ANALISIS DE COMPETENCIAS AUTONOMICAS SOBRE LOS TRIBUTOS DE ORIGEN ESTATAL INHERENTES AL REF Y SU CONTROL JURISDICCIONAL, SEGUN LA PROPUESTA DE REFORMA DEL ESTATUTO DE AUTONOMIA DE CANARIAS

MARTIN OROZCO MUÑOZ

Abogado del Estado excedente
Doctor en Derecho

I. ADMISIÓN DEL EVENTUAL ORIGEN ESTATAL DE LOS TRIBUTOS DEL REF

La Propuesta de Reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias (según versión publicada en el Boletín Oficial del Parlamento de Canarias de 31 de julio de 2006) en su incidencia sobre el Régimen Fiscal de Canarias mantiene, en esencia, con una mejor sistemática y precisión técnica, las líneas materiales delimitadoras de dicho régimen, ya contenidas en el vigente Estatuto de Autonomía, ahora denominadas "principios básicos" de dicho Régimen (art. 63 del Proyecto), y que se pueden sintetizar en los dos siguientes: el reconocimiento de un diferencial fiscal favorable de Canarias frente al resto del territorio nacional y de la Unión Europea (principio éste desglosado, a su vez, en una imposición menor a la del resto de España y en la aplicación de franquicias fiscales sobre el consumo respecto de los tributos estatales) y el mantenimiento de un sistema de financiación especial de las Haciendas Canarias, dentro del que se integra una imposición indirecta singular.

Centrándonos en este último aspecto (imposición indirecta singular de financiación de las Haciendas Canarias), la propuesta reforma del Estatuto, al igual que el texto del Estatuto vigente (sobre cuyo estudio nos remitimos a nuestro trabajo *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*), no presupone el origen normativo de las figuras tributarias que hayan de integrar dicho sistema impositivo especial, admitiendo implícitamente, que dicho sistema pueda seguir nutriéndose, como hasta ahora, por tributos de creación estatal, tal como se colige de la previsión de una eventual transferencia o delegación de las potestades normativas estatales sobre los mismos (art. 53.1,g)) o de la diferenciación entre los tributos propios de la Comunidad y los derivados del régimen económico y fiscal (arts. 66,b), 78,a) y g) y D.A.2ª.1 de la propuesta de reforma).

II. NECESIDAD DE LA ATRIBUCIÓN COMPETENCIAL EXPLÍCITA, A FAVOR DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA, DE LAS COMPETENCIAS DE GESTIÓN Y REVISIÓN SOBRE DICHOS TRIBUTOS

Admitido, por tanto, la posibilidad del origen estatal de los tributos que conformen el sistema impositivo especial canario inherente al REF, era previsible y necesario que la reforma del Estatuto de Autonomía abordara las competencias autonómicas de gestión y revisión de actos afectantes a tales tributos, especialmente cuando se trate de tributos de origen estatal, clarificación ésta cuya necesidad venía y viene motivada (a la vista de la recientísima doctrina del Tribunal Constitucional sobre esta materia) por las siguientes razones:

- por el difícil engranaje competencial –dentro del sistema tributario común- de los tributos del REF de creación estatal, al no ser subsumibles ni la figura de tributos propios de la Comunidad Autónoma ni tampoco en la de tributos cedidos (a menos que así se prevén expresamente en el Estatuto de Autonomía y en la correspondiente ley de cesión), lo que obliga a prever un régimen competencial específico *ope materiae* en el Estatuto ya que, en su defecto, le sería aplicable el régimen propio de los tributos estatales no cedidos, previsto en el art. 19.3 LOFCA (tal como ha señalado la STC 156/2004), y condicionado, en tal caso, a una ley estatal *ad hoc* que atribuyera tales competencias a la Comunidad Autónoma, únicamente por vía de delegación y con la exclusión, en todo caso, de la competencia para conocer de las reclamaciones económico-administrativas (art. 20.1,b) LOFCA);

- por la ausencia, en el vigente Estatuto de Autonomía y demás normas del Bloque de Constitucionalidad –siempre según la mencionada doctrina del Tribunal Constitucional, en nuestra opinión discutible- de una atribución competencial explícita, a favor de la Comunidad Autónoma, para la gestión y revisión sobre tributos estatales integrantes del REF, ausencia ésta declarada por el Tribunal Constitucional en sus SSTC 16/2003 y 156/2004, sobre la base de considerar que ni la D.A.3ª CE ni la D.A.4ª LOFCA constituyen preceptos de atribución competencial ni el art. 30.32 del Estatuto de Autonomía vigente atribuye dicha competencia a la Comunidad Autónoma

III. ANÁLISIS CRÍTICO DEL CONTENIDO DE LA PROPUESTA DE REFORMA EN LA MATERIA

En relación a tales cuestiones, la reforma propuesta del Estatuto de Autonomía, lejos de acometer, de forma clara y concluyente, la siempre reivindi-

cada, por las instituciones canarias, competencia autonómica en la materia, presenta una regulación imprecisa y deficiente, tal como pasamos a analizar:

a) Competencias de gestión –*lato sensu*-

En cuanto a las competencias de gestión –*lato sensu*- sobre los tributos de origen estatal que conformen el sistema impositivo especial inherente al REF, el único precepto que lo establece con claridad es la Disposición Adicional Segunda, que atribuye a la Agencia Tributaria Canaria –de futura creación- la competencia de gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos *derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, junto con la de los tributos propios y la de los tributos cedidos por el Estado, lo que supone el reconocimiento de estos tres géneros tributarios (tributos propios, tributos cedidos y tributos REF, sean o no de origen estatal) y su atribución unitaria, en materia de gestión, a la Hacienda Autonómica.

Sin embargo, es de lamentar que tal atribución se contemple en una Disposición Adicional que no tiene, propiamente, una vocación de atribución competencial autonómica, sino de simple descentralización, intraautonómica (a favor de la Agencia Tributaria Canaria), de tales competencias de gestión.

Por el contrario, al tratar, propiamente, de la atribución competencial en materia de gestión tributaria, el art. 82 de la reforma omite toda referencia a la competencia de gestión sobre tales tributos estatales del REF, haciéndose mención exclusivamente a las competencias de gestión de los tributos propios de la Comunidad (art. 82.1) y a las competencias de gestión sobre los tributos cedidos (art. 82.2) y en este último caso, siempre por delegación –no como competencia estatutaria propia- y en los términos que señala la Ley de cesión.

Tal omisión, que debemos reputar como grave, no se compensa con la referencia que a los tributos del REF se hace en el art. 66.1,b) de la reforma, al señalarse que dentro de los ingresos de la hacienda autonómica se encuadran los *ingresos…que les correspondan por su participación y gestión en el régimen económico y fiscal de Canarias*, ya que, por un lado, dicho precepto ni viene a regular la competencia de gestión autonómica sino la facultad de percepción de los ingresos o rendimientos de dichos tributos –abstracción hecha de la Administración que realice las funciones de gestión tributaria-, y, por otro lado, de la redacción del precepto no se colige, en modo alguno, que la gestión de los tributos estatales del REF deba corresponder necesariamente a la Administración Autonómica, sino que la misma participará de sus rendimientos, abstracción hecha de que su recaudación se opere por el Estado (en cuyo caso la percepción operará vía participación) o se opere directamente por la Comunidad Autónoma (en cuyo caso la percepción operará de forma directa).

Y tampoco es de recibo la configuración de los tributos del REF como tributos *propios*, en todo caso, ya que, amén de la diferencia que en la reforma del Estatuto se hace entre unos y otros –arts. 53.1,g), 66.b), 78,a) y g) y D.A.2ª.1: lo que presupone que la mera inserción en el REF no opera la asunción de tales tributos como propios de la Comunidad- para que se configuren los mismos como propios sería preciso que su creación operara por Ley autonómica (art. 68 y 78,a) de la proposición de reforma), supuesto que no acontece con las actuales figuras del IGIC y AIEM.

b) Competencias de revisión en vía administrativa

Igual comentario crítico merece la regulación, por la reforma estatutaria proyectada, de las competencias de revisión sobre los actos de gestión afectantes a tributos estatales integrados en el REF, y ello por los tres motivos siguientes:

En primer lugar, y con carácter general, el texto que se analiza carece de todo rigor técnico jurídico en su artículo 70/1, rubricado "Reclamaciones económico-administrativas", y ello por tres motivos diversos:

- el precepto únicamente hace referencia a las reclamaciones económico-administrativas, obviando las demás potestades de revisión de los actos de gestión tributaria (recurso de revisión, procedimientos especiales de revisión –art. 213.1 Ley 58/2003), modalidades éstas que, sin embargo, sí se mencionan en la D.A.2ª.7, reiterando, respecto de dicho precepto, las objeciones ya formuladas anteriormente en cuanto que se trata de una norma adicional de descentralización intraautonómica y no de atribución competencial autonómica;

- la redacción del precepto es ciertamente incorrecta ya que atribuye a los órganos económico-administrativos la competencia para la revisión de las reclamaciones interpuestas contra los actos de gestión. Obviamente, son los actos los que se revisan, no las reclamaciones; éstas se enjuician y resuelven, no se revisan, con lo que la expresión *revisión* debería ser sustituida por la de *resolución*;

- finalmente, la mención exclusiva a los *contribuyentes* como únicos actores que formulan las reclamaciones económico-administrativas, parece desconocer las distintas modalidades de obligados tributarios previstas en el art. 35 Ley 58/2003 y los criterios que sobre legitimación activa se contemplan en el art. 232 Ley 58/2003, preceptos ambos de los que se colige que la figura del contribuyente es sólo uno de los posibles legitimados para la formulación de reclamaciones económico-administrativas.

En segundo lugar, y centrándonos en el tema que nos ocupa, echamos en falta la previsión de una atribución competencial específica a la Administración

Autonómica respecto de las competencias de revisión, *lato sensu*, sobre los actos de gestión realizados en materia de tributos estatales integrantes del REF, ya que ni el art. 70/1 ni la D.A.2ª.7, hacen referencia específica a los mismos, atribuyendo exclusivamente la competencia revisora por razones exclusivamente subjetivas, esto es, por referencia a la procedencia autonómica del órgano de gestión, pero sin especificar el origen del tributo objeto de gestión, omisión ésta que puede determinar, con suma probabilidad, que por los operadores jurídicos, ante la ausencia de una atribución competencial expresa en la materia, pueda seguirse considerando que el origen estatal de los tributos del REF conlleve que la competencia para conocer de las reclamaciones económico-administrativas frente a los actos de gestión (aún autonómica) de los mismos deba corresponder, en todo caso, al Estado y nunca a la Comunidad Autónoma, reiterando así el criterio mantenido por la STC 156/2004.

Consecuentemente con lo expuesto, si la voluntad del Parlamento de Canarias, con la reforma estatutaria en tramitación, es atribuir a la Administración Autonómica la competencia de gestión y revisión de los tributos estatales que conformen, en cada momento, el sistema impositivo especial canario integrante del REF, resultará pertinente, en aras a clarificar la competencia que pretende asumirse, la mención explícita de dichas competencias de gestión y revisión sobre los tributos derivados del REF en el art. 82 y 70/1, respectivamente.

IV. INCIDENCIA DE LA PROPUESTA DE REFORMA SOBRE EL RÉGIMEN DE CONTROL JUDICIAL DE LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS AUTONÓMICAS EN MATERIA DE TRIBUTOS ESTATALES INHERENTES AL REF

a) Análisis de la competencia jurisdiccional objetiva, a la vista de la futura creación de la Agencia Tributaria Canaria

La D.A.2ª de la reforma estatutaria atribuye la competencia de gestión tributaria (de tributos propios, cedidos e inherentes al REF) a la Agencia Tributaria Canaria, entidad cuya creación se prevé por una futura Ley autonómica (D.A.2ª.2) que, previsiblemente, configurará a la misma como Ente de Derecho Público descentralizado y dependiente de la Administración Autonómica (por similitud con la configuración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, según resulta de la Ley 31/1990).

Partiendo de tal configuración de la futura Agencia Tributaria Canaria y teniendo en cuenta que la misma constituirá un ente instrumental de Derecho Público de competencia territorial limitada o infranacional, una posible interpretación de las reglas de competencia judicial para conocer de

los recursos contenciosos frente a los actos resolutorios de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a los actos de gestión tributaria dictados por dicha Agencia, podría determinar, por aplicación del art. 8.3, párrafo segundo, *in fine*, LJCA, que en el caso de la resolución económico-administrativa fuere desestimatoria, la competencia corresponderá a los Juzgados de lo Contencioso (por aplicación del art. 8.3, párrafo primero, *in fine*, LJCA), al tratarse de una resolución confirmatoria de un acto de gestión tributaria emanado por un ente de derecho público de competencia infranacional; mientras que si la resolución económico-administrativa fuere estimatoria, la competencia correspondería a la Sala de lo Contencioso competente del TSJ de Canarias, por aplicación de la regla residual del art. 10.1,a) LJCA).

De seguirse dicho criterio, llegaríamos al resultado, ciertamente ilógico, de que sólo las sentencias dictadas respecto a resoluciones económico-administrativas estimatorias –conocidas en única instancia por el TSJ- podrían tener acceso, en su caso, al recurso de casación común ante el Tribunal Supremo, mientras que las sentencias dictadas respecto a resoluciones económico-administrativas desestimatorias –conocidas en única o primera instancia por los Juzgados de lo Contencioso y, en segunda instancia, por el TSJ- carecerían de todo acceso a la casación común.

Frente a dicho criterio, y como ya apuntamos en otro trabajo anterior (*"Competencia para conocer de los recursos contencioso-administrativos en materia de IGIC y APIC"*, en *Canarias Fiscal*, núm. 5 y 6), cabe sostener que la competencia para el enjuiciamiento jurisdiccional de tales resoluciones –al menos en relación a los tributos estatales inherentes al REF- ha de residenciarse, en todo caso, en las Salas de lo Contencioso del TSJ de Canarias, con base en el art. 10.1,a) LJCA, y ello por un doble fundamento (que dejamos meramente apuntado, por ser objeto de desarrollo en el mencionado trabajo): en primer lugar, porque las reclamaciones económico-administrativas no se configuran como recursos jerárquicos que sean resueltos por un superior jerárquico del órgano que dictó el acto de gestión, sino como medio impugnatorio especial cuya resolución se encomienda a órganos especializados, separados de la Administración activa y desvinculados de toda relación jerárquica con ésta (en tal sentido Auto Sala Contencioso, en S/C Tenerife, del TSJ Canarias, de 1 junio 1999); en segundo lugar, porque al afectar la materia litigiosa a un tributo estatal, debe resultar aplicable analógicamente el mismo régimen establecido para las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos en materia de Tributos cedidos, prevista en el art. 10.1,d) y e) LJCA, a fin de posibilitar el acceso a la casación común, ante el Tribunal Supremo.-

b) Subsistencia de la competencia del Tribunal Supremo para conocer del recurso de casación en materia de tributos estatales inherentes al REF: análisis del art. 40.2 del Proyecto de Reforma Estatutaria

Partiendo de la eventual naturaleza estatal de tributos inherentes al REF y, por consecuencia, configurándose su regulación normativa por disposiciones de origen estatal, procede plantear, a la vista de la regulación contenida en el art. 40.2 de la reforma estatutaria, si frente a las sentencias que se dicten por los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos radicados en Canarias en materia de tales tributos, seguirá siendo admisible el recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

En efecto, conforme a la LJCA, la competencia para conocer de los recursos de casación frente a las sentencias dictadas por los órganos judiciales de ámbito territorial infranacional (Juzgados de lo Contencioso, Tribunales Superiores de Justicia) dependerá directamente de la naturaleza, estatal o autonómica, del ordenamiento jurídico aplicado en la sentencia, atribuyéndose la competencia para conocer y resolver del recurso de casación, en el primer caso al Tribunal Supremo (recurso de casación común –art. 86.4 LJCA-, recurso de casación para la unificación de doctrina –art. 96.4 LJCA- y recurso en interés de la Ley –art. 100.2 LJCA-), y a los Tribunales Superiores de Justicia (recurso para la unificación de doctrina –art. 99.1- y recurso en interés de Ley –art. 101.2 LJCA-, en el segundo caso. Consecuentemente, en materia de tributos de origen estatal, es evidente que el recurso de casación, en sus distintas modalidades, cuando procediera, deberá ser interpuesto ante y resuelto por el Tribunal Supremo.

Sin embargo, tal previsión de la legislación procesal contenciosa podría entenderse contradicha por el contenido del art. 40.2 de la reforma estatutaria que se analiza, en la que se atribuye al Tribunal Superior de Justicia la condición de última instancia jurisdiccional de todos los procesos judiciales iniciados en Canarias, así como de todos los recursos que se tramiten en su ámbito territorial, *sea cual fuere el derecho invocado como aplicable*, de acuerdo con la Ley Orgánica del Poder Judicial *y sin perjuicio de la competencia reservada al Tribunal Supremo para la unificación de doctrina*, y ello en cuanto pudiera entenderse que la reserva al Tribunal Supremo de la competencia exclusivamente para la unificación de doctrina pudiera implicar, en una interpretación literal y, a su vez, contextual de la norma con la vigente LJCA, la exclusión del recurso de casación común y del recurso de casación en interés de Ley ante el Tribunal Supremo en relación a las sentencias dictadas por órganos jurisdiccionales

radicados en la Comunidad Autónoma en materia de Derecho estatal.

De seguirse esta interpretación, deberíamos llegar a la conclusión de que el precepto mencionado, de ser aprobado, resultaría inconstitucional, toda vez el art. 152 C.E. se limita a proclamar que el Tribunal Superior de Justicia culminará la organización judicial en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma y que las sucesivas *instancias* procesales se agotarán ante órganos judiciales radicados en la misma, pero todo ello sin perjuicio de las competencias del Tribunal Supremo, en cuanto órgano jurisdiccional superior –grado superior- en todos los órdenes (art. 123.1 CE), cuya delimitación competencial, con carácter unitario para todo el Estado, corresponde a la LOPJ y, en complemento de la misma, a la legislación ordinaria procesal (STC 224/1993), careciendo, por tanto, el Estatuto de Autonomía, de toda capacidad normativa para determinar, por sí mismo, la competencia del Tribunal Supremo ni, mucho menos, para restringirla, circunscribiéndola, exclusivamente –como pudiera entenderse del art. 40.2 de la propuesta de reforma-, al conocimiento del recurso de casación para la unificación de doctrina, y ello por cuanto ni dicha capacidad normativa le es reservada al Estatuto por el art. 147 CE, ni resultaría conforme a la unidad jurisdiccional la restricción, vía estatutaria, de competencias del Tribunal Supremo, para conocer del recurso de casación, por razón exclusiva de la procedencia territorial del órgano jurisdiccional *a quo.*

Sin embargo, en una interpretación *secumdum constitutinem* del precepto de la reforma, cabría sostener que la finalidad del precepto no es restringir propiamente tal competencia del Tribunal Supremo para conocer de los distintos recursos de casación previstos en la LJCA, y ello por los siguientes fundamentos:

- En primer lugar, la mención del Tribunal Superior de Justicia como *última instancia*, corolario de lo dispuesto en el art. 152.1, último párrafo, CE, ha de entenderse referido al eventual agotamiento, ante dicho Tribunal Superior o, en su caso, ante otros órganos jurisdiccionales radicados en la Comunidad Autónoma, de los distintos recursos ordinarios o de conocimiento pleno que se interpongan frente a las sentencias dictadas por órganos judiciales radicados en la Comunidad Autónoma, dada la equiparación del concepto de instancia al de recurso ordinario o de control pleno (SSTS 56/1990, 90/1986, 145/1987), pero no excluye la atribución del conocimiento recursos extraordinarios, esto es, sujetos a motivos tasados, al Tribunal Supremo, comprendiéndose dentro de tales recursos extraordinarios, entre otros posibles, los de casación, en sus distintas modalidades (STC 56/1990), especialmente en materia de Derecho estatal.

- En segundo lugar, la referencia que el propio precepto hace a la Ley Orgánica del Poder Judicial, supone una remisión a lo que, en cuanto a la delimitación competencial, se establezca por dicha norma, con lo cual la atribución, por ésta, de competencias al Tribunal Supremo para el conocimiento de recursos de casación o cualquier otro recurso extraordinario, viene a ser respetada por la reforma estatutaria –con la excepción, con matices, que apuntaremos posteriormente, respecto del recurso de revisión.

- En tercer lugar, la reserva al Tribunal Supremo de la competencia para *la unificación de doctrina*, ha de interpretarse no como atribución única o exclusiva, a dicho órgano, de la figura específica del recurso de casación para la unificación de doctrina, tal como se configura actualmente en la legislación procesal, sino como extensiva de cualquier recurso de naturaleza casacional que se le atribuya por la legislación aplicable, cualquiera que fuere la denominación que, en cada momento, se asigne a dichos recursos, dado que constituye un cometido o finalidad propia de la institución casacional la protección del *ius constitutionis* o Derecho objetivo, compensiva tanto la función nomofiláctica o de protección o salvaguarda de la norma (estatal, en nuestro caso) como la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del Derecho objetivo (MORENO *CATENA, Derecho Procesal* Civil; XIOL RIOS, *Práctica Procesal Contencioso Administrativa*) o, incluso, como comprensiva de la labor uniformadora atribuida al Tribunal Supremo, en cuanto tal, con independencia de la modalidad de recursos de los que éste deba conocer (MORON PALOMINO*, La nueva casación civil*), toda vez que, conforme señala la Exposición de Motivos de la Ley 38/1988, de Demarcación y Planta Judicial, corresponde al Tribunal Supremo *la labor de unificar la interpretación del ordenamiento jurídico efectuada por todos los Juzgados y Tribunales, con el carácter de supremo garante del principio de legalidad y de la unidad de acción del Poder Judicial en su conjunto*.

En cuanto al recurso de revisión, la previsión contenida en el art. 40.4 de la reforma estatutaria, que atribuye al Tribunal Superior de Justicia la competencia para el conocimiento de los recursos extraordinarios de revisión que autorice la ley contra las resoluciones firmes dictadas por los órganos judiciales de Canarias, puede ser, igualmente, objeto de dos interpretaciones distintas:

Por un lado, podría entenderse que el precepto excluye toda competencia del Tribunal Supremo para conocer de tales recursos extraordinarios de revisión, en cuyo caso el precepto resulta-

ría inconstitucional, por los motivos antes expuestos, relacionados con los arts. 152 y 123 CE..

Por otro lado, podría salvarse dicha inconstitucionalidad si se interpretara que la remisión que hace el precepto a los supuestos que *autorice la Ley* se concreta en una atribución en blanco de la competencia de los Tribunales Superiores de Justicia para conocer de los recursos de revisión que, en cada momento, les atribuye la legislación procesal o, en su caso, la LOPJ, pero sin excluir la eventual atribución, por dichas normas, de la competencia al Tribunal Supremo para conocer de dichos recursos, supuesto éste que acontece, actualmente, en el ámbito contencioso, en el que corresponde al Tribunal Supremo el conocimiento del recurso de revisión frente a sentencias firmes dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia (art. 12.2,c) LJCA), mientras que se atribuye a los Tribunales Superiores de Justicia la competencia para conocer de los recursos de revisión contra sentencias firmes dictadas por los Juzgados de lo Contencioso (art. 10.3 LJCA).