PERO ¿CUÁL ES EL CONTENIDO ESENCIAL DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS?

GUILLERMO NÚÑEZ PÉREZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

Comprendo que el título de este comentario pueda resultar un tanto heterodoxo o, en lenguaje más actual, hasta "políticamente incorrecto", sobre todo, teniendo en cuenta mi condición de profesor universitario que ha publicado con anterioridad algunas reflexiones sobre el Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Sin embargo, ante la amable invitación de la Revista "Hacienda Canaria" para presentar un comentario sobre la regulación que con relación al REFC se contiene en la Propuesta de Reforma del nuevo Estatuto de Autonomía para Canarias, mi reacción, después de una atenta lectura del citado Proyecto, no puede ser otra que la que se trasluce en el singular título de esta breve reflexión.

He de aclarar, ante todo, que no se trata de exponer aquí una conclusión que derive exclusivamente de la lectura de la Propuesta de Reforma del Estatuto aprobado finalmente por el Parlamento de Canarias y que está pendiente de su debate y aprobación definitiva por las Cortes Generales. Por el contrario, el contenido fundamental de la presente reflexión es, en buena medida, la consecuencia de reflexiones previas que ya tuve ocasión de expresar en el año 1995[40]. Entonces, con relación a la Ley 19/1994, de 6 de julio, decía lo siguiente: esta Ley "se conforma en realidad como un paso decisivo –al menos en lo que a materia de fiscalidad se refiere- a la hora de ampliar la especialidad fiscal canaria al ámbito de la imposición directa. Bajo el argumento ideológico de que los sectores productivos, para ser productivos, no deben pagar impuestos, o que deben hacerlo en el mínimo posible, la Ley articula una serie de beneficios fiscales destinados en exclusiva a favorecer a dos sectores específicos de la población canaria: los empresarios y los profesionales. Bajo esta nueva óptica, la franquicia fiscal sobre el consumo queda en realidad relegada a un segundo plano y pasa a ser sustituida

[40] G. Núñez Pérez, "Las medidas fiscales en la reforma del régimen económico y fiscal de Canarias: una reflexión jurídico-política", Revista *Impuestos*, nº 4 (febrero 1995), págs. 3-32 y *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs, Barcelona, 1996.

por un nuevo principio que ha de conformar en el futuro las relaciones tributarias entre Canarias y el resto del territorio nacional, o lo que es lo mismo, entre el `poder tributario´ del Estado y el `poder tributario´ de la Comunidad Autónoma: la franquicia fiscal sobre la imposición directa"[41].

Es sabido que la denominada teoría de la "garantía institucional" empleada originariamente por la jurisprudencia constitucional alemana, ha sido adoptada también por nuestro Tribunal Constitucional para defender, entre otros supuestos, el principio de autonomía reconocido por la Constitución a los Entes Locales, al entender que existe un "núcleo esencial o básico" definidor de la misma que resulta indisponible por el legislador ordinario (estatal o autonómico), garantizando de esta forma no la invariabilidad de su contenido, pero sí unos contornos definitorios mínimos de carácter esencial cuya supresión o modificación sustantiva se traducirían en una vulneración de la Constitución. Pues bien, para la doctrina que mayoritariamente ha defendido desde Canarias la aplicación de esta misma teoría a favor del REFC, parece claro que una de las características fundamentales que entrarían a formar parte de ese núcleo básico definidor de la especialidad canaria, es la exigencia de que en Canarias exista un diferencial fiscal (menor nivel de presión fiscal) con el resto del España en el ámbito de la imposición indirecta[42]. Sin duda, se trata de un argumento que no sólo encuentra su razón de ser en hechos históricos, sino sobre todo, en circunstancias objetivas de distinto alcance y contenido, pero que en última instancia se conectan de manera indefectible con los criterios o principios de justicia a los que debe responder la imposición. En este ámbito, la igualdad ante el impuesto como crite-

[41] Como ha señalado M. Pascual, "si algo queda claro del breve repaso a la historia de Canarias en cuanto a su fiscalidad, es que las especificidades canarias quedaban enmarcadas en la imposición indirecta. Esto es, el denominado `acervo histórico del REF de Canarias´ se refiere a las franquicias aduaneras y al consumo y no a la imposición directa. No cabe, pese a que el legislador lo haya hecho, fundamentar la Ley 19/1994 en el acervo histórico cuando su contenido nada tiene que ver con las distintas especificidades de las que ha gozado la fiscalidad canaria desde la conquista hasta 1994". M. Pascual González, "Antecedentes de las especificidades fiscales en Canarias", *Gaceta Fiscal*, nº 207 (marzo 2002), pág. 132.

[42] Somos conscientes de que identificar en la actualidad el núcleo esencial del REFC exclusivamente con la existencia de un diferencial fiscal favorable en el ámbito de la imposición indirecta, implica adoptar una posición reduccionista. Sin embargo y, en atención a la propia realidad, no parece discutible afirmar que ya no forma parte de ese núcleo esencial el principio de la franquicia aduanera. Y en cuanto al denominado principio de financiación especial de las Haciendas Canarias (autonómica y locales), creemos que el mismo no es *per se* un principio, sino una consecuencia de cómo se entienda y aplique en cada caso el principio de la franquicia fiscal sobre el consumo. Precisamente por ello, porque este último es el auténtico principio nuclear del REFC, el mismo no sólo opera frente el Estado (como ha venido sucediendo desde una perspectiva histórica), sino que también lo hace frente la Comunidad Autónoma a partir del reconocimiento de sus potestades normativas en este ámbito. Desde nuestra óptica, por tanto, igual de atentatorio contra el REFC es que existan impuestos estatales indirectos que se apliquen en Canarias sin tener en cuenta nuestra especialidad fiscal, que el hecho de que tales impuestos se transformen en el futuro en impuestos autonómicos y continúen aplicándose en idénticos términos. No es, por consiguiente, del hecho de quien sea el titular del impuesto o el Ente público beneficiario de la recaudación de donde nace la especialidad, sino que la misma nace del reconocimiento mismo del principio de la franquicia fiscal sobre el consumo a favor de los habitantes que poblamos este Archipiélago Atlántico llamado Canarias. En sentido contrario al aquí expuesto, veáse el excelente trabajo de D. López Tejera, "Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: comentario de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 16/2003, de 30 de enero", en *Hacienda Canaria*, nº 4, vol. 2, págs. 47 a 129.

rio de justicia no significa uniformidad de tratamiento, sino todo lo contrario: diferenciación como presupuesto necesario para alcanzar un sistema tributario justo. Este es, en definitiva, el fundamento material que desde el punto de vista constitucional legitima que Canarias tenga (y no que disfrute, pues no se trata de un privilegio) un régimen específico o propio en el ámbito de la imposición indirecta. Por ello, resulta cuanto menos sorprendente advertir cómo algunos de los defensores de ese contenido esencial del REFC, ahora pretenden justificar (primero en el plano político-legislativo, luego, seguramente, en el plano jurídico), que forma parte también de ese contenido esencial una supuesta especialidad en el ámbito de la imposición directa.

Es cierto que para algún autor[43], incluso la aprobación del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) por la Ley 20/1991, de 7 de junio, supuso "dejar sin efecto el principio de la franquicia sobre el consumo como criterio configurador de la imposición indirecta estatal en Canarias y articular un nuevo régimen de imposición indirecta estatal basado en un criterio tan insustancial, desde el punto de vista jurídico, como es el de diferencial fiscal, que nada define y todo lo permite". Sin embargo, incluso comprendiendo en vía de principio estas posiciones tan maximalistas en la defensa del "fuero canario", lo cierto es que la entrada en vigor del IGIC (impuesto formalmente estatal y materialmente autonómico) supuso un cambio radical en lo que hasta ese momento (1993) había sido la concepción "jurídica" dominante sobre el REFC. Si hasta la entrada en vigor del IGIC, las singularidades canarias en el ámbito de la imposición indirecta conformaban el núcleo esencial del REFC "frente" al Estado, a partir de ese momento, esto es, habiendo "ganado" ante el Estado y la Comunidad Europea un instrumento propio de financiación tan poderoso y positivo para la Comunidad Autónoma y los Entes Locales canarios como ha resultado ser el IGIC, la concepción "política" sobre el REFC sufre un cambio cualitativo clave: habrá que seguir defendiendo las especialidades canarias frente a otros impuestos indirectos estatales o comunitarios, pero lo decisivo ahora, una vez nacido el nuevo "poder tributario autonómico", será ampliar el contenido del REFC al ámbito de la imposición directa. Producto de esa nueva concepción, como ya hemos señalado, será, por lo que aquí nos afecta, tratar de que las medidas tributarias coyunturales contenidas en la Ley 19/1994, de 6 de julio se transformen en medidas permanentes constitutivas de nuestro "acervo histórico", aunque dicho acervo sea ridí-

[43] Cfr. S. Mauricio Subirana, *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 317.

culamente corto en términos temporales.[44]

Negar la interrelación que existe entre Derecho y Política, o entre Derecho y Economía, es tanto como negar la realidad misma. Ahora bien, lo anterior no significa –al menos para los juristas-, que aboguemos por una confusión de planos y reglas que marcan la actuación –material y metodológica- de unos y otros. En otras palabras, no se trata de poner en cuestión la legitimidad, e incluso la necesidad, de propugnar desde la Política una ampliación del "núcleo esencial del REFC", pero ello habrá de hacerse de acuerdo con las normas, procedimientos y principios que legalmente rigen la actuación política en un Estado de Derecho. Y ya desde ahora, hemos de señalar que no nos parece acorde a Derecho la pretensión de institucionalizar, a través de la reforma del Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica), no sólo un nuevo contenido esencial del REFC, sino también, una nueva cláusula de garantía del mismo que no está en ningún caso prevista por la Constitución española de 1978, o lo que es más grave, que desnaturaliza por completo la vigente Disposición Adicional Tercera de la Constitución[45], por muy en desacuerdo que se pueda estar con la interpretación que respecto a su alcance y contenido sustenta el Tribunal Constitucional en su Sentencia 16/2003, de 30 de enero, que como habrá que recordar, es el máximo intérprete de la Constitución.

Rechazada la tesis por parte del Tribunal Constitucional de hallarnos ante la Disposición Adicional Tercera de la Constitución con una auténtica "garantía institucional", los valedores de la misma

[44] De acuerdo con el artículo 131 de la Propuesta de Reforma del EAC aprobada por el Parlamento de Canarias el 13 de septiembre de 2006: "1. Canarias tiene un régimen económico y fiscal especial, propio de su acervo histórico constitucionalmente reconocido y justificado por su hecho diferencial. El régimen económico y fiscal de Canarias se basa en una imposición menor a la del resto de España y en las franquicias fiscales estatales sobre el consumo, compatibles con una imposición indirecta singular, reconocida en el Tratado de la Unión Europea, destinada a financiar la hacienda autonómica, insular y local; en el principio de libertad comercial de importación y exportación; en la no aplicación de ningún tipo de monopolio ni de las denominadas accisas comunitarias. 2. El régimen económico y fiscal incorpora a su contenido los principios y normas aplicables que se deriven del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica por los tratados y normas de la Unión Europea, con las modulaciones y derogaciones que permitan paliar las características estructurales permanentes que dificultan su desarrollo, en particular en las políticas en materia aduanera, comercial, fiscal, agrícola y pesquera; igualmente la autorización de zonas francas y condiciones de abastecimiento de materias primas y bienes de consumo esenciales; la concesión de ayudas públicas y condiciones de acceso a los fondos con finalidad estructural y a los programas horizontales de la Unión Europea. 3. De acuerdo con las bases económicas del régimen económico fiscal de Canarias establecidas en el apartado 1 de este artículo, se adoptarán, por las administraciones competentes, medidas específicas en materia turística, energética, medioambiental, industrial, financiera, de transportes, de puertos y aeropuertos y de telecomunicaciones y, en particular, se mantendrá un diferencial fiscal favorable en Canarias respecto al resto de España y de la Unión Europea".

Como puede advertirse, el texto del precepto, creo que con una calculada ambigüedad, habla de "una imposición menor a la del resto de España", y que "se mantendrá un diferencial fiscal favorable en Canarias respecto al resto de España y de la Unión Europea". Parece claro que con ello no se está refiriendo *exclusivamente* a lo que ha sido la característica tradicional, histórica o específica del REFC: una imposición fiscal *indirecta* diferenciada, sino que se está pensando en extender la especificidad al ámbito de la imposición *directa*. Más claro, en este sentido, era el texto que para este artículo propuso el Comité de Expertos nombrado por el Presidente del Gobierno de Canarias para el análisis y propuestas de modificación del Estatuto, al establecer como contenido del REFC (apartado 1 del precepto) la existencia de "franquicias parciales en la imposición directa" (reunión nº 22, de 3 de diciembre de 2004).

[45] Según el artículo 132 de la Propuesta de Reforma del EAC aprobada por el Parlamento de Canarias, "1. El régimen económico y fiscal de Canarias, de acuerdo con la disposición adicional tercera de la Constitución, únicamente podrá ser modificado previo informe favorable del Parlamento de Canarias, que deberá ser aprobado por las dos terceras partes de sus miembros. En caso de que el informe no sea aprobado por dicha mayoría, no se podrá proceder a su modificación

no digo yo que tengan que renunciar a seguir manteniéndola, pero sí creo que al menos deberían tener la prudencia de reconocer que la misma no era acorde con la Constitución. Es partiendo de esa constatación como habrá que abordar en términos jurídicos el futuro del REFC, y en ningún caso tratando de violentar el Derecho (la Constitución) con textos como el contenido en el apartado 1 del artículo 132 de la Propuesta de Reforma del Estatuto de Autonomía (reproducido en la nota 6), que vienen a poner de manifiesto una actuación como mínimo errática desde el punto de vista jurídico.

Es más, puede incluso darse la paradoja de llegar a resultar hasta más ventajoso el rechazo por el Tribunal Constitucional de la tesis de la "garantía institucional" que su aceptación, pues en este segundo caso difícil lo hubieran tenido aquellos que pretendieran justificar en dicha teoría el carácter permanente o esencial (palabra ésta muy propia de los juristas) de determinados beneficios fiscales en el ámbito de la imposición directa como elemento o principio nuclear del REFC. Y es que desde una óptica estrictamente jurídica, en tanto la franquicia sobre el consumo se conforma como expresión de un criterio de justicia del sistema que afecta a la totalidad de la población que vive en Canarias, el reconocimiento de determinados beneficios fiscales en el ámbito de la imposición directa exclusivamente para empresarios y profesionales, nunca encontrará su fundamento en criterios de justicia, sino todo lo más, en criterios, medidas o razones de política económica, que por su propia esencia, son siempre coyunturales, y como tales, deberán estar en todo caso sujetos al principio del control de sus efectos y plena reversibilidad.