

El régimen económico y fiscal de Canarias y el sistema de financiación autonómica

Francisco Clavijo Hernández

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de La Laguna*

Alberto Génova Galván

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de La Laguna*

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

EXTRACTO

En el presente trabajo se estudian las relaciones entre el régimen económico y fiscal de Canarias y el sistema de financiación de las comunidades autónomas. En él se sostiene que la inclusión de los recursos derivados de este régimen en el sistema general de financiación de las comunidades autónomas, como hacía en relación con el Fondo de Competitividad el párrafo 2.º de la disposición adicional 2.ª de la Ley 22/2009, antes de su supresión por la Ley 3/2017, de Presupuestos Generales del Estado para 2017, supone una vulneración de las exigencias constitucionales de este régimen especial, plasmadas en normas del bloque de la constitucionalidad (disp. adic. 3.ª de la Constitución y disp. adic. 4.ª de la LOFCA, fundamentalmente), según la interpretación dada a las mismas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Puesto que una de las características de este régimen, dotada de protección constitucional, es que constituye un régimen especial y complementario de las haciendas territoriales canarias.

Palabras clave: financiación autonómica; Canarias; impuestos cedidos; tributos propios.

Fecha de entrada: 18-01-2018 / Fecha de aceptación: 13-02-2018 / Fecha de revisión: 20-02-2018

The economic and fiscal regime of the Canary Islands and the regional community's financing scheme

Francisco Clavijo Hernández
Alberto Génova Galván
Víctor Manuel Sánchez Blázquez

ABSTRACT

The following article studies the relation between the economic and fiscal regime of the Canary Islands and the financing scheme of the regional communities. It is herewith argued that the inclusion of the resources derived from this regime in the general financing system of the autonomous community, as was done in relation to the Competitiveness Fund in paragraph 2 of the additional provision 2 of Law 22/2009, before being abolished by Law 3/2017 of the Spanish Budget Act 2017, constitutes an infringement of the constitutional requirements of this particular regime, outlined in the regulations of the constitutional corpus (additional provision 3 of the Constitution and additional provision 4 from the LOFCA, fundamentally), according to the strict interpretation given by the case-law of the Constitutional Court. Granted that one of the characteristics of this regime, protected constitutionally, is that it constitutes a special regime and complementary to the regional treasury of the Canary Islands.

Keywords: regional financing model; Canary Islands; assigned taxes; local taxation.

Sumario

- I. Introducción
- II. El REF como sistema especial y complementario de financiación de las haciendas canarias
 1. El REF como institución jurídica identificada en el bloque de la constitucionalidad
 2. Los principios de la franquicia fiscal y de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias como contenido esencial del REF
 3. El sistema de financiación *sui generis* de la Comunidad Autónoma de Canarias
 4. La solidaridad y el hecho insular como fundamento del REF
- III. El REF y la capacidad tributaria del artículo 8 de la Ley 22/2009
 1. El concepto de capacidad tributaria de las comunidades autónomas
 2. Los tributos derivados del REF y la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias
 - 2.1. Naturaleza jurídica del IGIC y del AIEM
 - 2.2. Los tributos derivados del REF y la capacidad tributaria de la comunidad autónoma
- IV. Los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco de la Comunidad Autónoma de Canarias y la capacidad tributaria del artículo 8 de la Ley 22/2009
 1. Naturaleza jurídica de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco desde la perspectiva de los recursos financieros de las comunidades autónomas
 2. Los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco y el sistema de financiación autonómica
- V. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Clavijo Hernández, F., Génova Galván, A. y Sánchez Blázquez, V. M. (2018). El régimen económico y fiscal de Canarias y el sistema de financiación autonómica. *RCyT. CEF*, 421, 85-114.

I. INTRODUCCIÓN

En los sistemas de financiación autonómica anteriores al actual de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009), los recursos de la Comunidad Autónoma de Canarias procedentes de su régimen económico y fiscal no se incluyeron ni se tuvieron en cuenta en la configuración del régimen general de financiación autonómica en el que también participaba la Comunidad Autónoma de Canarias.

La razón de ser de esta singularidad en el régimen general de financiación autonómica se encontraba y se encuentra en que una de las características fundamentales del régimen económico fiscal de Canarias (en adelante, REF) es que constituye un sistema especial y complementario de financiación de las Haciendas territoriales canarias, tal como recoge también el primer párrafo de la disposición adicional 2.^a de la Ley 22/2009, según la cual:

«En relación con la Comunidad Autónoma de Canarias, tanto la determinación de los recursos financieros del sistema en el año base, de su capacidad tributaria, de la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y de su Fondo de Suficiencia Global, así como la participación en los fondos de convergencia autonómica y el régimen de cesión de tributos, se realizarán respetando lo establecido en su peculiar régimen económico y fiscal, establecido en las leyes integrantes del Régimen Económico Fiscal de Canarias y sus normas de desarrollo».

Sin embargo, el párrafo tercero de esta misma disposición de la Ley 22/2009, al regular el Fondo de Competitividad en relación con la Comunidad Autónoma de Canarias, añadió:

«En relación con el Fondo de Competitividad, previsto en el artículo 23 de esta ley, en el caso de la Comunidad Autónoma de Canarias, para determinar el cumplimiento del objetivo del Fondo de Competitividad, recogido en el apartado 5 del citado artículo, respetando su menor presión fiscal, se calculará su capacidad fiscal y su financiación per cápita de acuerdo con las definiciones contenidas en el apartado 3 del citado artículo 23, teniendo en cuenta la participación en los recursos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que, de acuerdo con la normativa específica aplicable correspondan a la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias a través del IGIC, AIEM, IEDMT, la recaudación del impuesto sobre derivados del petróleo y del recargo del IGIC tabaco rubio y la compensación IGTE correspondiente a la comunidad».

Este párrafo 3.º ha sido derogado por la disposición final 19.ª de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017¹. Sin embargo, esta derogación no significa que el tema que examinamos en este trabajo ha quedado resuelto. De ningún modo. Basta leer el reciente *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*² para darse cuenta de que esta característica del REF como sistema especial y complementario de financiación de las haciendas territoriales canarias no ha sido aceptada por la Comisión de Expertos dentro del sistema general de financiación autonómica, ya que en dicho informe se prevé la posibilidad de que «los ingresos tributarios de la Comunidad Autónoma de Canarias ligados al REF» se integren en el Sistema de Financiación Autonómica, aunque en el marco de un pacto a concretar «atendiendo –dicen– al principio de proporcionalidad [...] y teniendo en cuenta el peso de la compensación por la supresión del IGTE en relación con los recursos REF en ejercicios recientes»³.

El objeto de este estudio se ciñe, pues, al examen del REF y el vigente sistema de financiación de las comunidades autónomas; y su propósito no es otro que tratar de explicar por qué se vulneran las exigencias constitucionales del REF con la inclusión de los recursos de la Comunidad Autónoma de Canarias derivados de este régimen en el sistema general de financiación de las comunidades autónomas, que es lo que, a fin de cuentas, establecía el hoy suprimido párrafo 3.º de la disposición adicional 2.ª de la Ley 22/2009 a la hora de la determinación de los recursos que corresponden a las comunidades autónomas procedentes del Estado en relación con el Fondo de Competitividad.

¹ Bajo el encabezamiento de «Modificación de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias y su régimen transitorio», dispone lo siguiente: «Uno. Con efectos desde la liquidación de los recursos del Sistema de Financiación de 2015 y con vigencia indefinida, se suprime el párrafo tercero de la disposición adicional segunda de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Dos. En la liquidación del Sistema de Financiación de 2015 y 2016, la participación de la Comunidad Autónoma de Canarias en el Fondo de Competitividad derivada de la no consideración de los recursos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el cálculo de la capacidad fiscal y en la financiación per cápita de dicha comunidad autónoma en los términos en los que se preveían en el párrafo tercero de la disposición adicional suprimida, se minorará en un 57% y en un 30%, respectivamente».

² Este *Informe*, de julio de 2017, ha sido elaborado en cumplimiento del Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017 de constitución de una Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica.

³ «11. La Comisión recomienda que el grado de integración en el SFA de los ingresos tributarios de la Comunidad Autónoma de Canarias ligados al REF se pacte atendiendo al principio de proporcionalidad recogido en el párrafo 2 del presente capítulo y teniendo en cuenta el peso de la compensación por la supresión del IGTE en relación con los recursos REF en ejercicios recientes. La parte de los recursos derivados del REF que, en su caso, se integre en el SFA recibiría el mismo trato que los tributos cedidos distintos del IVA e Impuestos Especiales. Esto es, la fracción de tales recursos determinada por el Coeficiente de Aportación al Fondo Básico (CAFB) se integraría en el FBF y el resto de los mismos se contabilizaría como ingresos de Canarias a efectos del reparto del Fondo de Nivelación Vertical (FNV)». «12. Si atendiendo a lo recogido en el párrafo 11 los recursos tributarios derivados del REF deben ser considerados en el SFA, su cuantificación debería hacerse de forma coherente con las competencias normativas atribuidas a la Comunidad Autónoma de Canarias y con su espacio fiscal propio, de forma que no resulte penalizada su autonomía financiera» (pág. 82 del Informe).

II. EL REF COMO SISTEMA ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE FINANCIACIÓN DE LAS HACIENDAS CANARIAS

Un estudio del REF como sistema especial y complementario de financiación de las haciendas canarias exige, desde un punto de vista sistemático, distinguir cuatro bloques diferenciados: el REF como institución jurídica identificada en las normas que integran el bloque de constitucionalidad (1), los principios de franquicia fiscal y de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias como contenido esencial del REF (2), el sistema de financiación *sui generis* de la Comunidad Autónoma de Canarias (3), y la solidaridad y el hecho insular como fundamento del REF (4).

1. EL REF COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA IDENTIFICADA EN EL BLOQUE DE LA CONSTITUCIONALIDAD

La disposición adicional 3.^a de la Constitución establece que «(1) a modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la comunidad autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico».

A efectos de este trabajo lo que, en verdad, nos interesa es analizar y precisar cuál es el objeto de esta disposición adicional; y para ello, hemos de tener claro que, a pesar de que dicha disposición se refiere al *régimen económico y fiscal*, en rigor no nos encontramos ante un conjunto de normas jurídicas que, en un momento dado, regulan unas determinadas relaciones y situaciones jurídicas, que es lo que constituye un régimen, sino que estamos ante una verdadera y propia institución jurídica.

En efecto, la citada disposición adicional 3.^a de la Constitución confirma, como ha dicho la doctrina, un derecho especial de Canarias en materia económico-tributaria, el cual ha estado vigente desde sus primeras manifestaciones en el siglo XVI, esto es, desde la conquista e incorporación de las Islas Canarias a la corona de Castilla. Este derecho especial canario, obvio es decirlo, forma parte del ordenamiento jurídico español, en el que existe –no hace falta insistir en ello– una coordinación general entre todas las normas jurídicas. Ahora bien, conviene precisar, desde estas primeras líneas, que, sin perjuicio de esa correlación internormativa general, en el seno del ordenamiento jurídico existen también otras correlaciones más concretas y visibles que, como destaca José Lois Estévez (1956), «forman conjuntos planetarios con manifiesta unidad, convergiendo en torno a un común centro gravitatorio». Estos conjuntos con manifiesta unidad constituyen las instituciones jurídicas y, según precisa Lois Estévez, «son partes dotadas de individualidad propia, perfectamente diferenciadas de las restantes en su consistencia, en su función y en su finalidad. Tomadas en bloque, tienen un sentido cabal; constituyen una unidad significativa nítidamente deslindada, plenamente inteligible; pero, ya insusceptible de división. Verdaderas partículas-límite de la fenomenología jurídica, no es posible trascenderlas, en un intento de escisión ulterior, sin perder, de un modo irreparable, sus más íntimas calidades valiosas»⁴.

⁴ Lois Estévez, J. (1956, p. 170).

No nos interesa ahora tanto ahondar en este tema de las correlaciones normativas, sino poner de manifiesto que el régimen económico fiscal constituye una auténtica institución jurídica, y que como tal institución, está formada por un complejo normativo de carácter jurídico público debidamente organizado, delimitado y diferenciado que, como tal «régimen económico fiscal», ha llegado a su plena identificación institucional en normas integrantes del bloque de la constitucionalidad y, por tanto, a su mayor protección en nuestro ordenamiento jurídico interno: básicamente, y como iremos viendo con más detalle, en la disposición adicional 3.^a de la Constitución; en la disposición adicional 4.^a de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA); y en el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias.

El propio Tribunal Constitucional así lo ha reconocido cuando ha encontrado en estas normas una garantía institucional en relación con ciertos elementos que pueden identificarse dentro del carácter evolutivo del régimen económico y fiscal de Canarias, aunque deba entenderse dicha garantía en el sentido de que «no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado de una vez por todas, sino la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar [...]. En definitiva, la única interdicción claramente discernible es la ruptura clara y neta con esa imagen comúnmente aceptada de la institución que, en cuanto formación jurídica, viene determinada en buena parte por las normas que en cada momento la regulan y de la aplicación que de las mismas se hace» (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 8.^o).

2. LOS PRINCIPIOS DE LA FRANQUICIA FISCAL Y DE FINANCIACIÓN ESPECIAL Y COMPLEMENTARIA DE LAS HACIENDAS CANARIAS COMO CONTENIDO ESENCIAL DEL REF

No cabe efectuar aquí, obviamente, un análisis dogmático de la disposición adicional 3.^a de la Constitución. El análisis que nos proponemos llevar a cabo versa en exclusiva sobre el núcleo esencial del REF objeto de esta disposición, por lo que una reflexión sobre este tema no puede pasar de un examen de los dos principios que, realmente, lo identifican, como son los de la franquicia fiscal y de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias.

Estos dos principios son, en cierto modo, como veremos, complementarios, modulando el segundo el alcance y límites en que deba entenderse la franquicia sobre el consumo, la cual presenta un alcance relativo a fin, precisamente, de lograr el reforzamiento de las haciendas canarias a través de un sistema especial de imposición indirecta en las Islas Canarias, con la particularidad de que estos impuestos no gravan o declaran exenta la fase comercial del consumo final o venta minorista.

Al principio de la franquicia fiscal sobre el consumo se refiere el artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias al disponer: «Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, propio de su acervo histórico y constitucionalmente reconocido, basado en la libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo».

Desde un punto de vista teórico, debe precisarse que la franquicia fiscal sobre el consumo supone la inaplicabilidad en el territorio de las Islas Canarias de determinados impuestos *estatales*; en concreto, de aquellos cuyo hecho imponible tenga por objeto gravar el consumo manifestado a través del tráfico comercial de bienes y mercancías. Algún sector doctrinal ha entendido que la aplicación en Canarias de tributos indirectos que gravan el consumo constituye una vulneración del tradicional régimen de franquicias. Nosotros no compartimos esta opinión. Más aún entendemos que no es correcta, pues, como hemos dicho, el objeto de la disposición adicional 3.^a de la Constitución es el REF como institución, la cual, según establece el mismo artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias, es «propi(a) de su acervo histórico».

La identificación del REF con un concreto acervo histórico implica, naturalmente, que los principios que lo inspiran deban ser entendidos en el marco de la evolución histórica de la institución del REF. No tiene utilidad alguna para este trabajo entrar en el detalle de las sucesivas leyes sobre el REF que se han dictado en el último siglo para explicar la evolución de estos principios; nos debe bastar con aludir a que toda la imposición indirecta canaria desde 1914 hasta hoy ha tenido como objetivo el de constituir una fuente propia y complementaria de financiación de las haciendas canarias, mostrándose así las interrelaciones existentes entre ambos principios sustantivos del REF. Así ocurrió, a partir de 1914, con los arbitrios de los cabildos sobre la importación y exportación, alcoholes y tabaco; luego, con los arbitrios a la entrada de mercancías y sobre el lujo de la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico-Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 30/1972), y, por último, con los actuales tributos derivados del REF (impuesto general indirecto canario, en adelante IGIC, y el arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias, en adelante AIEM) de la Ley 20/1991.

El propio Tribunal Constitucional identifica como uno de los elementos del REF, «dentro de su carácter evolutivo», al que alcanza la garantía institucional dotada de la máxima protección en nuestro ordenamiento interno, unos «tributos de aplicación exclusiva en el archipiélago canario» y unos «tributos destinados exclusivamente a la financiación del archipiélago canario» (STC 16/2003, de 30 de enero), lo que debe ser entendido sin duda alguna, a partir de la recién mencionada evolución histórica de la que se extrae, como unos recursos que aportan una financiación especial y complementaria a las haciendas territoriales canarias, frente al resto de haciendas territoriales españolas que carecen de la misma.

Todos estos arbitrios e impuestos que han formado parte históricamente y hoy forman parte del sistema impositivo indirecto especial de Canarias son resultado del REF, ya que los mismos principios de este régimen son los que han hecho y hacen compatible la franquicia fiscal sobre el consumo con la aplicación en Canarias de ciertos impuestos indirectos que gravan el consumo, siempre que, y así hay que destacarlo, su rendimiento constituya un recurso tributario directo para las haciendas canarias.

De esa evolución histórica queda claro—desde 1914— que la aplicación en Canarias de los gravámenes indirectos sobre el consumo, lejos de constituir una vulneración del principio de la franquicia fiscal sobre el consumo, supone simplemente que se está en presencia de unos impuestos compati-

bles con el REF siempre que cumplan con la condición de que constituyan recursos a partir de los cuales ingresos tributarios las haciendas canarias. Con esto se garantiza el principio de financiación especial y complementaria de tales haciendas a cuyo logro tiende el propio REF, preservando, en cualquier caso, la vigencia del principio de la franquicia fiscal, en sentido estricto, sobre el consumo con la exclusión del gravamen de la fase minorista del tráfico comercial de bienes y mercancías.

La franquicia fiscal sobre el consumo, importa aclararlo, no comporta la inaplicación en el ámbito territorial canario de cualesquiera gravámenes sobre el consumo, pues el propio Tribunal Constitucional, en reiteradas ocasiones, ha realizado una interpretación flexible de esta franquicia, y ello porque el doble juego del principio de la franquicia fiscal sobre el consumo y el del sistema especial de financiación de las haciendas canarias determina que el alcance de la citada franquicia no sea absoluto.

Es particularmente expresiva, en este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 35/1984, de 13 de marzo, cuando afirma que uno de los fines del REF es el «reforzamiento de las haciendas locales, especialmente de las municipales»; y en cuanto al principio de la franquicia fiscal interior, esta sentencia precisa, con gran acierto, que la Ley 30/1972 configura «su extensión y salvedades». Y no solo esto, además, puntualiza que es «inadmisibles una interpretación sumamente estrecha y limitativa de las estatutarias referencias a la libertad comercial de importación y exportación y franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo, lo que en realidad no es otra cosa que la enunciación de las bases de aquel régimen económico fiscal, pero que sin duda cobijan modalidades o aspectos [...], que precisamente no tienen otra razón de ser que las peculiaridades de aquel territorio secularmente reconocidas en la legislación española».

Congruente con esta doctrina, que ha sido reiterada por el Tribunal Constitucional posteriormente (en la STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 7.º, entre otras), es claro que el principio de franquicia fiscal sobre el consumo, con su «extensión y salvedades», presenta –así lo destaca la doctrina– una doble proyección:

- Una primera, sobre la imposición indirecta estatal, que consiste en la inaplicación en Canarias de aquella imposición indirecta estatal que no sea fuente de financiación de las haciendas canarias.
- Y una segunda, sobre la imposición indirecta especial canaria inherente al REF, que se concreta en la no sujeción o exención en estos impuestos de la fase minorista o consumo final.

3. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN *SUI GENERIS* DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

El carácter relativo de la franquicia fiscal sobre el consumo la hace compatible con la existencia de una imposición indirecta especial canaria inherente al REF, pues este constituye también un sis-

tema específico y complementario de financiación de las haciendas canarias (comunidad autónoma, cabildos y ayuntamientos canarios). En cualquier caso, importa precisar que estos impuestos indirectos canarios forman un sistema de financiación *sui generis* de la Comunidad Autónoma de Canarias, que, desde un punto de vista teórico, da lugar, en el conjunto de la financiación autonómica de nuestro país, a un tercer género, junto al sistema común y al sistema foral del País Vasco y Navarra.

Téngase en cuenta que las disposiciones adicionales 1.^a y 2.^a de la LOFCA se refieren, respectivamente, a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a Navarra; y en ambos casos, la consideración del sistema foral supone que esas comunidades queden excluidas del sistema común de financiación autonómico⁵. El sistema de concierto económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el sistema de convenio de Navarra determinan que los tributos estatales susceptibles de cesión a las comunidades autónomas no lo puedan ser en el caso de esas comunidades, pues su titularidad corresponde a Navarra y a las diputaciones forales⁶. Y en los dos casos, las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra han de compensar a la hacienda estatal por los ingresos que esta deja de recibir del «espacio fiscal de origen foral».

Sin embargo, el caso de Canarias nada tiene que ver con el sistema foral del País Vasco y Navarra, pues Canarias no queda excluida del sistema común, sino que participa en el mismo, y lo hace en igualdad de condiciones que las restantes comunidades autónomas «de régimen común». No en vano la especialidad de Canarias respecto de las restantes comunidades autónomas «de régimen común» viene dada porque el REF determina un «plus» de financiación para las haciendas

⁵ La disposición adicional 1.^a de la LOFCA dispone que «el sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía». El artículo 42 del citado estatuto regula «los ingresos de la Hacienda General del País Vasco»; si se compara el cuadro de recursos de la Hacienda del País Vasco con la de la Comunidad Autónoma de Canarias observamos que de esta forman parte, entre otros, «el rendimiento de los impuestos cedidos por el Estado a la Hacienda Regional Canaria», impuestos cedidos que, sin embargo, no forman parte de los recursos de la Hacienda General del País Vasco. Por lo que respecta a Navarra, la disposición adicional 2.^a de la LOFCA dispone que «al amparo de lo que establece la disposición adicional primera de la Constitución, la actividad financiera y tributaria de Navarra, en virtud de su régimen foral, se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico, y, en particular, de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra. En el mismo se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado». La consecuencia de la remisión de la regulación de la actividad financiera de Navarra al Convenio Económico es que esta comunidad no participa del sistema común de financiación de las haciendas autonómicas, pues, conforme el artículo 1 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, «en virtud de su régimen foral Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario». Es decir, en el caso del País Vasco y de Navarra, sus sistemas forales determinan un efecto de exclusión del sistema común de financiación autonómico. Tal efecto es plenamente congruente con las disposiciones adicionales 1.^a y 2.^a de la Constitución.

⁶ Interesa señalar también que en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, los titulares de los rendimientos de los tributos concertados son los territorios históricos, que a su vez son los titulares del derecho histórico que los origina —el sistema de concierto económico—; si bien en coherencia con la nueva creación del ente supraterritorial comunidad autónoma, esos recursos son distribuidos entre los territorios históricos y la comunidad autónoma.

territoriales canarias; lo cual significa, desde un punto de vista teórico, que la Comunidad Autónoma de Canarias tiene una línea de financiación complementaria de la que resulta del sistema común, que es la razón por la que la hemos calificado como una tercera categoría dentro del modelo de financiación de las haciendas autonómicas⁷.

Esta cualidad de complementariedad que predicamos del sistema de financiación de las haciendas canarias viene determinada porque, como hemos dicho, la Comunidad Autónoma de Canarias obtiene ingresos que proceden de los tributos derivados del REF, cuya finalidad, insistimos, es nutrir financieramente a las haciendas canarias, en cumplimiento del principio del REF de la existencia de un sistema especial y complementario de financiación de dichas haciendas, que, como hemos señalado, ha reconocido el propio Tribunal Constitucional al identificarlo como uno de los elementos del REF a partir de su evolución histórica.

Y ello explica que los tributos derivados del REF no sean –queremos aclararlo– unos tributos alternativos a los procedentes de los recursos que integran el sistema común de financiación de las comunidades autónomas. Al contrario: constituyen unos recursos complementarios a través de los cuales se dota de un plus de financiación a las haciendas canarias en razón a las circunstancias estructurales que sirven de fundamento a la vigencia del REF.

Por lo demás, es necesario añadir dos precisiones fundamentales a esta caracterización general del principio del REF de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias:

- Primera, que el especial sistema impositivo indirecto aplicable en las Islas Canarias no constituye un privilegio económico o social del archipiélago, sino que se asienta en el propio ideal de justicia que late en la Constitución, especialmente, en sus vertientes de justicia tributaria y de justicia en el gasto público, por lo que es perfectamente acorde con las exigencias constitucionales del principio de solidaridad del artículo 138.1 de la misma Constitución, al que se hará referencia después como fundamento del REF según lo señalado por el Tribunal Constitucional.
- Y segunda, que la menor presión fiscal y la financiación complementaria de las haciendas canarias, consecuencia del REF, derivan de condiciones estructurales de variado tipo que, manteniéndose a lo largo de la historia, han exigido intervenciones estatales de naturaleza diversa para paliarlas o, al menos, compensar sus efectos negativos. Y entre ellas, han destacado siempre las de naturaleza fiscal, instrumentadas a través del REF, en el que existe una unidad teleológica entre franquicia fiscal y

⁷ En este mismo sentido la nueva redacción del artículo 3 de la Ley 19/1994, incluida en el Proyecto de Ley por el que se modifica aquella norma (Boletín Oficial del Congreso de los Diputados, Serie A. Proyectos de Ley, de 8 de septiembre de 2017), que bajo el encabezamiento de «Principios en materia de financiación» recoge el siguiente apartado 3.º: «Los recursos del Régimen Económico y Fiscal son adicionales a los contemplados en la política y la normativa vigente en cada momento para la financiación de la Comunidad Autónoma de Canarias y de sus Entidades Locales».

financiación de los entes públicos, derivada de la interpretación flexible, limitada, de la franquicia fiscal sobre el consumo que es la que –como ha sostenido la doctrina del Tribunal Constitucional⁸– permite la conformación en el propio REF de un especial sistema de financiación de las haciendas canarias, necesitadas de una financiación adicional respecto de las restantes haciendas españolas por mor de las razones geográficas y socioeconómicas de las islas, como destacaban con acierto, entre otros, los preámbulos del Real Decreto de 11 de julio de 1852, de Puertos Francos, y de la Ley 30/1972⁹.

⁸ La STC 137/2003, de 3 de julio (BOE de 30 de julio), señala que «como subrayamos en la citada STC 16/2003, una interpretación del precepto transcrito que tenga en cuenta su literalidad, la legislación precedente, así como el sentido "finalista" y "marcadamente evolutivo" del régimen especial fiscal (FJ 6.º), conduce a la conclusión de que, aunque en Canarias no existe una franquicia fiscal sobre el consumo de "carácter absoluto", la existencia de franquicias fiscales sobre el consumo constituye uno de los "rasgos básicos del sistema" o "directrices" del REF (FJ 7.º). Pues bien, dado que, como acabamos de señalar, el REF, a los efectos de la garantía procedimental establecida en el bloque de la constitucionalidad, se caracteriza por un régimen de franquicias al consumo, por una presión fiscal indirecta menor y por la existencia de tributos cuya recaudación se atribuye a la comunidad autónoma o a los cabildos». La STC 109/2004, de 30 de junio (BOE de 27 de julio), en su fundamento jurídico 5.º señaló que el REF «se ha caracterizado por un conjunto de medidas heterogéneas, de naturaleza económica y fiscal, de carácter evolutivo (STC 16/2003, FJ 5.º), que han ido adaptándose a las necesidades de cada momento, con el claro objetivo de impulsar el desarrollo económico y social del archipiélago. Pese a esta permanente evolución, cabe identificar, sin embargo, algunos rasgos relacionados con la imposición indirecta que se han venido manifestando de forma constante. En primer lugar, la concurrencia en el ámbito territorial canario de impuestos indirectos tanto de ámbito estatal como insular cuya materia imponible ha sido el consumo. En segundo lugar, la exclusión de determinados productos del ámbito de esa imposición indirecta. Y, en tercer lugar, la existencia de tributos destinados exclusivamente a la financiación del archipiélago canario. [...]. Ya en este punto, hemos de señalar que, pudiendo identificarse –como hemos dicho– dentro del carácter evolutivo del régimen económico y fiscal canario un dato diferencial de tributación con respecto al resto del territorio nacional –presión fiscal indirecta menor–, así como la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos en su recaudación a la comunidad autónoma o a los cabildos [...] subsisten asimismo tributos destinados exclusivamente a la financiación del archipiélago canario: es el caso del impuesto especial sobre medios de transporte, dado que, de conformidad con el art. 74 de la Ley 38/1992, el rendimiento derivado de este impuesto en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias corresponde a la misma para su distribución conforme a lo establecido en el art. 64 de la Ley 20/1991; también el del arbitrio sobre la producción y la importación, cuyo rendimiento se atribuía por la disposición adicional primera de la Ley 20/1991 a los cabildos insulares, para su distribución entre las corporaciones locales canarias (actualmente en el arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías, conforme a lo establecido en el art. 92 de la Ley 20/1991, tras la redacción dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social); y, finalmente, del impuesto general indirecto canario, en el que el importe de la recaudación se distribuye entre la Comunidad Autónoma de Canarias y los cabildos insulares, siendo la participación del cabildo distribuida posteriormente entre este y los ayuntamientos de su isla (art. 64 de la Ley 20/1991)». Esta STC llegó a la conclusión de que si desde la reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, corresponde al Parlamento de Canarias la regulación por ley del establecimiento de los criterios de distribución y porcentajes de reparto de los recursos derivados del REF, materia esta que, según el artículo 30.32 del Estatuto de Autonomía de Canarias, en la nueva redacción dada por aquella ley orgánica, pasa a ser competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma de Canarias, siendo el IGIC uno los recursos derivados del REF, al tratarse de un impuesto estatal indirecto atribuido en su totalidad a la financiación de la hacienda canaria.

⁹ Ni el estatuto de autonomía ni ninguna ley estatal han considerado el configurar los recursos del REF como fuente de financiación exclusiva de las haciendas locales canarias (cabildos y ayuntamientos). Al contrario, de los antecedentes históricos y legislativos del actual REF, de la normativa estatal dictada a ese propósito y de la doctrina del Tribunal

4. LA SOLIDARIDAD Y EL HECHO INSULAR COMO FUNDAMENTO DEL REF

Finalmente, desde la perspectiva general inicial, conviene insistir en que los tributos derivados del REF no constituyen un privilegio de las Islas Canarias, sino que son un instrumento a través del cual se cumplen principios y valores constitucionalizados que, si bien *prima facie* aparecen referenciados a territorios o zonas del territorio español, sus verdaderos y últimos beneficiarios son los ciudadanos. Esta afirmación deriva de la propia Constitución, pues el análisis comparativo de las disposiciones adicionales 1.^a y 3.^a de la Constitución española (CE) sirve para entender el exacto sentido de esta última. Como es bien sabido, esas disposiciones se refieren a tres comunidades autónomas –País Vasco, Navarra y Canarias–, y en los tres casos se alude a instituciones propias, singulares, especiales, o cualquiera que sea el término que se considere adecuado utilizar, de tales comunidades¹⁰; sin embargo, entre ellas es necesario señalar una diferencia sustancial, pues es distinto el fundamento de esas singularidades.

En efecto, por lo que se refiere a los derechos históricos, su fundamento hay que localizarlo en circunstancias –valga la redundancia– exclusivamente históricas, derivadas de haberse dejado de lado los fueros del País Vasco y Navarra en el proceso de uniformización jurídica de España iniciado con los Decretos de Nueva Planta, que en 1707 supusieron la supresión de los fueros de Valencia y Aragón; en 1715, los de Baleares; y, en 1716, los de Cataluña. La hipotética supresión de tales derechos históricos por una reforma de la Constitución afectaría exclusivamente a consideraciones de carácter estrictamente político acerca de la vigencia de la «foralidad» como modelo de autogobierno territorial de los citados territorios¹¹.

Constitucional y jurisprudencia del Tribunal Supremo, se extrae la consecuencia de que los rendimientos derivados de los tributos que integran el REF se distribuyen entre la Administración autonómica y las locales de Canarias. Basándose en esa doctrina del Tribunal Constitucional, la Sala 3.^a, de lo contencioso-administrativo, del Tribunal Supremo, en sus Sentencias de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 3962/2012) y 2428/2016, de 14 de noviembre (rec. núm. 3404/2013), ha sostenido que «el régimen especial de financiación inherente al REF tiene por destinatario el conjunto de las haciendas territoriales canarias, esto es, la hacienda autonómica, las haciendas insulares y las haciendas municipales canarias. Así se manifiesta en la normativa constitucional y estatutaria, en la que resulta evidente la voluntad del constituyente de configurar el REF como un régimen especial de ámbito autonómico, no exclusivamente local. En este sentido, la DA 4.^a de la LOFCA (que integra el bloque de constitucionalidad), [...] viene a reconocer al REF como un sistema singular de financiación de las haciendas canarias, incluida la autonómica / En efecto, siendo la LOFCA la disposición que, al amparo del art. 157.3 CE, viene a regular el ejercicio de las competencias financieras de las comunidades autónomas, resulta evidente que la previsión en la misma de un régimen especial para Canarias está contemplando un sistema especial de financiación de la CAC, ya que si lo que se pretendía era preservar simplemente un sistema de financiación especial de las haciendas locales, carecería de todo fundamento su inclusión en la LOFCA, bastando su previsión en la normativa reguladora de las haciendas locales, no de las haciendas autonómicas objeto de la LOFCA».

¹⁰ La disposición adicional 1.^a de la CE de 1978 «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», mientras que la 3.^a exige informe previo de la comunidad autónoma para «la modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario».

¹¹ Prueba de lo que decimos es que, en los debates sobre el Proyecto de Constitución, grupos tan dispares como Alianza Popular y el Partido Comunista coincidieron en fundamentar la disposición adicional 1.^a en haber existido en el País

El fundamento de la disposición adicional 3.^a es totalmente diferente, pues, además de las circunstancias históricas que explican y fundamentan el REF, lo que fundamenta la incorporación de esta disposición adicional fue la necesidad de evitar, como explicó en su día la doctrina¹², que las prohibiciones que establecen ciertos artículos de la Constitución supusieran entender derogadas las tradicionales singularidades canarias. Por eso es insuficiente una justificación del REF exclusiva o principalmente histórica –como sí sucede con los derechos históricos a que se refiere la disp. adic. 1.^a CE– pues la verdadera justificación solo queda completa con la referencia del REF a criterios de justicia expresados en la propia Constitución.

Sin duda, uno de los pilares sobre los que se asienta la Constitución de 1978 es la proscripción de todo privilegio y el mantenimiento de la igualdad que, por lo que respecta a la económica y social entre los diversos territorios, resulta de los artículos 2, 138 y 139.1 de la CE; ello no obstante, los principios de igualdad y de proscripción de privilegios han de interpretarse en términos genéricos y globales, sin que su vigencia –como reiteradamente ha señalado el Tribunal Constitucional– implique una absoluta uniformidad en la regulación.

En efecto, los artículos 138 y 139 de la CE constitucionalizan los principios de solidaridad y de igualdad de trato de todos los españoles, con independencia de que residan en una u otra parte del territorio español. El principio de la solidaridad es el corolario del de autonomía, pues el artículo 138 ha de ser interpretado poniéndolo en relación con el artículo 2 de la CE, en tanto que exige la solidaridad entre todas las nacionalidades y regiones que integran la nación española, de modo que la organización territorial del Estado regulada en el título VIII de la Constitución pase a ser un elemento de cohesión, cuya consecución efectiva exige «atender en particular a las circunstancias del hecho insular» porque, existiendo desequilibrios regionales en el territorio español, los cuales, por virtud del principio de solidaridad han de ser corregidos, atendiendo a consideraciones de estricta justicia, *lo insular es un factor adicional de distorsión económica y social con unas peculiaridades y características fácilmente objetivables y diferenciadas*, incluso cuantificables –como sucede, por ejemplo, con los costes de la utrapericidad–; en otras palabras: a los desequilibrios regionales existentes, lo insular es acumulativo y exige un tratamiento especial¹³, procediendo, por virtud de la solidaridad, hacer un especial esfuerzo en favor de los ciudadanos que habitan en esos territorios insulares, y a tal fin se introducen factores correctores respecto del hecho insular que afectan, indistintamente, a los archipiélagos balear y canario.

Cuestión diferente al «hecho insular» es el que cabría denominar «hecho canario», en tanto que las Islas Canarias presentan unas circunstancias que las presentan como una zona del territorio

Vasco y Navarra «un sentimiento más profundo de lo que es el Fuero» o en la de un «reconocimiento explícito de sus signos institucionales».

¹² Yanes, A. y Clavijo, F. (1979, p. 4).

¹³ No es baladí señalar en este punto como mientras los costes en un territorio insular y alejado como Canarias son elevados respecto de los de bienes y servicios homogéneos en el territorio continental, las rentas per cápita en el archipiélago son las más bajas de España.

nacional menos favorecida por las condiciones geográficas de alejamiento y fragmentación territorial y por las leyes económicas que rigen el desarrollo; esas circunstancias han sido consideradas en el ordenamiento jurídico español desde la conquista e incorporación de las islas a la Corona de Castilla y, actualmente, quedan contempladas en la disposición adicional 3.^a de la CE, así como en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) a través del régimen de la ultraperiferidad. Las condiciones estructurales del archipiélago canario son las que determinan que se les dispense en los sistemas de financiación un tratamiento singular y diferenciado al del resto del territorio nacional, lo que explica que en la LOFCA se señale, por una parte, «el hecho insular, en relación con la lejanía del territorio peninsular», refiriéndolo tanto al archipiélago balear como al canario, y que, por otra parte, la disposición adicional 4.^a se refiera expresamente al peculiar régimen económico y fiscal de Canarias. Es evidente que donde el legislador distingue, el intérprete ha de distinguir, de suerte que, conforme establece la LOFCA, la regulación de los sistemas de financiación de las haciendas territoriales han de cuantificar respecto de las Islas Canarias dos variables: por una parte, el hecho insular y, por otra, el REF, entendido este como un plus de financiación por razón de sus desequilibrios estructurales. Mientras que el hecho insular queda cuantificado en la distribución de los rendimientos derivados de los recursos que componen los fondos a los que se refieren los apartados d) y f) del apartado 1 del artículo 4 de la LOFCA, así como en su apartado 2, los desequilibrios estructurales de las Islas Canarias quedan cuantificados a través de los fondos derivados del REF, que son propios de las Haciendas territoriales canarias.

Esto sentado, es necesario añadir que la coexistencia del hecho insular y del peculiar REF a los efectos de la cuantificación de la financiación de las haciendas territoriales canarias¹⁴ se sustenta en la solidaridad entre las partes del territorio español. La solidaridad no constituye un fin en sí misma, sino que se trata de *un instrumento al servicio del equilibrio económico y social* y, lo que es más importante, de la igualdad de los ciudadanos, que son los destinatarios de tales principios; sí: ellos y no los territorios como tales. La igualdad de los ciudadanos sí que tiene carácter finalista pues incorpora una obligación de resultados, mientras que la solidaridad es instrumental porque se limita a incorporar medios para conseguir tales fines, de suerte que alcanzada la igualdad, la solidaridad deja de tener sentido. Mientras que la hipotética igualdad no se alcance, en términos de «equilibrio económico, adecuado y justo», los sistemas han de incorporar elementos de solidaridad, y uno de tales elementos es la toma en consideración del hecho insular, punto en el que quedan afectados los archipiélagos balear y canario, y por eso existen elementos comunes a ambos «hechos insulares» en los sistemas de financiación; a ello, como hemos indicado, se suman las circunstancias propias de las Islas Canarias que, relacionadas ya en las Cédulas de los Reyes Católicos, se mantienen vigentes hoy y quedan recogidas pormenorizadamente en el TFUE, circunstancias que explican la existencia de un REF que tiene carácter estructural, permanente, a diferencia del carácter contingente de la cuantificación del hecho insular.

¹⁴ Hemos de destacar que no nos referimos a la Comunidad Autónoma de Canarias, sino a las haciendas territoriales canarias, pues el REF no se refiere exclusivamente a la financiación de la Comunidad Autónoma de Canarias, sino también a la de las haciendas de los cabildos insulares y de los municipios canarios. Esta circunstancia redundante en la exclusión de los recursos derivados del REF de la distribución de los fondos regulados en la LOFCA, pues en caso de incluirlos se estaría computando recursos que no son de la Comunidad Autónoma de Canarias, sino de las haciendas canarias.

III. EL REF Y LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 8 DE LA LEY 22/2009

Examinados los principios del REF que constituyen su núcleo esencial, que están completamente justificados y dotados de protección constitucional, además de que son los determinantes del sistema de financiación *sui generis* de la Comunidad Autónoma de Canarias, es hora de abordar ya el estudio de la consideración de los tributos derivados del REF en el sistema de financiación autonómica. A efectos de su análisis, deben distinguirse dos temas: el concepto de capacidad tributaria de las comunidades autónomas (1) y la integración o no de los tributos derivados del REF en la determinación de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias (2).

1. EL CONCEPTO DE CAPACIDAD TRIBUTARIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

De forma sucinta, y a los meros efectos explicativos, podría definirse la capacidad tributaria de las comunidades autónomas como el conjunto de recursos tributarios que estas entidades reciben –en términos normativos– vía tributos cedidos.

En efecto, el artículo 8 de la Ley 22/2009 establece que forman parte de la capacidad tributaria de las comunidades autónomas los siguientes recursos tributarios:

- 1.º La recaudación de los tributos totalmente cedidos: impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte, impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, tributos sobre el juego y tasas afectas a los servicios traspasados.
- 2.º La tarifa autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, correspondiente a una participación autonómica del 50% en el rendimiento de este impuesto.
- 3.º La cesión del 50% de la recaudación líquida producida por el impuesto sobre el valor añadido correspondiente al consumo en cada comunidad autónoma, determinado mediante el índice de consumo territorial de la respectiva comunidad cuantificado por el Instituto Nacional de Estadística.
- 4.º La cesión del 58% de la recaudación líquida de los impuestos especiales sobre la cerveza, productos intermedios, alcoholes y bebidas derivadas, hidrocarburos y sobre las labores del tabaco, distribuidos entre las comunidades autónomas en función de los índices regulados en las letras f) a j) del citado artículo 8 de la Ley 22/2009.
- 5.º La cesión del 100% de la recaudación líquida del impuesto especial sobre la electricidad, distribuido entre las comunidades autónomas en función del índice de consumo neto de energía eléctrica en la comunidad autónoma (en el año 2007), elaborado a partir de los datos del Ministerio de Industria.

No es este el lugar para examinar la cesión de tributos y las modalidades de cesión de los del Estado a las comunidades autónomas. Desde la perspectiva que aquí interesa, que es la de la capacidad tributaria de las comunidades autónomas, tenemos que cuestionarnos qué ocurre con el IGIC y con el AIEM que, como bien se sabe, constituyen los dos recursos tributarios derivados del REF con los que también se financia la comunidad autónoma. ¿Forman parte de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias?

2. LOS TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF Y LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

Un análisis de esta cuestión que quisiera agotar mínimamente este asunto debería plantear, en primer lugar, la temática de la naturaleza jurídica del IGIC y del AIEM desde la perspectiva de los recursos que integran la hacienda de las comunidades autónomas. Solo así estaremos en condiciones de entender si estos tributos constituyen unos recursos a tener en cuenta para determinar la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias a efectos del sistema común de financiación autonómica.

2.1. Naturaleza jurídica del IGIC y del AIEM

Un estudio de la naturaleza de estos dos tributos derivados del REF bien podría comenzar destacando algo tan obvio como que estos tributos constituyen unos «impuestos cedidos» por el Estado a las haciendas canarias (comunidad autónoma, cabildos insulares y ayuntamientos). Evidentemente, al ser el IGIC y el AIEM unos tributos de origen normativo estatal, pero que perciben la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales (art. 4 de la Ley canaria 9/2003, de 3 de abril, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Haciendas Territoriales de Canarias), es claro que nos encontramos, como ha señalado la doctrina que más acabadamente ha estudiado esta cuestión¹⁵, ante unos impuestos cedidos parcialmente a la Comunidad Autónoma de Canarias, al amparo de lo dispuesto en el artículo 157 a) de la Constitución.

Ahora bien, esta cesión que forma parte de la propia naturaleza jurídica del IGIC y del AIEM no implica en ningún caso una identificación con el concepto de tributo cedido de los artículos 10 y 11 de la LOFCA, como puso de relieve claramente el Tribunal Constitucional en su Sentencia 156/2004, de 23 de septiembre¹⁶. Pues no en vano la cesión de esos tributos tiene su

¹⁵ Orozco Muñoz, M. (1997, pp. 223 y ss).

¹⁶ La STC 156/2004, de 21 de septiembre, refiriéndose al IGIC y al APIC (antecedente del actual AIEM), señala que estos dos tributos no forman parte del sistema general de cesión de tributos establecido en la LOFCA. Dice esta sentencia que los tributos de que tratamos «forman parte integrante de su régimen económico y fiscal especial»; atribuyéndoles una «naturaleza compleja»; concluyendo el Tribunal Constitucional que de las normas reguladoras de la cesión de tributos que conforman el bloque de la constitucionalidad se desprende claramente que los citados tributos ni han

fundamento en que la especialidad del REF, contenida en la disposición adicional 4.^a de esta ley orgánica, habilita la existencia de supuestos *sui generis* o singulares de cesión como esta de los tributos derivados del REF.

De ahí que el que la Comunidad Autónoma de Canarias tenga atribuida, como competencia propia (no delegada), la gestión tributaria del REF (art. 32.14 del Estatuto de Autonomía de Canarias) y, por tanto, la del IGIC y la del AIEM constituye, en nuestra opinión, una excepción clara y evidente al principio establecido en la LOFCA de que la gestión por la comunidad autónoma de los tributos cedidos tenga que hacerse previa delegación del Estado; y, además, supone igualmente una confirmación explícita de que nos encontramos ante un supuesto *sui generis* de cesión de tributos derivada del carácter de financiación especial y complementaria que, en el marco del REF, cualifican a estos tributos.

A lo dicho habría que añadir que el carácter *sui generis* o singular de la cesión de los tributos derivados del REF justifica, igualmente, a nuestro juicio, que no exista en la propia LOFCA respecto al IGIC una limitación parecida a la que establece su artículo 11 con relación al IVA, ya que, sin duda, *en el caso de Canarias prevalece el régimen especial de financiación reconocido en la disposición adicional 4.^a de la LOFCA*.

No discutimos que esta cuestión de los criterios distintivos de la cesión de los tributos derivados del REF y la de los tributos cedidos por la LOFCA es una cuestión de índole teórica, pero también de una considerable relevancia financiera de cara al diseño del nuevo sistema de financiación autonómica: unos y otros recursos se les suele calificar por la doctrina con la misma denominación de tributos cedidos; sin embargo, existen entre ellos sustanciales diferencias de régimen jurídico como queda de manifiesto mediante una confrontación dialéctica de las notas que definen uno y otro régimen de cesión, confrontación que puede efectuarse de la siguiente forma:

- La cesión de los tributos derivados del REF (IGIC y el AIEM) se efectúa por la Ley 20/1991, y la del IEDMT, por el artículo 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. En cambio, la cesión de los tributos de la LOFCA «se entenderá efectuada –así lo establece el art. 10.2 de esa ley– cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una ley específica»¹⁷.

sido calificados en la LOFCA como un tributo cedible, ni han sido configurados por el Estatuto de Autonomía de Canarias como un tributo cedido por el Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias. El Tribunal Constitucional asumió la postura del Gobierno de Canarias de que la LOFCA configura «a los tributos integrantes del REF como figuras *sui generis* no encuadrables estrictamente en la institución de los tributos cedidos», razón por la cual «no le son aplicables a dichos tributos el régimen competencial previsto para los tributos cedidos con carácter general en la propia LOFCA».

¹⁷ La cesión de los tributos por la vía de la LOFCA está regulada en la disposición adicional 2.^a de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, del Estatuto de Autonomía de Canarias. Por su parte, la Ley 26/2010, de 16 de julio, esta-

- La gestión del IGIC y la del AIEM es una competencia propia de la comunidad autónoma y no delegada. Así se desprende del artículo 32.14 del Estatuto de Autonomía: «Corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias el desarrollo legislativo y la ejecución en las siguientes materias: [...] 14. Normas de procedimiento administrativo, económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal de Canarias». En cambio, la gestión de los tributos cedidos de la LOFCA es por delegación, como disponen los artículos 54 y siguientes de la Ley 22/2009.
- El alcance de las competencias de la comunidad autónoma en materia de gestión y revisión de los tributos derivados del REF (IGIC y AIEM) es absoluta y comprende, como dicen los artículos 62 y 90 de la Ley 20/1991, «(l)a gestión, liquidación, recaudación e inspección [...], así como la revisión de los actos dictados en aplicación de (los) mismo(s)», incluyendo también, según dispone la disposición adicional 6.ª de la LOFCA, «las reclamaciones económico-administrativas que se susciten en materia de aplicación de (esos) tributos». En cambio, las que tiene por delegación respecto a la gestión, recaudación, inspección y revisión en vía administrativa de los tributos cedidos de la LOFCA únicamente alcanza a lo que establecen y determinan los artículos 55, 56, 57, 58 y 59 de la Ley 22/2009.
- La gestión y revisión de los tributos derivados del REF es, por naturaleza, una tarea competencial que corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias en la que el Estado queda completamente al margen, ya que la comunidad es la titular de dichas competencias gestoras y revisoras. En cambio, en los tributos cedidos por vía de la LOFCA, no sucede lo mismo, ya que el Estado no queda completamente al margen de la gestión y revisión de esos tributos y ostenta específicos poderes y deberes en esta materia, entre los que destacan, por un lado, el de la inspección de la gestión de esos tributos por la comunidad autónoma que lleva a cabo cada año la Inspección General de los Servicios del Ministerio de Hacienda, cuyo informe «se unirá a la documentación de los Presupuestos Generales del Estado» (art. 45.2 de la Ley 22/2009); y por otro, el de rendición de cuentas a la Intervención General de la Administración del Estado de los resultados obtenidos en la gestión de los tributos cedidos a través de la «Cuenta de gestión de tributos cedidos» (art. 60.2 de la Ley 22/2009).

2.2. Los tributos derivados del REF y la capacidad tributaria de la comunidad autónoma

Dos son los problemas que debemos examinar con relación a si los rendimientos de los tributos derivados del REF deben ser tenidos en cuenta para determinar la capacidad tributaria de

blece el régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

la Comunidad Autónoma de Canarias: por un lado, el carácter complementario de la financiación especial derivada de los tributos derivados del REF (a), y, por otro, la no integración de estos tributos en la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias (b).

a) El carácter complementario de la financiación especial procedente de los tributos derivados del REF

Ya hemos analizado en líneas anteriores en qué consiste el principio de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias derivado del REF. Ahora, tenemos que dar un paso más, y plantearnos si estos tributos derivados del REF constituyen, efectivamente, a nivel de la regulación de la hacienda de la comunidad autónoma, una fuente complementaria de financiación.

Una forma de acercarse a este tema puede ser la de comparar los recursos enumerados en el artículo 4.1 de la LOFCA con los del artículo 49 del Estatuto de Autonomía de Canarias. El artículo 4.1 de la LOFCA establece:

«De conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado, los recursos de las comunidades autónomas estarán constituidos por:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.
- d) La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.
- e) Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.
- f) Las participaciones en los ingresos del Estado a través de los fondos y mecanismos que establezcan las leyes.
- g) El producto de las operaciones de crédito.
- h) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.
- i) Sus propios precios públicos».

Por su parte, el artículo 49 del Estatuto de Autonomía de Canarias dispone:

«Los recursos de la comunidad autónoma estarán constituidos por:

- a) El producto de su patrimonio y los ingresos de derecho privado que le correspondan.

- b) Los ingresos procedentes de sus propios impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales.
- c) El rendimiento de los impuestos cedidos por el Estado a la Hacienda Regional Canaria.
- d) Los recargos y participaciones en los impuestos y otros ingresos del Estado.
- e) Las asignaciones y subvenciones que se le otorguen con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- f) Las transferencias procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial y demás subvenciones de naturaleza privada o pública.
- g) Los recursos y otros ingresos que se le asignen como consecuencia de las competencias que se transfieran a la comunidad autónoma.
- h) El importe de las multas y demás sanciones pecuniarias en el ámbito de su competencia.
- i) La emisión de deuda y el recurso al crédito.
- j) Cualesquiera otros que puedan producirse en virtud de leyes generales y territoriales o como consecuencia de la vinculación a áreas supranacionales».

Sin entrar en un examen detallado, uno por uno, de los recursos que se enumeran en uno y otro artículo, y en las modificaciones del artículo 4.1 de la LOFCA por el artículo único.2 de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, lo que sí conviene destacar, a efectos de este trabajo, es que el artículo 49 del Estatuto de Autonomía de Canarias, al enumerar los recursos de la comunidad autónoma en línea con los regulados en el artículo 4.1 de la LOFCA, añade en la letra b) –es decir, dentro de los ingresos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias– los «arbitrios», recurso que hoy hay que entender referido a los tributos derivados del REF (IGIC y AIEM), de acuerdo con una interpretación conforme a los antecedentes históricos del precepto.

Por ello, no cabe ninguna duda de que al incluir la letra b) del artículo 49 a los arbitrios o recursos derivados del REF, junto a los propios impuestos, tasas y contribuciones especiales de la comunidad autónoma, y como un recurso distinto de los impuestos cedidos por el Estado a la hacienda regional canaria (letra c), lo que hace el estatuto es configurar a los tributos derivados del REF (en la parte correspondiente a la comunidad autónoma) *como una fuente de financiación especial y complementaria a la general establecida en la LOFCA*, tal como reconoce hoy expresamente el párrafo segundo de su disposición adicional 4.^a, después de la modificación de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre:

«La Comunidad Autónoma de Canarias, como consecuencia del peculiar régimen económico y fiscal en este territorio, es titular de los rendimientos derivados de este régimen, en los términos establecidos en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en la Ley

19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y demás legislación actualmente en vigor».

Con todo, debe puntualizarse que esta financiación especial y complementaria derivada de los tributos derivados del REF, lo que pretende, como señala acertadamente Orozco Muñoz (1997)¹⁸, es dar cobertura, en términos financieros, al hecho diferencial canario, justificado –así lo hemos señalado– por las «circunstancias del hecho insular» (art. 138.1 de la Constitución), y la misma lejanía del territorio insular (art. 16.1 e) de la LOFCA), lo que implica, sin duda, según señala también Orozco Muñoz, que dicha financiación especial constituya un complemento o un plus respecto a la general establecida en la LOFCA para el resto de las comunidades autónomas.

b) La no integración de los tributos derivados del REF y del IEDMT en la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias

Después de lo que se ha dicho, queda claro que los tributos derivados del REF (IGIC y AIEM) no pueden integrarse, junto a los tributos cedidos por el Estado, de acuerdo con la LOFCA, para determinar la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias a los efectos del sistema de financiación autonómica.

Tampoco puede incluirse, a nuestro juicio, en el cálculo de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT), cuyo rendimiento, como es sabido, se atribuye directamente a la Comunidad Autónoma de Canarias por el artículo 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y que –junto con el IGIC y el AIEM– también forma parte del Bloque de Financiación Canario a repartir entre la Comunidad Autónoma de Canarias y los entes locales canarios, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley territorial canaria 9/2003, antes citada.

Dos razones parecen oponerse a la integración de esos tributos en la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias:

- 1.^a Que los tributos derivados del REF (IGIC y AIEM), a diferencia de los que se enumeran en el artículo 8 de la Ley 22/2009, no son tributos cedidos por el Estado conforme al régimen general de cesión establecido en los artículos 10 y 11 de la LOFCA. Su régimen de cesión, como ya se ha explicado, es una cesión *sui generis*, que encuentra su fundamento no en esos dos preceptos de la LOFCA sobre los tributos cedidos, sino en el principio del REF como sistema especial y complementario de financiación de las haciendas canarias, que por lo que a la LOFCA se refiere tiene su reconocimiento en su disposición adicional 4.^a.

¹⁸ Orozco Muñoz, M. (1997, p. 209).

- 2.^a Que el artículo 49 del Estatuto de Autonomía de Canarias contempla a los tributos derivados del REF como una fuente especial y complementaria de financiación distinta a la general prevista en la LOFCA. Lo cual implica que no nos hallamos ante unos tributos cedidos y, por consiguiente, el rendimiento de estos tributos no puede tenerse en cuenta para el cálculo de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, ni tampoco –como establecía la disp. adic. 2.^a de la Ley 22/2009– para el del Fondo de Competitividad, cuya finalidad, según dice el párrafo segundo del artículo 23 es «garantizar que aquellas comunidades autónomas cuyos recursos por habitante ajustado proporcionados por el nuevo modelo previos a la aplicación de este Fondo sean inferiores a la media, teniendo en cuenta la capacidad fiscal de las comunidades autónomas, vean incrementados dichos recursos».

IV. LOS IMPUESTOS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO Y SOBRE LAS LABORES DEL TABACO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS Y LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 8 DE LA LEY 22/2009

Tras analizar la problemática que plantean los tributos derivados del REF en la determinación de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, es necesario pasar ahora al examen de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco desde la perspectiva de su capacidad tributaria.

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO Y SOBRE LAS LABORES DEL TABACO DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS RECURSOS FINANCIEROS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Para empezar, ha de señalarse que el impuesto sobre combustibles derivados del petróleo y el impuesto sobre las labores del tabaco, regulados, respectivamente, por las Leyes territoriales canarias 5/1986, de 28 de julio, y 1/2011, de 21 de enero, constituyen impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias. Se trata, por tanto, de unas figuras tributarias creadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en ejercicio de la previsión del artículo 133.2 del texto constitucional de que las «comunidades autónomas [...] podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes», precepto que es reiterado, con carácter general, en el artículo 6.1 de la LOFCA, y de modo específico para la Comunidad Autónoma de Canarias, en el artículo 51 de su Estatuto de Autonomía. En consecuencia, desde la perspectiva de los recursos financieros de la Comunidad Autónoma de Canarias, se está en el ámbito de «(s)us propios impuestos [...]» a que se refieren los artículos 157.1 b) de la CE, 4.1 b) de la LOFCA y 49 b) del Estatuto de Autonomía de Canarias.

Desde este punto de vista, estos dos impuestos participan totalmente de la naturaleza y régimen jurídico de los impuestos propios de todas las comunidades autónomas. Su única peculiaridad radica en una consecuencia derivada del principio de la franquicia fiscal sobre el consumo como es la de aplicar en el ámbito territorial del archipiélago canario el límite general de la potestad tributaria autonómica de que «(l)os tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado» (art. 6.2 de la LOFCA), que, en palabras del Tribunal Constitucional, «incide [...] de forma importante en la capacidad de las comunidades autónomas para establecer un sistema de tributos propios como consecuencia de la ocupación de la riqueza gravable [...] por los tributos estatales [...]» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4.º). Esta peculiaridad está en que a diferencia de lo que ocurre en el resto de comunidades autónomas de régimen común, dejando a un lado también las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, en las Islas Canarias no se exigen dos de los impuestos especiales de fabricación regulados por la Ley 38/1992: el impuesto sobre hidrocarburos y el impuesto sobre las labores del tabaco (art. 3 de dicha ley). Y este espacio tributario no sometido a la tributación del Estado en el ámbito territorial canario, que tiene su origen en el ya citado principio de rango constitucional de franquicia fiscal sobre el consumo elaborado doctrinalmente¹⁹, y al que el propio Tribunal Constitucional se ha referido al aludir a las «franquicias fiscales sobre el consumo» mencionadas en el artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias, características del REF, entendiendo las mismas en el sentido de una «exclusión de la imposición estatal indirecta» (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 7.º, párr. 2.º), es ocupado por los impuestos canarios sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco.

Pero estos dos impuestos, desde el punto de vista de su naturaleza y régimen jurídico, siguen siendo el resultado del ejercicio de la potestad general de establecer y exigir tributos por parte de las comunidades autónomas. Aunque no debe olvidarse que a esa naturaleza y régimen jurídico generales de los impuestos propios de las comunidades autónomas, de los que participan plenamente estos dos impuestos canarios, deben añadirse determinadas consecuencias relevantes de régimen jurídico al tratarse de unos impuestos que a su vez son el resultado y concreción del mencionado principio de franquicia fiscal sobre el consumo: en su regulación concreta, como ya se indicó, se ha de prever la no sujeción o exención de la fase minorista o consumo final²⁰.

Precisamente, sobre este aspecto han insistido los preámbulos de cada una de las leyes reguladoras de estos impuestos. Así, en relación con el impuesto sobre combustibles derivados del petróleo, tras hacerse referencia «a la no posibilidad de gravar hechos impositivos sujetos por el Estado» del artículo 6.2 de la LOFCA, se señalaba en el preámbulo de la Ley 5/1986 que «(e)n el impuesto sobre carburantes que ahora se establece en el archipiélago canario no cabe plantear ilegitimidad,

¹⁹ Véanse, entre otros, Maurício Subirana, S. (1994) y Orozco Muñoz, M. (1997).

²⁰ En este sentido, Orozco Muñoz (1997, pp. 220-221), entiende que también en estos casos de «Impuestos propios de la comunidad autónoma que recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado en el resto del territorio nacional», «sería factible hablar de una imposición especial canaria, integrada en el REF, dada su peculiaridad respecto a la imposición operante en el resto de comunidades autónomas, en las que no opera la franquicia fiscal sobre el consumo».

por la ausencia de aplicación en Canarias de un impuesto de idéntica o similar naturaleza jurídico-material en todo el proceso histórico del Régimen Económico y Fiscal, salvo la exacción regulada por la Ley 47/1980, de 1 de octubre, si bien de origen y finalidad completamente diferente al presente [...]». En la misma línea se pronunciaba también el preámbulo de la Ley 1/2011, en relación con el impuesto sobre las labores del tabaco, que «respeta [...] el principio de la prohibición de la doble imposición del artículo 6.2 de la LOFCA, ya que el "espacio" que grava no está "ocupado" en Canarias por ningún impuesto del Estado de análoga o similar naturaleza. El Tribunal Constitucional ha señalado a este respecto –se añadía– que lo que prohíbe la LOFCA es estrictamente la duplicidad de hechos imposables (STC 37/1987, de 26 de marzo), pero no –que es lo que ocurre con este impuesto y el estatal sobre labores del tabaco– la existencia de un impuesto estatal y otro autonómico sobre una misma materia imponible con distintos ámbitos de aplicación».

2. LOS IMPUESTOS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO Y SOBRE LAS LABORES DEL TABACO Y EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

La Ley 22/2009 que, como ya hemos señalado, es la que configura el actual sistema de financiación de las comunidades autónomas, no tiene en consideración ni incluye a los impuestos propios de las comunidades autónomas ni cuando determina los recursos financieros que se distribuyen de forma homogénea entre todas las comunidades autónomas, ni cuando identifica los recursos que se tienen en cuenta para determinar la financiación que corresponde a las comunidades autónomas procedente de recursos del Estado. Así ocurre, como hemos explicado en el epígrafe anterior, en relación con la «capacidad tributaria», elemento clave en todo el sistema de financiación de las comunidades autónomas configurado a través de la Ley 22/2009, que, recordamos, hemos definido, de acuerdo con el artículo 8 de la ley, como el conjunto de recursos tributarios que estas entidades reciben –en términos normativos– vía tributos cedidos, y en la que –evidentemente– no se incluyen los impuestos propios de las comunidades autónomas. Lo cual, vaya por delante, ya destacó, en su día, el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en el Acuerdo 7/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, cuando afirmó expresamente sobre esta cuestión que «los tributos propios no forman parte del sistema de financiación».

Por ello, el tener en consideración –o incluir– en el sistema de financiación de las comunidades autónomas los rendimientos procedentes de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco de la Comunidad Autónoma de Canarias, cuando no se tienen en cuenta ni se incluyen los ingresos derivados de los impuestos propios de las restantes comunidades autónomas, supone una inadmisibles ruptura del sistema general de financiación de las comunidades autónomas en perjuicio de la Comunidad Autónoma de Canarias, cuando, sin embargo, la posición que esta debe ocupar en dicho sistema no es ni debe ser distinta a la del resto de las comunidades autónomas, ya que no existe razón alguna para este tratamiento diferente: no lo son ni el elevado volumen de recaudación en Canarias de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco en comparación con la gran parte

de los impuestos propios de las comunidades autónomas, ni tampoco una eventual equiparación entre los rendimientos derivados de estos dos impuestos y los procedentes de los impuestos especiales estatales cedidos no aplicables en Canarias y cuyo espacio impositivo aquellos ocupan. Analicemos por separado cada una de ellas.

- 1.º En primer lugar, hay que afirmar de una forma categórica que la cuantía de recaudación en las islas de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco²¹ en comparación con la de los impuestos propios de gran parte de las comunidades autónomas no constituye razón alguna para justificar un trato diferenciado a la Comunidad Autónoma de Canarias en esta materia, ya que lo que ha hecho la Comunidad Autónoma de Canarias –al establecer y exigir esos impuestos obteniendo el volumen de recaudación correspondiente– es ejercer su autonomía financiera, en la vertiente de los ingresos de carácter tributario, ámbito que, como ya se ha dicho, queda fuera del sistema de financiación de las comunidades autónomas. Debe insistirse en que el establecimiento de estos dos impuestos por la Comunidad Autónoma de Canarias no era obligada, sino que ha sido el resultado del libre y voluntario ejercicio por la misma de su autonomía financiera.

Así lo pone de manifiesto tanto la mencionada exclusión de la «capacidad tributaria» de los rendimientos derivados de los impuestos propios, como también el haber dejado fuera de la «capacidad tributaria» las consecuencias recaudatorias que se derivarían en los ingresos de la comunidad por el ejercicio de las potestades normativas en el ámbito de los tributos cedidos, como establece el artículo 3 de la Ley 22/2009 al disponer que «el importe de(1) rendimiento (del tributo se calculará) sin tener en cuenta el ejercicio de competencias normativas realizado por la comunidad autónoma».

- 2.º En segundo lugar, tampoco justifica la inclusión de los rendimientos de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco en el sistema de financiación de las comunidades autónomas y en concreto en la «capacidad tributaria» de la Comunidad Autónoma de Canarias, una eventual equiparación de aquellos impuestos con los ingresos percibidos por el resto de comunidades autónomas derivados de los impuestos especiales estatales no aplicables en Canarias y cuyo espacio impositivo ocupan aquellos. Nos referimos, en concreto, a los impuestos especiales estatales sobre hidrocarburos y sobre labores del tabaco. Téngase en cuenta que en el resto de comunidades autónomas estos dos últimos impuestos estatales se incluyen dentro de los recursos que integran

²¹ El importe de la recaudación de los tributos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias, dentro de los cuales se incluyen los dos impuestos mencionados en el texto, es de 417.788,1 miles de euros, lo que supone un 15% de su recaudación tributaria total, según los datos del informe *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2017*, elaborado por el REAF-REGAF, correspondiente a la recaudación del año 2015.

su «capacidad tributaria» (el 58% de la recaudación líquida de estos impuestos se cede a las comunidades autónomas, de acuerdo con lo que establecen las letras i) y j) del art. 8 de la Ley 22/2009).

Y no lo justifica, porque, a nuestro juicio, a la hora de examinar esta cuestión, no debe confundirse «el efecto sustitutivo» que se produce, en el plano impositivo, por la circunstancia de que la imposición indirecta y propia de la Comunidad Autónoma de Canarias se proyecte, en cuanto a su objeto imponible, sobre el espacio tributario liberado por el principio de franquicia sobre el consumo, con una «cesión de impuestos», ya que dicha cesión no existe jurídicamente, dado que lo que en realidad ha ocurrido es que la «laguna impositiva» que se produce en el ámbito de la imposición indirecta como consecuencia del principio de franquicia fiscal sobre el consumo²² ha sido aprovechada por la Comunidad Autónoma de Canarias para establecer los impuestos sobre combustibles derivados de petróleo y sobre las labores del tabaco.

Precisamente, por ello, cuando en el seno del sistema de financiación autonómica entra en juego la determinación de la «capacidad tributaria» de la Comunidad Autónoma de Canarias, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 22/2009, esta es notablemente inferior a la del resto de comunidades autónomas²³, entre otras razones, porque en las islas no se aplican los impuestos especiales estatales de fabricación más importantes (el impuesto sobre hidrocarburos y el impuesto sobre las labores del tabaco, de la Ley 38/1992). Pero es totalmente inadmisibles incluir en dicha «capacidad tributaria», en el caso de Canarias, a los rendimientos de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco, ya que estos dos impuestos no son ni pueden ser equiparables en modo alguno a los impuestos estatales sobre el mismo objeto imponible, al ser los primeros impuestos propios de titularidad de la comunidad autónoma, lo que nada tiene que ver con la condición que ostentan los rendimientos de aquellos impuestos estatales cedidos a las restantes comunidades autónomas que se incluyen en su «capacidad tributaria». Justamente, por ello, no pueden ser utilizados los rendimientos de dichos impuestos en la determinación de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias para «compensar» la pérdida de recaudación por la franquicia fiscal sobre el consumo en el resultado final del reparto al que conduce el sistema de financiación.

Por lo demás, debe insistirse en que esta equiparación de los impuestos propios de la comunidad autónoma con los impuestos especiales estatales de fabricación no tiene fundamento

²² Es preciso volver en este punto sobre la complementariedad de los principios del REF de la franquicia fiscal sobre el consumo y de la financiación especial y complementaria de las haciendas canarias pues si bien la franquicia determina la inaplicación en Canarias de determinados impuestos indirectos estatales, los dos impuestos especiales a los que nos referimos no tienen como función cubrir el vacío producido en el espacio impositivo canario por la inaplicación de los impuestos estatales, pues el rendimiento de los impuestos especiales propios de la Comunidad Autónoma de Canarias no se destina, ni directa ni indirectamente, a compensar, total o parcialmente, la pérdida de ingresos ocasionada en la hacienda estatal por la repetida franquicia fiscal sobre el consumo. Véase en el mismo sentido Orozco Muñoz, M. (1997, p. 208).

²³ Véanse Melián González, A. y Dorta Velázquez, J. A. (2016, p. 10).

jurídico alguno, ya que, como se habrá comprendido, lo que se equipara son realidades jurídicas totalmente distintas (rendimientos derivados de impuestos estatales cedidos y rendimientos derivados de impuestos propios), bajo una perspectiva meramente económica, lo cual es del todo inadmisibile. Pues supone diseñar un modelo de financiación, como ha dicho el profesor Lozano Serrano (2016)²⁴, «calculadora en mano, pero no, desde luego, con la Constitución sobre la mesa» ni –añadimos nosotros– con la disposición adicional 4.ª de la LOFCA y el Estatuto de Autonomía de Canarias, que exigen tener en cuenta a la hora de diseñar el sistema de financiación autonómico el principio de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias.

Debe tenerse presente, a este respecto, que los impuestos canarios sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco, con independencia de la ya señalada naturaleza de impuestos propios de la comunidad autónoma equiparables a los de los impuestos propios de las restantes comunidades autónomas, son impuestos que, por las propias características del principio de franquicia fiscal sobre el consumo, mantienen una conexión estructural con el REF. Y, por ello, entendemos que su equiparación con otros impuestos especiales semejantes cedidos al resto de las comunidades autónomas supondría alterar –utilizando los términos empleados por el Tribunal Constitucional (STC 16/2003, de 30 de enero)– *el sistema adicional y complementario de financiación de la Comunidad Autónoma de Canarias* que, como dice la doctrina²⁵, tiene «una singularidad sustantiva, y no solo cuantitativa, respecto al sistema general de financiación de las haciendas autonómicas», reconocido explícitamente por la disposición adicional 4.ª de la LOFCA.

Y ello no es todo; es que esa alteración del REF supondría desconocer, como algo sustantivo de este régimen dotado de protección constitucional, la existencia de «tributos destinados a la financiación del archipiélago canario», que es el modo a través del cual el constituyente ha hecho efectivo fundamentalmente en el ámbito del archipiélago canario el principio de solidaridad reconocido en el artículo 138.1 de la Constitución. Así lo ha destacado también la Sentencia del Tribunal Constitucional 16/2003, de 30 de enero, cuando afirma: «Resulta, pues, evidente el sentido esencialmente finalista del régimen económico y fiscal de Canarias, en cuanto que se integra por un conjunto de elementos –no exclusivamente fiscales– de carácter rigurosamente instrumental, en cuanto que son puros medios para conseguir un fin –art. 138.1 CE–, concretamente, la realización efectiva del principio de solidaridad atendiendo precisamente al hecho insular».

Por ello, incluir los impuestos canarios sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco dentro del sistema de financiación autonómica supondría una vulneración del REF y, lo que es más grave aún, constituiría una medida atentatoria contra la disposición adicional 4.ª de la LOFCA, según la cual «(l)a actividad financiera y tributaria del archipiélago canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal».

²⁴ Lozano Serrano, C. (2016, p. 69).

²⁵ Orozco Muñoz, M. (1997, p. 212).

V. CONCLUSIONES

Como resumen de lo que hasta aquí hemos expuesto, pueden establecerse las cuatro conclusiones siguientes:

- *Primera.* Incluir la recaudación derivada del impuesto general indirecto canario, del arbitrio sobre importaciones y entrega de mercancías o del impuesto especial sobre medios de transporte, que forman el Bloque de Financiación Canario de la Ley territorial canaria 9/2003 a repartir entre la comunidad autónoma, cabildos insulares y ayuntamientos canarios, así como también la recaudación de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias que han ocupado el espacio impositivo dejado libre por el Estado derivado de la franquicia fiscal sobre el consumo que rige en el archipiélago canario (hoy son el impuesto sobre combustibles derivados del petróleo y el impuesto sobre las labores del tabaco), a efectos de determinar los recursos que corresponden a las comunidades autónomas procedentes del Estado en el sistema de financiación autonómica, como hizo el párrafo 3.º de la disposición adicional 2.ª de la Ley 22/2009 en relación con el Fondo de Competitividad, constituye una vulneración de las exigencias constitucionales del régimen económico y fiscal de Canarias. Lo mismo ocurriría si se incluyeran estos recursos en la llamada «capacidad tributaria», que es dentro del sistema de financiación autonómico el conjunto de recursos que reciben las comunidades autónomas vía tributos cedidos, en términos normativos, que es lo que, sin embargo, se ha sugerido en alguna propuesta doctrinal sobre el futuro nuevo sistema.
- *Segunda.* Las exigencias constitucionales del régimen económico y fiscal de Canarias se derivan de la identificación en la Constitución y en normas integrantes del bloque de la constitucionalidad (disp. adic. 3.ª de la Constitución, art. 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias, disp. adic. 4.ª de la LOFCA, entre otras) de una verdadera y propia institución jurídica, el régimen económico y fiscal de Canarias, uno de cuyos contenidos es la existencia de unos «tributos de aplicación exclusiva en el archipiélago canario» y unos «tributos destinados exclusivamente a la financiación del archipiélago canario» (STC 16/2003, de 30 de enero), lo que debe ser entendido a partir de la evolución histórica de la que se extrae como unos recursos que aportan una financiación especial y complementaria a las haciendas territoriales canarias, frente al resto de haciendas territoriales españolas que carecen de la misma.
- *Tercera.* Dentro del sistema de financiación autonómico y en concreto a efectos de determinar la llamada «capacidad tributaria», el impuesto general indirecto canario, el arbitrio sobre importaciones y entrega de mercancías o el impuesto especial sobre medios de transporte no pueden ser equiparados a los impuestos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas según el régimen general de cesión de los artículos 10 y 11 de la LOFCA, puesto que se trata de tributos de naturaleza jurídica diferente, como puso de relieve la STC 156/2004, de 23 de septiembre. En definitiva, se trata de recursos que corresponden a la Comunidad Autónoma de Ca-

narias, además de a las otras haciendas territoriales canarias, por un título jurídico distinto al del régimen general de cesión de impuestos del Estado, de lo que se derivan además importantes diferencias de régimen jurídico. De llevarse a cabo esa equiparación se desconocería y vulneraría el principio de financiación especial y complementaria de las haciendas territoriales canarias dotado de protección constitucional, que encuentra claramente su reflejo en relación con aquellos tributos en el reconocimiento por la disposición adicional 4.^a de la LOFCA de la titularidad de la Comunidad Autónoma de Canarias de los rendimientos derivados de su peculiar régimen económico y fiscal y en la mención por el artículo 49 del Estatuto de Autonomía de Canarias a los «arbitrios» como recurso adicional al de «sus propios impuestos» y al del «rendimiento de los impuestos cedidos por el Estado a la hacienda regional canaria», que hay que entender, de acuerdo con los antecedentes históricos del REF, referido a los tributos derivados de este régimen.

- *Cuarta.* El impuesto sobre combustibles derivados del petróleo y el impuesto sobre las labores del tabaco son impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias, resultado del ejercicio de su potestad para establecer y exigir tributos (art. 133.2 de la Constitución), con independencia de que hayan podido ser establecidos en este territorio ocupando el espacio libre dejado por el Estado por la franquicia fiscal sobre el consumo propia del régimen económico y fiscal canario. Por este motivo, estos impuestos canarios deben tener el mismo tratamiento que el de los impuestos propios del resto de comunidades autónomas en el sistema de financiación autonómico y no, por tanto, ser considerados de modo diferente como hizo, sin embargo, en relación con el primero de aquellos impuestos, el párrafo 3.º de la disposición adicional 2.^a de la Ley 22/2009 a efectos del Fondo de Competitividad.

Referencias bibliográficas

- Lois Estévez, J. (1956). Sobre el concepto de «naturaleza jurídica». En *Anuario de filosofía del Derecho*.
- Lozano Serrano, C. (2016). La perversión de la garantía constitucional de derechos sociales por el sistema de financiación autonómica. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 14.
- Mauricio Subirana, S. (1994). *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*. Madrid: Marcial Pons.
- Melián González, A. y Dorta Velázquez, J. A. (2016). Canarias en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro. *Hacienda Canaria*, 45.
- Orozco Muñoz, M. (1997). *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*. Madrid: Marcial Pons.
- Yanes, A. y Clavijo, F. (1979). Análisis de la Disposición Adicional Tercera (1). *Rumbos*, 3.