locales, el Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías (dentro del cual se preveía una tarifa general, y otra tarifa especial de marcado carácter proteccionista) y el Arbitrio Insular sobre el Lujo.

La citada Ley 30/1972, en su propia Exposición de Motivos (apartado II.b), refiriéndose concretamente al Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías creado por dicha Ley en sustitución de los vetustos Arbitrios sobre la Importación y Exportación, destacaba cómo con el nuevo Arbitrio, al tener un régimen único para todo el archipiélago, desaparecerían las distorsiones producidas a causa de las superposiciones de los arbitrios de las distintas islas y de las diferencias en su regulación, quedando liberado en consecuencia en todo caso el tráfico interinsular.

En definitiva, debe destacarse con BOURGON TINAO el hecho de que los arbitrios de cada Cabildo insular se reconvirtieron en uno sólo que -además de suponer la creación por primera vez en la España moderna de un impuesto regional de carácter aduanero⁸¹- se trataba de un tributo “*real y legalmente regional*”, aunque formalmente y por razones políticas se le denominara insular⁸².

B) LA LEY 20/1991, DE 7 DE JUNIO

⁸⁰ Citado por Carballo Cotanda, Antonio, *Canarias, región polémica, Análisis crítico del Régimen Económico-Fiscal del Archipiélago*, cit., pág. 69.

⁸¹ A este respecto, pueden traerse a colación las palabras de Albiñana García-Quintana (“Ámbito del régimen económico fiscal de Canarias”, en *La Ley*, nº 1.035 -1984-), cuando, refiriéndose al Arbitrio Insular a la Entrada de mercancías, señalaba: “*En la nomenclatura de nuestros días la peculiaridad tributaria de las islas Canarias según su precedente histórico constituye una cesión del impuesto aduanero*”. Citado por Martínez Lafuente, Antonio, *Derecho Tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia tributaria*, Civitas, S.A., Madrid, 1985.

Ese carácter "regional" de los tributos derivados del Régimen Económico Fiscal canario ha tenido lógica continuidad en la última modificación de los aspectos fiscales de dicho Régimen, operada en virtud de la Ley 20/1991, de 7 de junio, que derogó aquellos arbitrios creados por la Ley del año 1972 (excepción hecha de la tarifa especial del Arbitrio Insular a la Entrada de mercancías), y creó, como nuevas figuras tributarias el Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias (APIC) y el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

Tal y como se ha destacado por MIGUEL ÁNGEL HERRERO, el IGIC es el impuesto indirecto que grava en Canarias la producción empresarial y las importaciones de bienes, de modo que, en este ámbito territorial, tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas mediante contraprestación por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad como las importaciones, cualquiera que sea el importador, constituyen hechos imposables del Impuesto.⁸³

Por lo que se refiere al APIC, el mismo se configura desde el punto de vista jurídico-formal como un tributo indirecto interior que grava la producción o elaboración así como la importación de bienes muebles corporales en el territorio de las islas Canarias. No obstante, la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 20/1991 (citada) declaró legalmente exenta de dicho tributo la producción o elaboración de bienes muebles corporales en las Islas durante diez años - haciéndose uso de la autorización contenida en el artículo 5.4 del Reglamento (CEE) 1911/91, del Consejo, de 26 de junio de 1991, complementada por la Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 1995.

Habida cuenta de lo anterior, y considerando que el APIC nació con un plazo predeterminado de vigencia de nueve años y medio (artículo 5.4 del Reglamento (CEE) 1911/91), resulta que, en la práctica, el APIC se ha configurado como un impuesto de efecto equivalente a un derecho arancelario.⁸⁴

Enfocando la atención concretamente en lo que constituye nuestro objeto, debe destacarse que tanto el IGIC como el APIC coinciden en la definición del ámbito territorial de aplicación de uno y otro, hasta el punto que la norma reglamentaria propia del APIC dedicada a esta materia (art. 131 del Real Decreto 2.538/1994, de 29 de diciembre) se remite al precepto correspondiente del IGIC.

Así, el artículo 70 de la citada Ley 20/1991 define el ámbito espacial del APIC, señalando que "*el Arbitrio sobre la Producción e Importación se aplicará en el ámbito territorial de las Islas Canarias, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios*

⁸² Bourgon Tíno, Luis Pablo, *Los Puertos Francos y el Régimen Especial de Canarias*, cit., pp. 289-292.

⁸³ Herrero Hernández, Miguel Ángel, "La aplicación del IGIC en el sector público", en *Revista Técnica Tributaria* n.º 47 (Octubre-Diciembre 1999), Asociación Española de Asesores Fiscales, pág. 35.

⁸⁴ Clavijo Hernández, F., "La modificación del Régimen Fiscal de Canarias", en Cruz Amorós, M. y Esteban Paúl, A. (coord.), *La reforma del régimen económico fiscal de Canarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1992.

Internacionales"; añadiendo en su párrafo segundo que "a los efectos de este Arbitrio, el ámbito espacial a que se refiere el párrafo anterior comprenderá el **mar territorial** hasta el límite de 12 millas náuticas definido en el artículo tercero de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el **espacio aéreo** correspondiente".

Por su parte, el artículo 3, apartado 1, de la misma Ley señala, en relación con el IGIC, que "estarán sujetas al Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en **las Islas Canarias**, así como las importaciones de bienes en dicho territorio". Y añade asimismo su párrafo segundo idéntica aclaración que la prevista en relación con el APIC: "A los efectos de este Impuesto, el ámbito espacial a que se refiere el párrafo anterior comprenderá el **mar territorial** hasta el límite de doce millas náuticas definido en el artículo tercero de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el **espacio aéreo** correspondiente".

Por lo que se refiere a la sobreviviente Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, si bien su Ordenanza reguladora (aprobada por Real Decreto 997/1978, de 12 de mayo) no contiene ningún precepto dedicado a regular expresamente el ámbito espacial de aplicación, sí que resulta claramente asimismo el carácter regional de su ámbito territorial del artículo 22 de la propia Ley 30/1972, que creó el Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías; precepto que en su apartado Dos señalaba que el régimen del nuevo Arbitrio sería único para todo el archipiélago, añadiendo además en la letra A) de dicho apartado Dos lo siguiente:

*"El arbitrio grava la entrada **en las islas Canarias** de toda clase de mercancías procedentes del resto de España o del extranjero.*

*La **entrada en una isla**, de mercancías que **procedan de cualquier otra** del archipiélago, **en ningún caso estará sujeta** al arbitrio."*

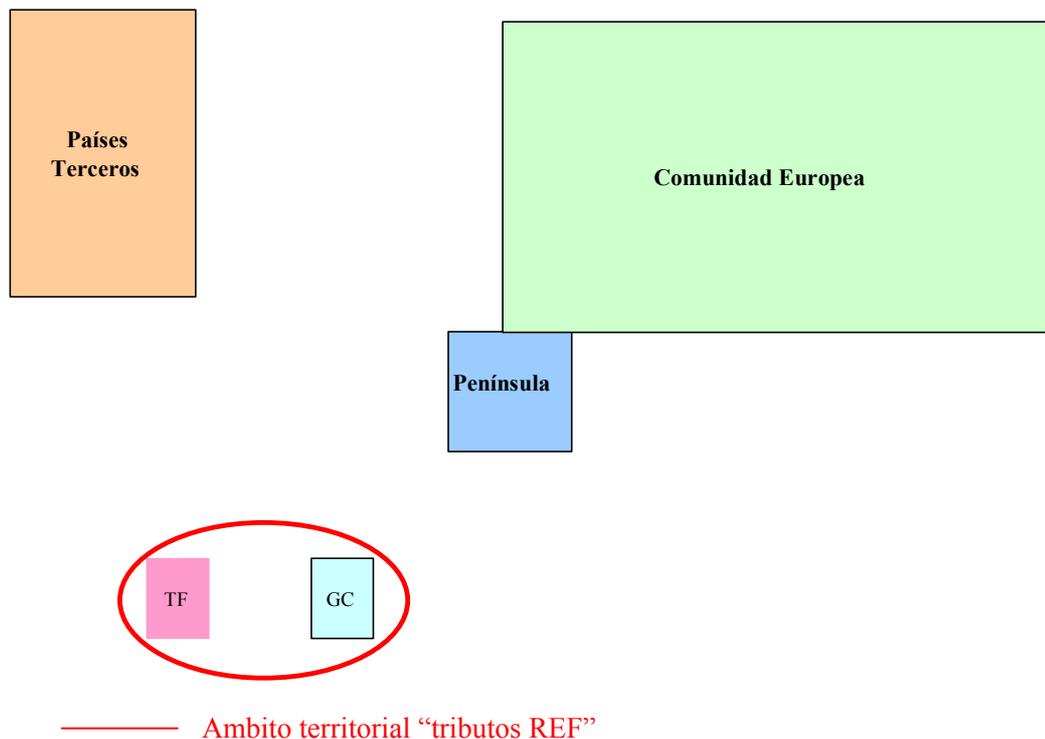
Así pues, los tres impuestos indirectos propios del Régimen Fiscal Especial Canario actualmente vigentes se caracterizan porque su ámbito espacial de aplicación se circunscribe al territorio canario, sin que se planteen por tanto mayores dudas respecto a qué deba considerarse "Comercio Exterior" o "Fiscalidad Exterior" desde esta concreta perspectiva.

En definitiva, si el ámbito normativo en el que nos situamos es el de los denominados "tributos derivados del REF" (*tanto el IGIC, como el APIC, como la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías*), nos hallaríamos ante el tercer posible concepto, el que hemos denominado "concepto amplísimo de comercio exterior", según el cual habrá que reputar "Comercio Exterior" todo aquel que se realice con otros ámbitos espaciales diferentes del archipiélago canario (incluyendo tanto el resto del territorio español, como los otros Estados miembros de la Comunidad Europea, como los llamados Países Terceros); todo las operaciones que no sean comercio insular o interinsular resultan encuadrables dentro del concepto de operaciones exteriores. Por otra parte, en

consecuencia, habría que considerar “Fiscalidad Exterior” desde esta concreta perspectiva a la aplicación de esos impuestos indirectos propios del REF cuando recaen sobre tales operaciones exteriores.

Si utilizáramos el gráfico esquemático que venimos empleando para ilustrar la cuestión, resultaría el siguiente:

Gráfico nº 6



C) DELIMITACIÓN DEL MAR TERRITORIAL: PRINCIPIO “INSULAR” VERSUS PRINCIPIO “ARCHIPIELÁGICO”

No obstante, esta aparente claridad de la cuestión en relación con el ámbito territorial de aplicación de los tributos derivados del REF, la misma se oscurece (convirtiendo por lo demás en inútil el gráfico nº 6 anterior) si se profundiza algo más en el problema, tal y como demuestra la polémica doctrinal que se ha planteado en relación con la concreta delimitación espacial del ámbito de aplicación de dicho tributos, y más específicamente con la delimitación o medición del mar territorial al que -como vimos- hace referencia la Ley 20/1991, en relación tanto con el IGIC como con el APIC, a efectos de incluirlo en el ámbito espacial de ambos tributos.

Una de las posturas doctrinales, la minoritaria, está representada por FRANCISCO HERNÁNDEZ GONZÁLEZ⁸⁵. Según este autor, a efectos de la medición del mar territorial, debe

⁸⁵ Hernández González, F., “El elemento espacial del hecho imponible del Impuesto General Indirecto Canario: la eficacia

acudirse a la Ley 10/1977, de 4 de enero, del Mar Territorial (BOE del 8 de enero), tal y como preceptúan expresamente los artículos 3 y 70 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, más arriba transcritos.

La citada Ley 10/1977 define con carácter general (es decir, también a efectos fiscales) la noción de Mar Territorial de conformidad con el Derecho Internacional, acogiendo por sus ventajas técnicas el sistema de las líneas de base rectas y las líneas de cierre de bahías.

Así, tras señalar el artículo 1º de la citada Ley que *"la soberanía del Estado español se extiende, fuera de su territorio y de sus aguas interiores, al mar territorial adyacente a sus costas, delimitado de conformidad con lo preceptuado en los artículos siguientes"*, los artículos 2º y 3º definen los límites interior y exterior del Mar Territorial.

El artículo 2º establece que *"el **límite interior** del mar territorial viene determinado por la línea de la bajamar escorada y, en su caso, por las **líneas de base rectas** que sean establecidas por el Gobierno"*.

Por su parte, el artículo 3º define el **límite exterior** al señalar que el mismo *"estará determinado por una línea trazada de modo que los puntos que la constituyen se encuentren a una distancia de **doce millas náuticas** de los puntos más próximos de las **líneas de base** a que se refiere el artículo anterior"*.

Finalmente, la Disposición Transitoria de la Ley 10/1977 señaló que, hasta tanto el Gobierno no hiciera uso de la facultad prevista en el artículo 2º para la fijación de las líneas de base rectas, las establecidas por el Decreto que desarrollaba la Ley 20/1967, de 8 de abril, constituirían el límite interior del mar territorial al que se refería el precitado artículo 2º de dicha Ley 10/1977.

Posteriormente, el Decreto 2.510/1977, de 5 de agosto (BOE del 30 de septiembre) estableció las líneas de base rectas para la delimitación de las aguas jurisdiccionales españolas, en desarrollo de la referida Ley 20/1967, definiendo en lo que se refiere a las islas Canarias determinadas líneas de base (con excepción de La Gomera respecto a la que no se fijaron las líneas de base por su propia geografía) en las cuales destacaba el hecho de englobarse en un mismo polígono las islas de Lanzarote, Fuerteventura, Montaña Clara, Alegranza, Graciosa y Lobos.

A la vista de lo anterior, resulta evidente que la ley 10/1977 (citada) y las normas reglamentarias a las que la misma se remitía, delimitaron el mar territorial en lo que se refiere a las islas Canarias por referencia a *cada isla en particular*, excepción hecha de las islas orientales reseñadas que fueron englobadas dentro de un perímetro conjunto único.

en el espacio y la consideración de los territorios de Canarias y de la Comunidad Europea en las leyes reguladoras del

Es por ello que justamente es ése (el criterio "insular") el que emplea HERNÁNDEZ GONZÁLEZ para delimitar el mar territorial al que se remiten de forma expresa los citados preceptos de la Ley 20/1991 dedicados a regular el ámbito espacial de aplicación de los impuestos por ella creados, basándose en el tenor literal de dichos artículos.

Sin embargo, la generalidad de la doctrina (FRANCISCO CLAVIJO, MARTÍN OROZCO, SONIA MAURICIO⁸⁶) mantiene una postura bien distinta de la anterior.

Los citados autores se basan fundamentalmente, compartiéndolo, en el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de junio de 1992, dictada en relación con el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre Combustibles Derivados del Petróleo ("Impuesto sobre Combustibles").

En dicho fallo judicial se vino a sostener que los consumos realizados en las aguas archipelágicas, o encerradas dentro del archipiélago, dentro del tráfico marítimo interinsular, quedaban sometidos a la tributación del citado impuesto especial aunque ese transporte pudiera realizarse parcialmente fuera del mar territorial delimitado de acuerdo con el criterio estrictamente "insular" contenido en la Ley 10/1977 (citada).

En apoyo de tal conclusión, invocó el Tribunal Supremo básicamente cuatro argumentos:

- 1) La derogación tácita de la Ley 10/1977, por la Ley 15/1978, de 20 de febrero, sobre la zona económica del mar y sus playas.
- 2) La interpretación del artículo 2º del Estatuto de Autonomía (el vigente entonces, aprobado por la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto), dedicado a definir el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, "como un todo unitario descrito por la relación de sus componentes dentro de un espacio comprensivo de suelo, subsuelo, espacio aéreo y las aguas territoriales que circundan el perímetro archipelágico e incluyen los espacios interinsulares de aguas encerradas".
- 3) La posibilidad, plenamente constitucional de que las Comunidades Autónomas puedan ejercer sus competencias sobre las zonas que el artículo 133. 2 de la Constitución declara como bienes de dominio público estatal (zona marítimo terrestre, playas, mar territorial, recursos de la zona económica y la plataforma continental), invocando la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional (STC 58/1992, de 27 de

I.V.A. y del I.G.I.C.", en *Crónica Tributaria* n° 72/1994, pp. 69-79.

⁸⁶ Clavijo Hernández, Francisco, *Impuesto General Indirecto Canario*, CISS, Valencia, 1995, p. II-7 Y SS.; Orozco Muñoz, Martín, *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pp. 28-30, y Mauricio Subirana, Sonia, *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, cit., pp. 258-262.

julio) en el sentido de que aquel precepto no atribuye competencia alguna al Estado, debiendo estarse al Título VIII de la Constitución a efectos de determinar los títulos competenciales.

4) El concepto de archipiélago contenido en el artículo 46, Parte IV, del Texto de la III Conferencia del Mar, conforme al cual se define como "un grupo de islas, incluidas partes de islas y las aguas que las conectan, cuyas características naturales relacionadas entre sí, forman una entidad geográfica, económica y política intrínseca, o que históricamente ha sido considerada como tal", notas todas ellas predicables -en opinión del Tribunal Supremo- del archipiélago que constituye la Comunidad Autónoma de Canarias.

En relación con el primero de los citados argumentos, debe tenerse en cuenta que la citada Ley 15/1978, en el primer párrafo de su artículo 1, apartado 1, estableció con carácter general que *"en una zona marítima denominada **zona económica exclusiva**, que se extiende desde el **límite exterior del mar territorial** español hasta una distancia de doscientas millas náuticas, contadas a partir de **las líneas de base** desde las que se mide la anchura de aquél (del mar territorial, se entiende), el Estado español tiene derechos soberanos a los efectos de la exploración y explotación de los recursos naturales del lecho y del subsuelo marinos y de las aguas suprayacentes"*.

Por su parte, el párrafo segundo introdujo la matización que ha originado la polémica doctrinal. Señaló el citado párrafo que *"en el caso de **los archipiélagos**, el límite exterior de la zona económica se medirá a partir de las **líneas de base rectas** que unan los puntos extremos de las islas e islotes que respectivamente los componen, de manera que el **perímetro resultante siga la configuración general de cada archipiélago**"*; habilitando la Disposición Final Tercera de dicha ley al Gobierno y a los órganos de la Administración competentes para dictar las disposiciones necesarias para la aplicación de dicha Ley.

Así pues, se observa que la Ley 15/1978, separándose del criterio seguido por el legislador en la Ley 10/1977 y sus normas de desarrollo, acogió, en relación con los archipiélagos, a efectos de la medición de la zona económica exclusiva, un criterio que no se basaba en las líneas de base referidas a cada isla (criterio "insular"), sino que se basaba en *"las **líneas de base rectas** que unan los puntos extremos de las islas e islotes que respectivamente los componen, de manera que el **perímetro resultante siga la configuración general de cada archipiélago**"* (criterio "archipelágico"); sin que, por lo demás, tales líneas de base fundadas en el criterio archipelágico hayan sido trazadas por el Gobierno.

FRANCISCO HERNÁNDEZ señala que, mientras que la Ley del Impuesto sobre Combustibles se limita a referirse al "territorio de las islas Canarias" (art. 2 de la Ley 5/1986,

de 28 de julio), el artículo 3.1, segundo párrafo, de la Ley 20/1991⁸⁷ contiene un mandato expreso del legislador en cuanto al cómputo de las doce millas náuticas que será el "definido en el artículo tercero de la Ley 10/1977, de 4 de enero", por lo que -añade el citado autor- *"ante este mandato expreso de la Ley 20/1991, no cabe, en nuestra opinión, sostener la derogación tácita de dicha Ley por la posterior Ley 15/1978 sino que en el ámbito del IGIC (tributo en que centra su análisis) habrá que desechar la vigencia del principio archipelágico ... y excluir del ámbito de aplicación del impuesto las aguas encerradas o archipelágicas"*.

Efectivamente, en una primera lectura, podría pensarse que, al ser el tenor del precepto en cuestión de la Ley 20/1991 de una claridad y concreción que llega al extremo de citar no ya la Ley sino el precepto en concreto al que se remite, no resultarían trasladables los razonamientos judiciales vertidos en relación con el Impuesto sobre Combustibles a la controversia suscitada⁸⁸ respecto al ámbito espacial de aplicación del IGIC. Realmente, a la vista de dicha dicción literal, no parece que el legislador del IGIC en el año 1991 entendiera que el artículo 3 de la Ley 10/77 hubiera sido derogado posteriormente por la Ley 15/1978, aunque también debe tenerse en cuenta que en el momento de redactarse y aprobarse la Ley 20/1991, de 7 de junio, no se había pronunciado aún el Tribunal Supremo acerca de la posible derogación discutida, al ser la sentencia de referencia del año 1992. Pero entiendo que existen argumentos que desvirtúan el razonamiento de FRANCISCO HERNÁNDEZ por lo que se refiere -téngase en cuenta- a la opinión del mismo en el sentido de negar la aplicabilidad del criterio judicial a la problemática planteada en el ámbito del IGIC.

Me refiero al hecho de que, independientemente de la remisión expresa que efectúa la Ley 20/1991 a la Ley 10/1977 (lo que no ocurre en el caso del Impuesto Especial Autonómico), si, como consecuencia de la labor de interpretación jurídica acerca del alcance y sentido de los preceptos aplicables en el caso del Impuesto sobre Combustibles, el resultado de dicha tarea fuera una interpretación abrogatoria en el sentido de entender derogada la Ley 10/1977 por la Ley 15/1978, es evidente que habría que entender que tal derogación despliega sus efectos no sólo en relación a la concreta figura tributaria analizada (Impuesto sobre Combustibles, en este caso) sino en relación asimismo con cualquier otro tributo, y en particular respecto a aquellos que se remitieran expresamente a la norma que se había considerado derogada. En definitiva, entiendo que desde luego serían trasladables los contenidos de la sentencia relativa al Impuesto sobre Combustibles respecto a la polémica planteada en torno al IGIC.

En mi opinión, los dos aspectos básicos que habría que analizar a efectos de poder pronunciarse sobre la cuestión planteada -respecto a la cual, entiendo que no es fácil llegar a conclusiones definitivas- se centran básicamente en los dos siguientes:

⁸⁷ Téngase en cuenta que Francisco Hernández González centra su estudio en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

⁸⁸ Debe tenerse en cuenta que la polémica suscitada ha sido más teórico-doctrinal que práctica, por el hecho fundamentalmente de que las operaciones empresariales que podrían verse principalmente afectadas (trasportes

1) La posible derogación de la Ley 10/1977 por la Ley 15/1978.

2) La interpretación de los preceptos aplicables al caso contenidos en el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Respecto a la primera de las cuestiones, no se trata ya de plantearse si los razonamientos de la Sentencia referida resultan o no de aplicación al Impuesto General Indirecto Canario (cuestión sobre la que ya nos hemos manifestado), sino, como planteamiento previo, si realmente puede entenderse en general producida dicha derogación.

Llama la atención en este punto el tenor de la citada sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1992, como el de algunas otras dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias con posterioridad a la del Tribunal Supremo (así, la de 31 de julio de 1992). En dichos fallos no se afirma con rotundidad aquella derogación tácita sino que se plantea con expresiones como "**cabe suponer** derogada tácitamente la Ley 10/1977 por la posterior de 20 de febrero de 1978" o asimismo "la contradicción normativa **podría ser superada** desde el punto de vista del Derecho interno español, entendiéndose que la Ley 15/1978, por su carácter posterior, ha derogado, tácitamente la Ley 10/1977", procediéndose a continuación a la búsqueda de nuevos argumentos que apoyen el sostenimiento del principio archipelágico para medir el mar territorial.

Con independencia de que la derogación operada podría calificarse incluso de expresa⁸⁹, el tono prudente de los fallos judiciales puede llevar a pensar que tal derogación tácita no resulta tan manifiestamente clara.

A la vista del artículo 2.2 del Código Civil ("*... La derogación ... se extenderá siempre a todo aquello que en la Ley nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior*"), y teniendo en cuenta asimismo las exigencias jurisprudenciales sobre el particular (cfr. Sentencia del TS -Civil- de 31 de octubre de 1996) de que concurren los requisitos de "*igualdad de materia en ambas leyes*" y "*contradicción e incompatibilidad entre los fines de ambas normas*", parece claro que se dan tales presupuestos en el presente caso.

El artículo 1, apartado 1, párrafo 1 de la Ley 15/78 estableció con carácter general que "*en una zona marítima denominada **zona económica exclusiva**, que se extiende desde el **límite exterior del mar territorial** español hasta una distancia de doscientas millas náuticas, contadas a partir de **las líneas de base** desde las que se mide la anchura de aquél (del mar territorial, se entiende), el Estado español tiene derechos soberanos a los efectos de*

interinsulares) tributan en el IGIC al tipo impositivo del 0%, según el artículo 27.1.1º.p) de la Ley 20/1991.

⁸⁹ Díez Picazo y Gullón entienden que en aquellos supuestos en que el legislador utiliza fórmulas como las empleadas por el redactor de la Ley 15/1978 en su Disposición Final Segunda ("*Quedan modificadas cualesquiera disposiciones que se opongan a la presente Ley*"), debe hablarse de una *derogación expresa* por cuanto la voluntad derogatoria ha sido expresamente manifiesta, sin perjuicio de que la indeterminación de la fórmula plantee un delicado problema de interpretación a resolver en cada caso por el intérprete. Cfr. Díez Picazo, Luis, y Gullón, Antonio, *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 7ª ed., Tecnos, S.A., Madrid, 1989, pág. 124.

la exploración y explotación de los recursos naturales del lecho y del subsuelo marinos y de las aguas suprayacentes”.

Y, como vimos anteriormente, el párrafo segundo aclaró que **“en el caso de los archipiélagos, el límite exterior de la zona económica se medirá a partir de las líneas de base rectas que unan los puntos extremos de las islas e islotes que respectivamente los componen, de manera que el perímetro resultante siga la configuración general de cada archipiélago”.**

Pues bien a la vista de tales preceptos, parece fuera de toda duda que, aunque las normas regulen espacios marítimos que son diferentes (en cuanto adyacentes), existe una directa relación entre los mismos, tal y como resulta del párrafo primero transcrito, pues no cabría bajo ningún concepto emplear criterios diferentes para la medición del mar territorial y de la zona económica exclusiva. Habida cuenta de esa relación entre ambos espacios marítimos, parece claro que existe una antinomia evidente entre la Ley 15/1978 y la Ley 10/1977, que debe resolverse conforme al principio de que la ley posterior deroga a la anterior.

Ahora bien, el hecho de que tales líneas de base “archipelágicas” no hayan sido trazadas aún por el Gobierno (haciendo uso de la habilitación conferida por la Disposición Final Tercera de la Ley 15/1978) podría plantear algunas dudas, siendo quizás el motivo de las cautelas que parecen adivinarse en los pronunciamientos judiciales. Así, no faltan autorizadas opiniones doctrinales que consideran que no tienen eficacia derogatoria aquellas leyes que necesitan una posterior regulación complementaria de sus preceptos, debiendo entenderse que su efectividad queda pendiente de la publicación de las nuevas normas⁹⁰.

Por lo que se refiere al segundo de los aspectos a considerar (esto es, la interpretación de los preceptos aplicables al caso contenidos en el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Canarias), deben traerse a colación los argumentos invocados a favor de la postura que defiende la medición del mar territorial con base en el criterio archipelágico por parte de MARTÍN OROZCO⁹¹, quien se plantea la cuestión del ámbito espacial no en relación con las figuras tributarias en concreto sino a efectos de determinar el ámbito territorial en general del Régimen Fiscal Especial de Canarias.

Señala el citado autor que tal interpretación viene avalada por un análisis comparativo entre la redacción original y la introducida por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, de los artículos 2 y 40.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias.

⁹⁰ Cfr. Castán Tobeñas, José, *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Tomo I, vol. 1., 12ª ed., Reus S.A., Madrid, 1982, pág. 603.

⁹¹ Orozco Muñoz, Martín, *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*,

De la exégesis realizada por el mismo, entiendo que el argumento de mayor peso es el que señala en último lugar, según el cual, del nuevo artículo 40.1 del Estatuto se colige que el concepto de Archipiélago contenido en el artículo 2 de la misma Norma no contempla sólo al territorio de islas, sino, igualmente, a los espacios interinsulares marítimos de aguas encerradas delimitadas por el perímetro archipelágico, siendo ésa la única interpretación posible para comprender la referencia a las aguas de jurisdicción española que se opera en el citado artículo 40.1 del Estatuto, el cual señala que *"todas las competencias contenidas en el presente Estatuto se entienden referidas al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma definido en el artículo 2, sin perjuicio de la competencia exclusiva del Estado sobre las aguas de jurisdicción española"*.

Ciertamente, la lectura del citado precepto estatutario parece inclinar a pensar que el Estatuto de Autonomía (reformado por la Ley Orgánica 4/1996) apoya el criterio archipelágico sostenido por la jurisprudencia y la mayoría de la doctrina.

No obstante, más dudas pueden plantearse si tal interpretación, basada en criterios gramaticales y sistemáticos, la completamos con aquel criterio que atiende a los antecedentes normativos y, en particular, a los proyectos normativos elaborados durante el proceso de reforma estatutario, los cuales ponen de manifiesto una evolución en dicho trámite legislativo que podría resultar reveladora.

Si se atiende a dichos trabajos preparatorios, se observa que en la primera propuesta de reforma del Estatuto⁹², presentada en el Parlamento, el artículo 2, además de declarar que *"el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Canarias abarca el Archipiélago Canario"*, y matizar posteriormente que tal Archipiélago estaba formado por determinados "territorios de islas", "islas" e "islotas", aclaraba en su apartado 3 que dentro de dicho territorio *"a los efectos del ejercicio de las competencias estatutarias, se considera como territorio de la Comunidad Autónoma las aguas interiores, aguas jurisdiccionales y zona económica exclusiva en los términos de la legislación del Estado"*. En dicha propuesta no se contenía por razones obvias (ya se incluía en el precepto citado) el que posteriormente vendría a ser el artículo 40.1 del Estatuto.

El Consejo Consultivo, en su dictamen 65/94, de 15 de noviembre de 1994, al emitir su parecer sobre la Propuesta de Reforma, vino a señalar en relación con el citado artículo 2 que, puesto que el mismo debía limitarse a expresar de forma clara cuál era el ámbito territorial del ejercicio de las competencias de la Comunidad Autónoma, la referencia inicial del precepto (el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Canarias abarca el Archipiélago Canario) era más que suficiente para dicha finalidad. Por otra parte, se venía a decir que la propuesta se había excedido al referirse a los espacios marítimos en él reseñados como conformantes del territorio de la Comunidad Autónoma, toda vez que los

cit., pp. 28 y ss.

⁹² Boletín Oficial del Parlamento de Canarias (BOPC), III Legislatura, nº 99, de 30.09.94.

mismos eran de titularidad estatal (132.2 de la Constitución), sin que ello fuese obstáculo para el ejercicio en dichos espacios de competencias por parte de la Comunidad Autónoma, alegando la doctrina del Tribunal Constitucional a que antes se hizo referencia.

A consecuencia de tal dictamen, es lo cierto que en los trabajos subsiguientes, y así se aprobó definitivamente la propuesta por el Parlamento⁹³ en su sesión de 20 de diciembre de 1994, el artículo 2 se limitaba a establecer concisamente que "el *ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Canarias abarca el **Archipiélago Canario***", sin referencia alguna a territorios insulares, islas o islotes. Y, de otra parte, se contenía un artículo 39 (que luego se convertiría en el artículo 40 analizado), en el cual se señalaba en sus apartados 1 y 2:

*"1. Todas las competencias contenidas en el presente Estatuto se entienden referidas al **territorio de Canarias**.*

*2. La Comunidad Autónoma de Canarias ejercerá las competencias que le sean propias en las **aguas de competencia española que rodean a las islas**".*

Es decir, de una parte, el artículo 39 de la Propuesta (dedicado a regular el ejercicio de competencias) se remitía -aunque implícitamente- al artículo 2 del Estatuto (que sólo contenía una referencia al Archipiélago Canario, sin aludir a las islas o territorios insulares), y de otra, en el apartado 3 se hacía referencia expresa al ejercicio de competencias autonómicas en "*las aguas de competencia española que rodean a las islas*". En definitiva, parece indudable, a la vista de la redacción de ambos preceptos que en la Propuesta aprobada por el Parlamento Canario se había adoptado decidida e incuestionablemente el llamado criterio "archipelágico".

Finalmente, la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, por la que se modificó el Estatuto de Autonomía, dio la siguiente redacción a los preceptos estatutarios en cuestión.

De una parte el artículo 2 establece:

"Artículo 2.

*El ámbito territorial de la Comunidad Autónoma comprende el **Archipiélago Canario**, integrado por las siete **Islas** de El Hierro, Fuerteventura, Gran Canaria, La Gomera, Lanzarote, La Palma y Tenerife, así como las **Islas** de Alegranza, La Graciosa, Lobos y Montaña Clara, Roque del Este y Roque del Oeste, agregadas administrativamente a Lanzarote, salvo la de Lobos, que lo está a Fuerteventura"*

Por su parte, el artículo 40, apartado 1, señala:

⁹³ Boletín Oficial del Parlamento de Canarias (BOPC), III Legislatura, nº 163, de 29.12.94.

*"1. Todas las competencias contenidas en el presente Estatuto se entienden referidas al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma definido en el artículo 2, **sin perjuicio de la competencia exclusiva del Estado sobre las aguas de jurisdicción española.**"*

A la vista de la dicción literal del artículo 40.1 finalmente aprobado, parece efectivamente que debe compartirse el criterio sostenido por MARTÍN OROZCO de que sólo puede entenderse la redacción de dicho precepto, interpretando al tiempo que el artículo 2 del Estatuto no contempla sólo al territorio de islas, sino también a los espacios interinsulares marítimos de aguas encerradas delimitadas por el perímetro archipelágico.

Ahora bien, más dudosa, o al menos no tan clara, resulta dicha interpretación si se toman en consideración los avatares de dichos artículos durante la tramitación de la reforma que hemos descrito. Es decir, cuando el artículo 40, apartado 1, del Estatuto (en una redacción que, por otra parte, parece incurrir en la confusión -ya criticada por el Tribunal Constitucional- entre la materia relativa a los títulos competenciales y el carácter público estatal de esos espacios marítimos) señala *"sin perjuicio de la competencia exclusiva del Estado sobre las aguas de jurisdicción española"*, no se sabe a ciencia cierta si se limita a establecer una norma cautelar o "suspica⁹⁴" respecto al ejercicio respetuoso de las diversas competencias atribuidas a cada uno de estos entes (con lo que permanecería plenamente válido el criterio de Martín Orozco), o si, por contra, el citado precepto, cuando hace tal salvedad, está queriendo decir que el ejercicio de las competencias autonómicas no puede afectar a las aguas de jurisdicción española que se declaran en el precepto -indebidamente a mi juicio- como "de la competencia exclusiva del Estado", lo que supondría la negación del criterio archipelágico.

Planteo la duda anterior, porque la interpretación restrictiva últimamente expresada guardaría coherencia con la introducida también en la tramitación parlamentaria en las Cortes Generales en lo que se refiere al artículo 2. Pues, si en la Propuesta aprobada finalmente por el Parlamento Canario dicho precepto sólo aludía al "Archipiélago Canario", sin referencia alguna a las islas (lo que suponía acoger el criterio archipelágico), sin embargo, en la redacción finalmente aprobada por la Ley Orgánica 4/1996, aunque se mantiene la referencia al Archipiélago Canario, se matiza justo a continuación al señalar que dicho Archipiélago está integrado por una serie de islas.

MARTÍN OROZCO da trascendencia en todo caso al hecho de que el nuevo artículo 2 (a diferencia de su antecedente) haga mención expresa del Archipiélago Canario. Y el Tribunal Supremo, en su sentencia de 18 de junio de 1992, de una parte, interpretó que el artículo 2º del viejo Estatuto de Autonomía (a pesar de no mencionar entonces al archipiélago canario) se refería al territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, "como un todo unitario

⁹⁴ Similar, en este punto, a las contenidas en los artículos 62 y 90 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, a los que se hizo referencia en el epígrafe II de este trabajo.

descrito por la relación de sus componentes dentro de un espacio comprensivo de suelo, subsuelo, espacio aéreo y las aguas territoriales que circundan el perímetro archipelágico e incluyen los espacios interinsulares de aguas encerradas"; y de otra, aplicó a la Comunidad Autónoma de Canarias el concepto de archipiélago contenido en el artículo 46, Parte IV, del Texto de la III Conferencia del Mar, conforme al cual se define como "un grupo de islas, incluidas partes de islas y las aguas que las conectan, cuyas características naturales relacionadas entre sí, forman una entidad geográfica, económica y política intrínseca, o que históricamente ha sido considerada como tal", a pesar de que tal concepto resulta de aplicación a los Estados-Archipiélago (Estados constituidos por uno o varios archipiélagos) pero no a los archipiélagos de Estado, como es el caso de Canarias.

En cuanto al argumento, también invocado por MARTÍN OROZCO a favor del criterio archipelágico, consistente en decir que el nuevo artículo 2 ya no habla de "territorios insulares" sino de "islas", no creo que sea un argumento definitivo, pues, al margen de lo difícil que resulta establecer una distinción entre ambos conceptos, ya el antiguo artículo 2 empleaba la expresión "islas" para referirse a las islas de Alegranza, La Graciosa, Lobos, Montaña Clara, Roque del Este y Roque del Oeste.

Por lo demás, debe tenerse en cuenta asimismo que el propio artículo 3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y el artículo 2 del Real Decreto 2.538/1994 hablan también del componente "territorial" de las islas Canarias, antes de aclarar la extensión del ámbito espacial hasta el mar territorial.⁹⁵

Precisamente la Ley 20/1991 tampoco parece decantarse claramente por el criterio archipelágico generalmente admitido a efectos de la medición del Mar Territorial. Un análisis sistemático de dicha Ley, que vaya más allá de los artículos dedicados a regular concretamente el ámbito espacial de aplicación de los impuestos por ella creados, arroja conclusiones contradictorias.

En este sentido, si se observan las definiciones de las operaciones exteriores por excelencia (importaciones y exportaciones) contenidas en la citada Ley en relación con el IGIC, hallamos que tanto en un caso como en el otro el legislador se ve obligado a expresar, mediante una exhaustiva enumeración, los posibles lugares de procedencia o de destino de los bienes para que pueda hablarse de importación o exportación respectivamente.

Así el artículo 8.1 de la Ley 20/1991 establece que "*a los efectos de este Impuesto (IGIC), se define la importación como la entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la C.E.E. o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición*

⁹⁵ Así, el artículo 3.1 de la Ley 20/1991, de 7 de junio señala: "Estarán sujetas al Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en las Islas Canarias, así como las importaciones de bienes **en dicho territorio**".

Por su parte, el artículo 2 del Real Decreto 2.538/1994 establece: "El ámbito espacial de aplicación del Impuesto es

del importador”.

Por su parte, el artículo 11.1 de la propia Ley, al regular las exportaciones como operaciones exentas del IGIC, señala: *“Están exentas ... las entregas de bienes **enviados** con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien exportados definitivamente a Terceros Países por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste”.*

Una y otra operación podrían haberse desde luego definido con unas fórmulas mucho más genéricas del tipo: *“son importaciones las entradas de bienes en las islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador”;* o *“Están exentas ... las entregas de bienes **enviados** con carácter definitivo fuera de las islas Canarias por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste”.*

Podría pensarse, en el caso de las exportaciones, que la identificación de los lugares de destino vino motivada para posibilitar la distinción (por lo demás puramente nominal) que establece la Ley entre “expediciones” y “exportaciones”, pero tal identificación de los lugares, en este caso de procedencia, no vendría justificada en el caso de las operaciones de entrada en que se habla en todo caso de “importaciones”.

En definitiva, la citada exhaustiva enumeración de posibles lugares de procedencia o destino a que se ve obligado el legislador de la Ley 20/1991, parece indicar que el mismo pretendió, a través de las citadas fórmulas, dejar claramente establecido que el tráfico interinsular no supone en ningún caso la realización de operaciones exteriores de “importación” o “exportación”, lo cual podría interpretarse desde luego en el sentido de que el legislador partió del criterio “insular” a efectos de la delimitación del ámbito espacial de aplicación y de la delimitación del mar territorial, en coherencia con la remisión expresa que efectuó al artículo 3 de la Ley 10/1977 en las normas dedicadas a regular dicha materia.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que las consideraciones anteriores, realizadas en relación con el IGIC, aparecen contradichas, no en el caso de las operaciones de exportación, pero sí en el supuesto de importaciones, por las normas contenidas en la misma Ley relativas al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias. El artículo 73 de la Ley 20/1991, cuando define el concepto de importación a efectos del Arbitrio, no expresa toda aquella enumeración de posibles lugares de procedencia sino que se limita a establecer una fórmula mucho más genérica. Establece el artículo 73:

“Artículo 73. Concepto de importación de bienes.

*1. A los efectos de este Arbitrio, se entiende por importación **la entrada de los bienes en el ámbito territorial de las Islas Canarias, cualquiera que sea su***

el territorio de todas las Islas que integran el Archipiélago canario”.

procedencia, *el fin a que se destinen o la condición del importador.*"

En este caso, la utilización de esta fórmula genérica, unido al hecho de que en ningún precepto de la Ley 20/1991 se aclara la no sujeción de las importaciones en una isla de mercancías que procedan de otra, parece dar a entender que el legislador hubiera adoptado el criterio "archipelágico" a efectos de la delimitación del ámbito espacial de aplicación.

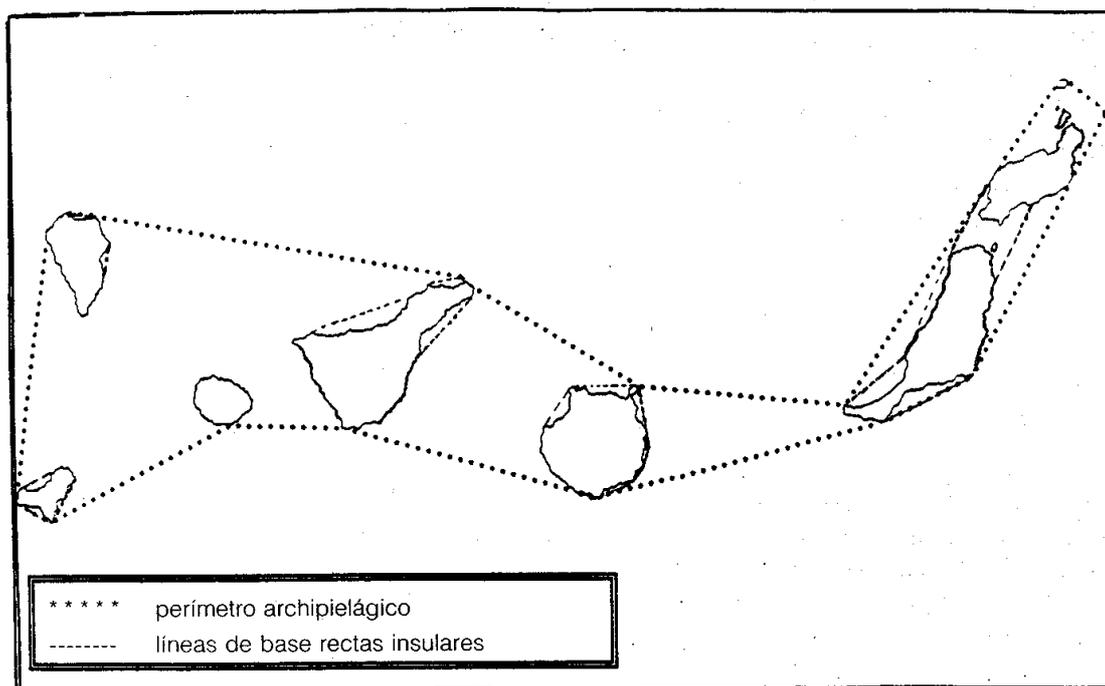
Con lo que en definitiva, la incoherente formulación seguida por el legislador respecto a los dos tributos creados por la Ley 20/1991, hace que no arroje demasiada luz el análisis sistemático de la citada Ley acerca de la cuestión controvertida.

En conclusión, no parece fácil en mi opinión llegar a conclusiones definitivas acerca de la cuestión planteada, tanto por las dudas que se plantean respecto a la derogación efectiva de la Ley 10/1977 por la posterior Ley 15/1978, como por los avatares de los preceptos estatutarios de aplicación, como, en fin, por las propias incoherencias internas detectables dentro de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Las diferentes consecuencias de utilizar el criterio "insular" o el "archipelágico" se comprenden fácilmente a la vista del siguiente gráfico⁹⁶:

⁹⁶ Fuente: Baeza Betancor, F., *Las Islas Canarias ante el nuevo Derecho Internacional del Mar*, Las Palmas, 1987. Representación gráfica también empleada por Clavijo Hernández, Francisco, *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., p. II-8, y por Mauricio Subirana, Sonia, *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, cit., p.261.

Gráfico nº 7

**V) CONCLUSIÓN.**

A lo largo de las páginas anteriores, hemos tratado de exponer cómo, desde la concreta perspectiva del Régimen Fiscal Canario, concurre la peculiaridad de que puede sostenerse hasta un triple concepto de Comercio Exterior y Fiscalidad Exterior; toda vez que el mismo estará en función de cuál sea la concreta figura tributaria desde la que se analice el fenómeno del comercio exterior, siendo posible distinguir entre:

a) Un concepto de Comercio Exterior "*estricto*", si el fenómeno se analiza desde la perspectiva de los gravámenes aduaneros. Se incluirían aquellas operaciones entre Canarias y los países terceros, ya sean de importación o exportación, sin incluir nunca a las realizadas con el resto de territorios integrados en el territorio aduanero comunitario, con independencia de que ésta últimas, por razones estrictamente fiscales (no aduaneras) deban realizarse necesariamente al amparo del régimen de tránsito interno.

b) Un concepto de Comercio Exterior "*amplio*", si la citada realidad se estudia desde el punto de vista de los Impuestos Especiales estatales de fabricación. Conforme al mismo, son "operaciones interiores" las que se realizan dentro del ámbito territorial interno, esto es, en el territorio español; debiendo reputarse, por el contrario, como "operaciones exteriores" las que tienen lugar con el "*extranjero*", incluyendo tanto las que supongan relaciones con países terceros como con el resto de países comunitarios, entre las cuales no existen mayores diferencias que las terminológicas.

c) Un concepto de Comercio Exterior "*amplísimo*", si el examen se efectúa a la luz de

los denominados tributos derivados del REF; de acuerdo con el cual habrá que reputar Comercio Exterior todo aquel que se realice con otros ámbitos espaciales diferentes del archipiélago canario (incluyendo tanto el resto del territorio español, como los otros Estados miembros de la Comunidad Europea, como los llamados Países Terceros).

Todos esos ámbitos espaciales diferentes (que justifican la existencia a su vez de los diversos conceptos reseñados) coexisten en la realidad práctica e inciden en los mismos actos económicos de comercio exterior, como consecuencia de la lógica aplicación simultánea de todos los tributos que tienen incidencia en el tráfico exterior de bienes. La misma operación económica merece distinta calificación (a veces incluso radicalmente contradictoria) desde el ámbito jurídico tributario, en función de cuál sea la óptica, la concreta figura tributaria desde la que se contemple la misma realidad.

Tal complejo panorama favorece los errores de perspectiva y la confusión de planos jurídicos desde los que se analiza o se interpreta el comercio exterior, o se legisla acerca del mismo. Esas dificultades interpretativas y ese riesgo cierto de entrecruzamientos de esquemas son los que hacen conveniente la utilización del triple concepto de fiscalidad exterior que se propone.