

El Régimen Económico Fiscal de Canarias en la Constitución. Un análisis de la disposición adicional tercera

Francisco Clavijo Hernández

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

Title

The Economic-Tax Regime of the Canary Islands in the Spanish Constitution. An analysis of the third additional provision

Resumen

El Régimen Económico-Fiscal de Canarias (REF) se encuentra protegido en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución, la cual no sólo lo declara compatible con la Constitución, sino que también protege su núcleo esencial, constituido por los principios esenciales del REF regulados en el artículo 166 del Estatuto de Autonomía de Canarias. En este trabajo se analiza dicha Disposición Adicional, comenzando por su significado y naturaleza, para, seguidamente, abordar el núcleo financiero del REF protegido por la misma y las competencias de las Comunidades Autónomas en esta materia.

Palabras clave

REF, Régimen Económico-Fiscal de Canarias, Constitución Española, principios esenciales.

Abstract

The Canary Islands Economic-Tax Regime (ETR) is protected in the Third Additional Provision of the Spanish Constitution, which not only declares it as compatible with the Constitution, but also protects its essential core, constituted by the essential principles of the ETR regulated under article 166 of the Statute of Autonomy of the Canary Islands. This paper analyses the mentioned Additional Provision, beginning with its meaning and nature, and subsequently, it continues with the analysis of the financial core of the REF protected by it and the competences of the Autonomous Communities in this area.

Keywords

ETR, Canary Islands Economic-Tax Regime, Spanish Constitution, essential principles.

Recibido el 25-01-2019/Aceptado el 6-03-2019

Sumario

1. Introducción
2. Significación de la Disposición Adicional Tercera en la Constitución
3. Naturaleza de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución
4. El núcleo financiero del Régimen Económico y Fiscal de Canarias protegido por la Disposición Adicional Tercera
5. Las competencias de la Comunidad Autónoma de Canarias en el Régimen Económico Fiscal

1. Introducción

La Disposición Adicional Tercera de la Constitución evoca a cualquier jurista de las Islas Canarias una imagen clara y definida: instintivamente piensa, pensamos, en el Régimen Económico-Fiscal de Canarias (en adelante, REF), cuyos orígenes próximos, como destaca muy bien la Sentencia del Tribunal Constitucional 35/1984, de 13 de marzo, se sitúan en el Real Decreto de 11 de julio de 1852, de declaración de Puertos Francos, lo que se amplió por Ley de 6 de marzo de 1900 y se confirmó luego por la Ley de 22 de julio de 1972, que adaptó el REF a la estructura de nuestro sistema tributario de 1964, hasta las vigentes leyes 20/1991, de 7 de junio y 19/1994, de 6 de julio, que regulan el actual marco económico-fiscal de Canarias,

El artículo 166 del Estatuto de Autonomía de Canarias de 2018 establece, a este respecto, que Canarias tiene un régimen económico-fiscal especial "constitucionalmente reconocido", y que dicho régimen se basa "en la libertad comercial de importación y exportación, en la no aplicación de monopolios, en las franquicias fiscales estatales sobre el consumo y en una política fiscal diferenciada y con una imposición indirecta singular, que se deriva del reconocimiento de las Islas Canarias como región ultraperiférica en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea".

El objeto de este trabajo se ciñe, pues, al examen de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución que reconoce nuestro régimen económico-fiscal. Y para ello, abordaremos primero y sucesivamente el significado y naturaleza de la Disposición, para luego ocuparnos del núcleo financiero del REF protegido por dicha Disposición Adicional y las competencias de la Comunidad Autónoma en esta materia.

2. Significación de la Disposición Adicional Tercera en la Constitución

La Disposición Adicional Tercera de la Constitución establece: "La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico". ¿Qué ha querido decir el constituyente en esta Disposición?

No es fácil explicar de un modo simple (máxime sin entrar en el análisis de los antecedentes históricos del REF) cuál es el verdadero significado constitucional de la Disposición Adicional Tercera¹; a ello contribuye, paradójicamente, la misma simplicidad de su enunciado prescriptivo.

A nuestro juicio, esta Disposición Adicional tiene una doble significación:

A) En primer lugar, supone un **reconocimiento constitucional** del REF, ya que lo que hace la Disposición Adicional –lo estudiaremos con detenimiento al examinar su naturaleza en el siguiente epígrafe– es reconocer y garantizar la existencia del REF dentro del marco constitucional, además de exigir expresamente la intervención de la Comunidad Autónoma en el procedimiento legislativo de modificación de la Ley del régimen económico y fiscal de Canarias.

No es amor a la patria chica, ni exageración afirmar que este reconocimiento constitucional del REF tiene, desde un punto de vista constitucional, una gran relevancia jurídica, sobre todo si tiene en cuenta

1 Véanse sobre la Disposición Adicional Tercera de la Constitución, entre otros, los siguientes estudios: A. Yanes Herreros y F. Clavijo Hernández, "Análisis de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución", en *Rumbos*, núms. 3 y 4, (1979); Centro de Estudios Constitucionales, *Constitución española. Edición comentada*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1979; R. Entrena Cuesta, "Disposición Adicional Tercera", en *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1980; A. Génova Galván, "El régimen Económico-Fiscal canario ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera", *Revista de Estudios de la Vida Local*, nº 218, (1983), S. Mauricio Subirana, *La franquicia sobre el consumo en Canarias*, Marcial Pons, Madrid, 1994; G. Núñez Pérez, *El impuesto General Indirecto canario y el régimen fiscal de Canarias*, Cedecs, Barcelona, 1996; M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997; F. Betancor Reyes, *El Derecho especial canario*, Iustel, Madrid, 2016, y J. Rodríguez-Drincourt, "La Disposición Adicional Tercera", en *Comentarios a la Constitución española. Libro-homenaje a Luis López Guerra*, Tomo II, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018

–así lo he dicho en otro lugar junto con el profesor Yanes Herreros²– que la propia Constitución sigue en otros artículos "criterios abiertamente contrarios a las peculiaridades económico-fiscales que tradicionalmente ha disfrutado el archipiélago canario".

No puedo intentar siquiera en este artículo un análisis detallado de todas las normas constitucionales contrarias al REF. A efectos de proporcionar una idea fugaz, podrían, por su importancia, destacarse estas dos:

- Primera, la establecida en el artículo 138.2 cuando prohíbe la concesión de privilegios económicos a alguna Comunidad Autónoma: esta norma es contraria a una de las características esenciales del REF como es la de constituir un sistema especial y complementario –no sustitutivo– de financiación de las Haciendas Canarias derivado –obvio es decirlo– de un sistema impositivo singular, conformador del mismo REF.
- Y segunda, la del artículo 139.2 que prohíbe cualquier medida que directa o indirectamente obstaculice la libre circulación de bienes en todo el territorio nacional: basta hojear la historia de los cabildos insulares de Canarias³ para darse cuenta de que esta norma es también contraria al REF, ya que impide el establecimiento de impuestos a la entrada en las islas de mercancías procedente del resto del territorio nacional, como ha sido y es tradicional en Canarias desde los primeros arbitrios de Cabildos insulares de 1914.

Pues bien, si se examinan estos dos artículos de la Constitución y la Disposición Adicional Tercera, se comprende la importancia de esta última Disposición, ya que con su aprobación se consiguió evitar, a nuestro juicio, los riesgos de la derogación total o parcial del REF de 1972, dado que el apartado tercero de la Disposición derogatoria de la Constitución no deja ni dejaba entonces lugar a dudas: "Asimismo quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo establecido en esta Constitución".

Esta es la razón por la que siempre he defendido que el fundamento de la Disposición Adicional Tercera no es otro que el que formula la Nación española, con carácter general, en el Preámbulo de la Constitución cuando proclama su voluntad de proteger "a todos los españoles y pueblos de España en (...) sus (...) instituciones". Lo cual, en el caso de Canarias, significa, dicho lisa y llanamente, la voluntad de la Nación española de proteger el REF, como institución tradicional de las islas, a fin de preservarlo en 1978 y también, por supuesto, hoy en día.

B) En segundo lugar, la Disposición Adicional Tercera supone una indicación al legislador ordinario de la necesidad de adaptar, o mejor, de modificar el REF para armonizarlo –tal como ocurrió con la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF⁴– a las exigencias que podrían derivarse de la entrada de España en la Comunidad Europea, hoy Unión Europea (artículo 93 de la Constitución).

Esta modificación –no hace falta insistir en ello– tiene un límite incuestionable, y es que la reforma del REF de Canarias nunca puede conducir a su misma extinción o deformación. Si eso ocurriese, estaríamos ante lo que se conoce en el Derecho Público como "fraude constitucional", en la medida en que se estaría utilizando un procedimiento constitucional, como es el legislativo de la modificación del REF, para "destruir" o "deformar" el propio REF que la misma Constitución protege.

2 A. Yanes Herreros y F. Clavijo Hernández, "Análisis de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución", en *Rumbos*, nº 3, cit., pág. 4

3 Cf. L. de la Rosa Olivera, *Evolución del Régimen de administración local en las islas Canarias*, IAL, Madrid, 1946

4 Así lo señala expresamente el punto II del Preámbulo de la Ley 20/1991, de 7 junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF, cuando afirma: "Con la presente Ley se somete una profunda reforma de los aspectos fiscales recogidos en el REF, de tal manera que, respecto a la especialidad canaria que lleva consigo una presión fiscal indirecta, diferenciada y menor que en el resto del Estado, adecua las figuras impositivas a aplicar en Canarias, a las exigencias de la Comunidad Económica Europea a la vez que garantiza los ingresos de las Corporaciones locales y su expansión futura". (El subrayado es del autor).

Puede decirse, por ello, que la Disposición Adicional Tercera constituye un límite claro a la modificación o reforma del REF, ya que, como explicaremos en el siguiente epígrafe, esta Disposición Adicional garantiza, a nuestro juicio, la existencia del régimen económico fiscal como institución, protegiendo no cualquier aspecto de este régimen, sino solo su núcleo esencial, el constituido por los principios esenciales del REF regulados en el artículo 166 del Estatuto de Autonomía de Canarias.

3. Naturaleza de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución

La singularidad que supone la Disposición Adicional Tercera en la Constitución respecto de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31 de la Constitución, explica el interés de la doctrina y, en Canarias también, a nivel institucional, del Consejo Consultivo⁵, en proporcionar explicaciones dogmáticas a la especialidad tributaria del REF.

Son varias las tesis que se han mantenido para explicar la especialidad del REF en la Constitución.

a) Tesis de la constitucionalización implícita del REF

Esta tesis que denominamos de la constitucionalización implícita del REF la han mantenido R. Entrena Cuesta y la edición comentada de la Constitución del Centro de Estudios Constitucionales, quienes, en sus respectivos comentarios a la Constitución, entienden que la Disposición Adicional Tercera tiene un carácter sustantivo y no meramente formal o procedimental.

La edición comentada de la Constitución del Centro de Estudios Constitucionales es clara en esta materia y afirma que "la colocación de esa norma (léase, en la Constitución) dentro de las Disposiciones Adicionales (que, como se sabe, regulan situaciones de carácter permanente, que por su singularidad no deben figurar dentro de los preceptos generales de la Constitución) y el hecho de no poderse prejuzgar lógicamente ni el contenido, en su caso, del preceptivo informe ni la audiencia que al mismo habrían de dar los órganos competentes, permite afirmar la compatibilidad de unas peculiaridades económico-fiscales (las vigentes o las que las sustituyen) con la Constitución⁶".

En el mismo sentido, se ha manifestado R. Entrena Cuesta⁷ que señala que, en su opinión, "las peculiaridades económicas y fiscales del Archipiélago Canario", es decir, del REF, "se encuentran implícitamente acogidas" en la Disposición Adicional Tercera, que, por otra parte, según puntualiza, "podrían encontrar un apoyo expreso en el artículo 137.1 (sic)" de la Constitución.

Como puede verse, para estos autores, la Disposición Adicional Tercera no garantiza el REF como institución diferencial de Canarias, sino únicamente declara su compatibilidad con la Constitución sin proteger ningún aspecto de la institución.

b) Tesis del favorable diferencial fiscal de Canarias respecto al régimen tributario común del resto de España

Esta tesis es la que ha defendido el Consejo Consultivo de Canarias desde sus primeros dictámenes en esta materia.

5 Según el artículo 58 del Estatuto de Canarias de 2018, el Consejo Consultivo de Canarias "es el supremo órgano consultivo de la Comunidad Autónoma de Canarias encargado de dictaminar sobre la adecuación a la Constitución y al Estatuto de Autonomía de: a) Las iniciativas legislativas. b) Los decretos-leyes sometidos a convalidación del Parlamento. c) Los proyectos de decretos legislativos. d) La interposición de recursos de inconstitucionalidad por parte del Parlamento o del Gobierno, así como los planteamientos de conflictos de competencia. e) Las demás cuestiones que determine su ley reguladora". Su regulación se encuentra en la Ley territorial 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias.

6 Centro de Estudios Constitucionales, *Constitución española. Edición comentada*, cit., pág. 371. El subrayado es nuestro.

7 R. Entrena Cuesta, "Disposición Adicional Tercera", en *Comentarios a la Constitución*, cit., pág. 1761.

Para el Consejo Consultivo, la Disposición Adicional Tercera no constitucionaliza un régimen económico-fiscal específico de Canarias, sino simplemente un diferencial fiscal favorable frente al existente en el resto del territorio nacional. Tan es así, que en el punto dos del Fundamento Segundo de su dictamen 5/1986, de 28 de febrero de 1986, con relación a las proposiciones no de ley relativas a la interposición de recurso de inconstitucionalidad contra el Real Decreto-Ley 6/1985, de 18 de diciembre, de adaptación de la imposición indirecta de Canarias, Ceuta y Melilla (EXP 7/1986 RI), el Consejo Consultivo de Canarias ha llegado a afirmar que "(u)na iniciativa de modificación de los principios fundamentales del REF canario, tal como se definen en el artículo 45.1 del Estatuto de Autonomía, comportaría necesariamente una reforma del Estatuto de Autonomía, y si tal iniciativa comportase una absoluta parificación de Canarias al régimen común del todo el Estado, habría de estar precedido inevitablemente de una reforma constitucional que suprimiera la Disposición Adicional Tercera de la Constitución"⁸.

Profundizando en esta tesis, en el primer punto del Fundamento Segundo del Dictamen 9/1990, de 28 de septiembre de 1990, en relación con el proyecto de Ley de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (EXP. 8/1990 CP), el Consejo Consultivo afirma que el REF viene definido en su vertiente fiscal "por un contenido material que, esencialmente, consiste en un trato fiscal favorecedor de los sujetos pasivos de Canarias"⁹ consistente en determinadas reducciones de los tipos impositivos aplicables en el resto del territorio nacional y determinadas exenciones que configuran lo que pudiéramos denominar por brevedad un favorable diferencial fiscal sustantivo".

Más aun, en el quinto punto del Fundamento Quinto del Dictamen 1/1993, de 5 de febrero de 1993, en relación con la interposición del recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 38/92, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales (EXP. 2/1993 RI), puntualiza que "lo que nunca podrá determinarse apriorísticamente es el *quantum* del diferencial, *quantum* que podrá variar no solamente con la conformación fiscal del tributo, sino también –como por cierto ocurre con los Impuestos Especiales– en razón a finalidades parafiscales de índole social, conectadas con la defensa de derechos e intereses sociales de relevancia constitucional, que determinan que el Estado en base a sus competencias decida someter a ciertos productos a tributación fiscal, también en Canarias, territorio no exento de las competencias estatales en materia de Hacienda General; pero debiendo siempre en cualquier caso salvaguardar un diferencial que por razones históricas, económicas y sociales que (...) aquí se debe cuando menos mantener. El alcance de la franquicia fiscal al consumo, consecuentemente, debe ser efectuado en sus justos términos, que no son otros que aquellos que derivan de la existencia de un régimen especial fiscal en Canarias conectado directamente a necesidades de índole social y económica. Por ello, la franquicia fiscal al consumo no puede limitarse, para entender satisfecha la garantía constitucional-estatutaria, a ciertos productos, quedando por el contrario otros en paridad con los mismos gravados en el resto del Estado, pudiendo dar lugar a situaciones tales como que incluso alguno de tales productos, por la acumulación de la imposición indirecta estatal, los tributos propios del REF e, incluso, los de la Comunidad Autónoma, pudieran resultar de acceso más gravoso en Canarias, afectándose de esa manera el contenido material de la garantía. Por el contrario, el Estado y la Comunidad Autónoma de Canarias deben actuar cada uno en el ámbito de sus respectivas competencias y coordinadamente cuando sean concurrentes, de conformidad con los fines constitucionales y estatutarios a los que la garantía del REF responde".

Por ello, en este mismo Dictamen 1/1993 señala que "dado que en gran medida la actuación del Estado en materia de REF condiciona el alcance de las competencias autonómicas que se pretendan ejercer, resulta lógico que el régimen de franquicia fiscal al consumo deba exigirse en relación con la tributación indirecta final –es decir, con ocasión del consumo– de un determinado producto, siendo por ello exigible, en principio, que el Estado lo grave en Canarias con menor tributación y la Comunidad Autónoma no agote el diferencial sometiendo el mismo producto a una indiscriminada tributación propia".

⁸ El subrayado es nuestro.

⁹ El subrayado es nuestro.

c) Tesis de la garantía institucional del REF

Una última tesis, de gran predicamento en nuestra doctrina, es la que mantienen el profesor Génova Galván¹⁰ y Orozco Muñoz¹¹, quienes defienden que la Disposición Adicional Tercera ha constitucionalizado para Canarias un régimen económico-fiscal específico que aparece delimitado por unos principios institucionales.

A juicio de estos autores, la constitucionalización del REF no supone una simple compatibilidad del REF con el texto constitucional, ni tampoco, como entiende el Consejo Consultivo de Canarias, una mera diferenciación fiscal. No. La constitucionalización implica una protección constitucional del REF como institución, cuyo núcleo esencial viene predeterminado por su acervo histórico y delimitado –así lo han dicho Génova Galván y Orozco Muñoz– por unos principios esenciales, que, diciéndolo con los conceptos formulados por los apartados segundo y tercero del artículo 166 del Estatuto de Canarias de 2018, son los de libertad comercial de importación y exportación, la no aplicación de monopolios, la franquicia fiscal estatal sobre el consumo, una "política fiscal diferenciada", una imposición indirecta singular y una financiación especial y complementaria de las Haciendas Canarias.

No podemos, evidentemente, describir y analizar en este trabajo el acervo histórico del REF: desde la perspectiva de la teoría de la garantía institucional que defiende esta doctrina, ha de señalarse únicamente, siguiendo en este punto al profesor Génova Galván¹², que "una incursión por la evolución histórica del Régimen Fiscal canario y un examen de su actual marco institucional permite afirmar que la franquicia canaria no agota su alcance en la no aplicación en las Islas Canarias de la Renta de Aduanas (cfr. Artículo 10 de la Ley de Régimen Económico-Fiscal del Archipiélago canario), sino que comprende la imposición interior sobre el consumo y también, desde el punto de vista económico, el Régimen de libre comercio".

Precisamente, por ello, el profesor Génova afirmaba en 1983¹³ que el núcleo esencial del Derecho especial de Canarias en materia económico-fiscal era la franquicia, tanto la del consumo como la comercial, como área del libre comercio, tal como señalaba el artículo 46 del Estatuto de Canarias de 1982, y hoy sigue manteniendo el artículo 166 del Estatuto de 2018, aunque ampliando ese núcleo a la política fiscal diferenciada, según hemos visto en líneas anteriores.

Para esta doctrina, pues, el REF es una institución jurídica diferenciada de Canarias, que está formada por un complejo normativo de carácter jurídico público debidamente organizado y delimitado que, como tal "*régimen económico fiscal*", ha llegado a su plena identificación institucional en las normas integrantes del bloque de constitucionalidad canario (Disposición Adicional 3ª de la Constitución, Disposición Adicional 4ª de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y artículo 166 del Estatuto de Autonomía de Canarias de 2018) y, con ello, a su juicio, a una protección constitucional que actúa no solo frente a los intentos de supresión, sino también frente a cualquier tipo de acciones públicas que desvirtúen o desnaturalicen su núcleo, como ha dicho, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 32/1981, de 28 de julio, refiriéndose a la técnica de protección constitucional de la garantía institucional, con ocasión del recurso de inconstitucional promovido por el Presidente del Gobierno contra la Ley territorial de Cataluña 6/1980, de 17 de diciembre, por la que se regula la transferencia urgente y plena de las Diputaciones Catalanas a la Generalidad.

10 A. Génova Galván, "El régimen Económico-Fiscal canario ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera", cit., págs.. 261 y ss.

11 M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque constitucional*, cit., págs..65 yss.

12 A. Génova Galván, "El régimen Económico-Fiscal canario ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera", cit., pág.270

13 A. Génova Galván, "El régimen Económico-Fiscal canario ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera", cit., págs. 270 y 271

En relación con la tesis que defiende esta doctrina, quiero precisar que el Tribunal Constitucional ha señalado que las normas que regulan el REF constituyen una garantía institucional conforme a ciertos elementos que pueden identificarse dentro del carácter evolutivo del régimen económico y fiscal de Canarias, aunque esa garantía, a juicio del Tribunal, debe entenderse –esto es lo que quiero destacar– 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"* (Fundamento Jurídico Octavo de la Sentencia 16/2003, de 30 de enero)¹⁴.

d) Tesis que defendemos

A nuestro entender, la naturaleza de la Disposición Adicional Tercera es explicable, en nuestro sistema constitucional, de un modo bastante similar a como lo hacen el profesor Génova Galván y Orozco Muñoz.

En este sentido, afirmamos que la Disposición Adicional Tercera no solo declara compatible el REF con la Constitución, sino que lleva a cabo una constitucionalización efectiva del mismo como institución que, en cuanto formación jurídica tributaria, viene determinada por las normas que la han regulado y la aplicación que de las mismas se ha hecho dada su función estructurante en la conformación del sistema tributario que se aplica en Canarias.

Esta constitucionalización no significa que la Disposición Adicional Tercera, en cuanto su objeto, proteja –insistimos nuevamente en ello– cualquier aspecto del REF, sino su núcleo esencial, que está constituido –ya lo estudiaremos en los epígrafes siguientes– por sus principios esenciales y la competencia autonómica en esta materia.

Nos fundamos para afirmar esta constitucionalización del REF y adherirnos a la tesis de la garantía institucional del REF en las cuatro razones siguientes:

- Primera, en que la Disposición Adicional Tercera al hablar del "Régimen Económico y Fiscal de Canarias", está haciendo referencia –repetimos una vez más– a la propia institución en sí misma. O lo que es lo mismo, para ser más preciso, a las notas o rasgos estructurales que, por su carácter estable y constante, han definido y definen al REF de Canarias, rasgos que solo cabe deducir a través de los principios que históricamente lo han configurado y por medio de los cuales, como muy bien han destacado el profesor Génova Galván¹⁵ y Martín Orozco¹⁶, "se ha conformado la conciencia jurídica sobre su propio contenido y naturaleza"
- Segunda, en que esta constitucionalización efectiva del REF por la Disposición Adicional Tercera, protegiendo, repito, su núcleo esencial (formado por los principios de libertad comercial, franquicia fiscal sobre el consumo, régimen tributario diferenciado, y financiación especial y complementaria de las Haciendas Canarias), permite defender su propia constitucionalidad frente a los principios constitucionales contrarios a lo que es el núcleo del REF contenidos –ya se ha dicho anteriormente– en los artículos 138.2 (prohibición de privilegios entre Comunidades Autónomas), 139.2 (prohibición de medidas que obstaculicen la libertad de circulación de mercancías) ó 157.2 (prohibición a las Comunidades Autónomas de adoptar medidas tributarias que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios).

¹⁴ Véase a este respecto lo que dice Rodríguez-Drincourt sobre la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el REF en su trabajo "La Disposición Adicional Tercera", cit., pág. 2335

¹⁵ A. Génova Galván, "El régimen Económico-Fiscal canario ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera", cit., pág.268

¹⁶ M. Orozco Muñoz, El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque constitucional, cit., págs. 66 y 67

- Tercera, en que si se mantiene, como afirma el Consejo Consultivo de Canarias, que lo constitucionaliza la Disposición Adicional Tercera es una mera diferenciación cuantitativa de carácter fiscal ente las Islas Canarias y el resto de España, sin que esa constitucionalización comprenda la de los principios conformadores del REF, se estaría admitiendo –así lo ha puntualizado Martín Orozco¹⁷ correctamente– que alguno de los principios señalados, como es, por ejemplo, el de la imposición indirecta singular, estaría derogado por la propia Constitución al ir contra los artículos 139.2 y 157.2 del texto constitucional. Lo cual, dígase lo que se diga, no tendría ningún sentido, y constituiría, a mi juicio, una interpretación contraria a lo que significa la Disposición Adicional Tercera en la Constitución.
- Y cuarta, en que esta tesis de la garantía institucional es una doctrina que, según se desprende de su Preámbulo, sigue el mismo Estatuto de 2018 cuando su artículo 166 dispone que "Canarias tiene un régimen económico y fiscal especial, propio de su acervo histórico constitucionalmente reconocido y justificado por sus hechos diferenciales". Evidentemente, con ello, el Estatuto está precisando –en una interpretación literal del artículo– que la constitucionalización del REF no se limita, como dice el Consejo Consultivo de Canarias, a una simple diferenciación cuantitativa de naturaleza tributaria con la Península, sino que comprende la de la institución como realidad estructurante del sistema tributario que se aplica en Canarias. De lo contrario, no llegaría a comprenderse lo que el apartado segundo del propio artículo 166 dispone: "El régimen económico y fiscal de Canarias se basa en la libertad comercial de importación y exportación, en la no aplicación de monopolios, en las franquicias fiscales estatales sobre el consumo, y en una política fiscal diferenciada y con una imposición indirecta singular, que se deriva del reconocimiento de las Islas Canarias como región ultraperiférica en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea".

Resumiendo: la Disposición Adicional Tercera constitucionaliza el REF como una institución diferenciada de Canarias que queda delimitada por unos principios materiales que constituyen su núcleo esencial.

4. **El núcleo financiero del Régimen Económico y Fiscal de Canarias protegido por la Disposición Adicional Tercera**

El núcleo esencial del REF que la Constitución garantiza en materia financiera se define, a nuestro juicio, por tres notas fundamentales: 1ª) La denominada "franquicia estatal sobre el consumo", que consiste en la inaplicación en el archipiélago de los impuestos estatales que, sin ser ingresos de las Haciendas territoriales canarias, gravan el tráfico comercial de bienes. 2ª) La existencia de un régimen diferenciado en la aplicación de los tributos (y no "en una política fiscal diferenciada", como sin ningún rigor dice el artículo 166 del Estatuto) Y 3ª) Un sistema especial y complementario de financiación de las Haciendas territoriales canarias a través de "una imposición indirecta singular" derivada del REF. Procedamos al examen de estas notas.

1ª) La franquicia estatal sobre el consumo

Antes que nada hay que señalar que cuando hablamos de franquicia fiscal estatal, como hace el apartado segundo del artículo 166 del Estatuto, nos estamos refiriendo, desde un punto de vista tributario, como hemos precisado en un trabajo anterior¹⁸, a una "no sujeción tributaria" de Canarias a un impuesto o a unos determinados impuestos del Estado sobre los que se proyecta la franquicia.

En la práctica, esta "no sujeción" supone que no deben aplicarse en las Islas los impuestos afectados por la franquicia. ¿Cuáles son esos impuestos sobre los que se proyecta la franquicia estatal sobre el consumo?

17 M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque constitucional*, cit., pág. 68

18 F. Clavijo Hernández, "Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho español", en *Hacienda Pública Española*, nº 60

La respuesta se deduce sin dificultades de la misma evolución histórica el REF desde la Ley de 6 de marzo 1900 a la vigente Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF: el ámbito sobre el que se proyecta la franquicia estatal sobre el consumo es el de los impuestos indirectos estatales que gravan el tráfico comercial de bienes y que no constituyen fuente de financiación de las Haciendas canarias. Todos esos impuestos indirectos están dentro del ámbito de la franquicia fiscal estatal sobre el consumo, y si el Estado los aplicase en las Islas (como ocurrió, por ejemplo, con el Impuesto estatal sobre el Lujo hasta la Ley de Régimen Económico Fiscal de Canarias de 1972), esa aplicación constituiría, a nuestro juicio, una vulneración del REF¹⁹.

Si del plano del concepto de franquicia estatal sobre el consumo descendemos a la aplicación hoy del sistema de imposición indirecta estatal en Canarias, se comprende perfectamente la razón por la que, por ejemplo, el IVA no se aplica en Canarias: estamos ante un impuesto que grava el tráfico comercial de bienes, pero sus rendimientos, como es sabido, se destinan a financiar la Hacienda del Estado, no las Haciendas canarias. Precisamente, por eso, el IVA no puede aplicarse en Canarias, ya que esta exigencia de que los impuestos indirectos sobre el tráfico comercial se destinen a financiar a las Haciendas canarias, constituye un requisito esencial de la franquicia estatal sobre el consumo.

Como ha dicho la doctrina²⁰, el fundamento de este requisito financiero se encuentra en la necesidad de armonizar esta franquicia estatal con otro principio del REF que es el de la financiación especial de las Haciendas canarias, ya que esa financiación especial "sería inconcebible si la franquicia operara de forma absoluta, (dado que) ello impediría la aplicación en Canarias de todo impuesto indirecto".

Por eso, desde 1900, la franquicia sobre el consumo –como indica Carballo Cotanda²¹– se proyecta respecto de los impuestos indirectos estatales que gravan "las mercancías y sus operaciones de tráfico en el amplio proceso producción–consumo e importación–consumo", y nunca respecto de los arbitrios e impuestos de los Cabildos insulares a la importación. Así lo precisaron las sentencias de 2 de abril de 1969 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Las Palmas, las dos inapeladas, al examinar la aplicabilidad de la exención del artículo 2 de la Ley de Puertos Francos de Canarias de 1900 a los antiguos arbitrios de los Cabildos insulares a la importación²². En las dos sentencias, la Audiencia Territorial de las Palmas fue muy clara y declaró con total rotundidad que la exención se agotaba en la imposición estatal y que no comprendía en absoluto a los tributos de las entidades locales canarias, ya que, como indica Martín Orozco²³ analizando esta cuestión, la aplicación a esos tributos de aquella exención no era posible ni doctrinal ni tampoco legalmente porque la ampliación de la esfera de actuación de aquella exención, haciendo que ésta se proyectara o actuase fuera de los límites de la imposición estatal, iba contra el espíritu y la legislación que existía sobre Puertos francos, la cual –queremos dejarlo claro en estas líneas– sólo se refería a los impuestos que, recayendo sobre el hecho concreto de la importación, provengan del Estado como fuente de ingresos para la Hacienda Pública.

Resumiendo, la franquicia estatal sobre el consumo se proyecta sobre los impuestos indirectos estatales que, sin ser fuente de financiación de la Comunidad Autónoma de Canarias o de los Cabildos y Ayuntamientos de las islas, gravan las operaciones de tráfico comercial en el proceso producción-consumo e importación-consumo.

19 Véase a este respecto A. Carballo Cotanda, *Canarias, islas francas*, Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife, 1970, págs. 136 y ss.

20 M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque constitucional*, cit., pág. 198.

21 A. Carballo Cotanda, *Canarias, islas francas*, cit., pág. 67

22 L.P., Bourgon Tíno, "Los puertos francos y el régimen especial de Canarias", IEAL, Madrid, 1982, págs. 246 y 247, y S. Mauricio Subirana, S. *La franquicia sobre el consumo en Canarias*, cit., págs. 143 a 145,

23 M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque constitucional*, cit., pág. 191

2ª) Un régimen diferenciado en la aplicación de los tributos en Canarias

El segundo principio nuclear del REF es el de la diferencialidad o especialidad fiscal de los impuestos que se aplican en las Islas, que, a mi juicio, deriva, no como dice el Estatuto de 2018 del reconocimiento de las Islas como región ultraperiférica de la UE (lo cual no tiene ningún sentido constitucional), sino del propio reconocimiento por parte de la Constitución en su artículo 2 del principio de solidaridad, cuya realización efectiva debe atender, según dice el artículo 138,1 del mismo texto constitucional, a las circunstancias del hecho insular.

Ha de tenerse en cuenta para comprender el alcance de este segundo principio nuclear del REF, que nuestro Estado autonómico parte, como decía el recordado profesor G. Trujillo Fernández²⁴, de su asimetría o diferencialidad que operan como "límite a la homogeneidad", asimetría o diferencialidad que derivan del reconocimiento en la propia Constitución de determinadas heterogeneidades, como son, por ejemplo, en materia tributaria, el Concierto Económico del País Vasco, el Convenio de Navarra o el mismo REF.

No podemos efectuar en este trabajo un análisis dogmático de este principio de diferencialidad fiscal del REF: nos debe bastar con señalar que su contenido presenta una doble vertiente:

- En primer lugar, este principio constituye una exigencia para que los impuestos estatales se adecúen y tengan en cuenta, en su misma configuración normativa, las propias circunstancias del archipiélago, con el objeto de que las medidas tributarias que se establezcan por parte del Estado sirvan para potenciar, por ejemplo, la actividad económica, la creación de empleo o determinadas actividades empresariales en las islas.
- Y en segundo lugar, este principio permite igualmente la existencia en Canarias de una imposición indirecta singular, diferente, por tanto, de la que rige en el resto de España.

Esta doble vertiente de la diferencialidad fiscal que se deriva del REF, está hoy recogida en las Leyes 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF y 19/1994 de 6 de julio, de modificación del REF en una serie de medidas de carácter tributario, como son, entre otras, las siguientes:

- a)** Los incentivos fiscales a la inversión regulados en los artículos 27 (Reserva para Inversiones en Canarias) y 27 bis (deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad) de la Ley 19/1994. Estos dos incentivos se traducen, desde un punto de vista tributario, en un régimen especial de las Islas en la imposición directa sobre la renta, cuya finalidad no es otra que conseguir que Canarias disponga de una serie de medidas fiscales capaces, por un lado, de compensar los aspectos negativos y efectos desfavorables de la insularidad; pero, por otro, de generar también decisiones inversoras y de responder socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial del archipiélago.
- b)** Una Zona Especial Canaria en la que, respetando el principio de estanqueidad, se ubican capitales y empresas provenientes del exterior, los cuales, atraídos por las ventajas inherentes al REF, potencien el desarrollo económico y social de Canarias.
- c)** Unos impuestos indirectos derivados del REF distintos, pero equivalentes a los existentes en el resto de España y de la Unión Europea, como son el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), y el Arbitrio a la Importación y Entrada de Mercancías (en adelante ALEM), por los que se trata de adecuar la imposición indirecta que se aplica en las islas al principio de franquicia estatal sobre el consumo, pero también, como veremos, al de financiación especial y complementaria de las Haciendas canarias.

²⁴ G. Trujillo Fernández, *Lecciones de Derecho Constitucional Autonómico*; Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, págs.90 y 91.

Ni que decir tiene que todas estas medidas, que conceptualmente derivan de este principio de la diferencialidad o especialidad fiscal, determinan que las Islas tengan un régimen tributario singular – frente al que rige en el resto de España– en determinados impuestos, lo cual constituye, desde un punto de vista teórico, una excepción al principio de generalidad tributaria proclamado en el artículo 31 de la Constitución.

Ahora bien, esta diferencialidad o especialidad fiscal canaria de la que habla el artículo 166 del Estatuto de 2018, no puede considerarse, a nuestro entender, un verdadero privilegio económico o social del archipiélago canario. Por dos razones. En primer lugar, porque el REF está plenamente garantizado, como hemos dicho, por la Disposición Adicional Tercera de la Constitución y por el citado artículo 166 del Estatuto. Y en segundo lugar, porque la finalidad del REF es compensar o paliar las desfavorables "circunstancias del hecho insular" (art. 138.1 de la Constitución), y la lejanía del territorio insular [art. 16.1 e) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas], lo cual es perfectamente acorde, repetimos una vez más, con las exigencias constitucionales.

3ª) Los tributos derivados del REF constituyen una fuente especial y complementaria de financiación de las Haciendas Canarias

El tercer principio que define el núcleo del REF consiste en que los tributos derivados del REF (IGIC, AIEM) y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT) constituyen, desde un punto de vista financiero, un sistema especial y complementario de financiación de la Hacienda Autónoma y de la Hacienda de los Cabildos y de los Ayuntamientos Canarias²⁵.

Este principio que regula expresamente hoy el artículo 166.3 del Estatuto de 2018, no es ninguna innovación en el núcleo del REF por el Estatuto, pues lo que lo ha hecho ese artículo es regular dicho principio a nivel estatutario, como consecuencia de la polémica planteada hace unos años en la financiación autonómica, por la aplicación del párrafo tercero de la Disposición Adicional 2ª de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, disposición que estableció que para determinar el cumplimiento del objetivo del Fondo de Competitividad del sistema de financiación tenía que tenerse en cuenta para el cálculo de la capacidad fiscal de la Comunidad Autónoma de Canarias y de su financiación "per capita" la participación de la Comunidad Autónoma en los recursos derivados del REF (IGIC, AIEM e IEDMT), y también en la recaudación del Impuesto sobre Derivados del Petróleo y del recargo del IGIC tabaco rubio y la compensación del ITE correspondiente a la Comunidad.

No hace falta razonar mucho para darse cuenta que ese párrafo tercero de la Disposición Adicional 2ª de la Ley 22/2009 (hoy derogado por la Disposición Final 19ª de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017), iba contra el REF, y en concreto, contra la Disposición Adicional Cuarta de la LOFCA que establece que "La actividad financiera y tributaria del archipiélago canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal".

La razón es clara: la Disposición Adicional 4 de esa Ley está reconociendo expresamente que la financiación inherente al REF no implica –así lo ha precisado también Martín Orozco²⁶– una sustitución del régimen general de financiación de las Comunidades Autónomas previsto en la LOFCA por el régimen derivado del REF, sino que éste opera en el régimen de financiación autonómica como un sistema especial y complementario, respecto al sistema general.

Este principio estructural del REF, que el Estatuto de 2018 regula no solo en el ya citado apartado 3 del artículo 166, sino también, y muy claramente, en los artículos 169 (al regular los recursos de la hacienda autonómica), y 170 (al enumerar los recursos de los Cabildos), responde –obvio es decirlo– a la necesidad de financiación adicional de las Haciendas canarias, frente a las del resto de España, a fin de atender a

²⁵ Véase a este respecto F. Clavijo Hernández, A. Génova Galván y V.M. Sánchez Blázquez, "El REF de Canarias y financiación autonómica", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 421, págs.. 85 y ss

²⁶ M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque constitucional*, cit., pág. 207 y ss.

lo que se conoce, en términos hacendísticos, como "hecho diferencial canario", justificado precisamente por las propias circunstancias socioeconómicas del archipiélago.

Esto supone, igualmente, en términos financieros, para las Haciendas locales canarias, un "plus" respecto a la financiación general que reciben los Cabildos y Ayuntamientos canarios, según reconoce expresamente el artículo 158 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, cuando establece que esas instituciones "disponen de los recursos regulados en la Ley de Haciendas Locales, sin perjuicio de las peculiaridades previstas en la legislación del régimen económico fiscal de Canarias".

5. Las competencias de la Comunidad Autónoma de Canarias en el Régimen Económico Fiscal

El REF presenta también un componente competencial especial, como se deduce de la misma Disposición Adicional Tercera de la Constitución y de los artículos 166.4 y 167 del Estatuto de Canarias de 2018.

No es posible realizar aquí un examen detallado de cada una de las competencias de la Comunidad Autónoma de Canarias en la materia del REF. Desde la perspectiva constitucional que aquí interesa, cabe señalar, de un modo sintético, que las competencias de la Comunidad Autónoma con respecto del REF son las siguientes:

a) En primer lugar, la de coparticipación de la Comunidad Autónoma en la tramitación de las leyes que modifiquen el REF o de los tributos derivados del REF a través del informe del Parlamento de Canarias sobre dicha ley, tal como establecen la Disposición Adicional Tercera de la Constitución y el Estatuto de Autonomía de Canarias. En concreto, el artículo 167 del Estatuto de 2018 regula el régimen de tramitación de dicho informe del Parlamento de Canarias, cuyo contenido puede ser descrito en estas tres notas:

- Primera, el Informe del Parlamento del Canarias no es vinculante, ni semivinculante, ni obstativo, sino preceptivo, es decir, constituye una garantía procedimental de carácter formal, como han precisado las sentencias del Tribunal Constitucional 164/2013, de 26 de septiembre, y 164/2014, de 7 de octubre, con ocasión de los correspondientes recursos de inconstitucionalidad interpuestos por el Parlamento de la Comunidad Autónoma de Canarias.
- Segunda, el Informe del Parlamento del Canarias para ser favorable debe ser aprobado por las dos terceras partes de los diputados.
- Y tercera, si el Informe es desfavorable ha de procederse, según el apartado segundo del citado artículo 167 del Estatuto, de la siguiente manera: 1º) En primer lugar, debe reunirse la Comisión Bilateral de Cooperación entre la Administración General del Estado y la de la Comunidad, teniendo legitimación para convocarla cualquiera de las dos Administraciones. 2º) En esta Comisión se adoptará un acuerdo de iniciación de negociaciones para resolver las discrepancias, pudiendo instar, en su caso, la modificación de la propuesta del texto normativo. y 3º) Este acuerdo de iniciación deberá ser puesto en conocimiento, como es lógico, de las Cortes, titular de la soberanía nacional. Si transcurridos dos meses de la iniciación no hay acuerdo sobre la propuesta del texto normativo, continuará el procedimiento normativo y se trasladará al Gobierno de la Nación o las Cortes Generales el expediente sustanciado ante la Comisión Bilateral.

b) En segundo lugar, la competencia normativa de la Comunidad Autónoma para regular determinados elementos del IGIC y del AIEM, a la que se refiere el artículo 115 del Estatuto de 2018 y regula en la actualidad la Disposición Adicional 8ª de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, sobre el sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas del Régimen Común.

c) En tercer lugar, la competencia legislativa para la aprobación de los criterios de distribución y porcentajes de reparto de los tributos derivados del REF (IGIC, AIEM) e IEDMT, según dispone la letra g) del artículo 183 del Estatuto de 2018, cuando señala que "se regularán necesariamente mediante ley aprobada por el Parlamento de Canarias (...): g) los criterios de distribución y porcentajes de reparto de los recursos derivados del régimen económico-fiscal de Canarias".

Hoy en día, este reparto y distribución de los recursos REF se lleva a cabo a través del denominado "Bloque de Financiación Canario", regulado en la Ley territorial 9/2003, de 3 de abril, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Haciendas Territoriales Canarias.

d) En cuarto lugar, la competencia reglamentaria para regular los procedimientos de gestión y de revisión de los tributos derivados del REF, según se desprende del artículo 166.4 del Estatuto cuando señala que la Comunidad "tendrá facultades normativas (...) sobre su régimen económico y fiscal en los términos de la normativa estatal", o como dice con más precisión el citado artículo 115 del Estatuto, "con el alcance y condiciones establecidas en la legislación aplicable y su normativa de desarrollo".

El alcance y condiciones de esta competencia reglamentaria aparecen determinados en el apartado segundo de la Disposición Adicional Décima de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF, que establece a este respecto que la Comunidad "regulará normativamente los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del IGIC y del AIEM, así como los relativos a la revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos".

e) Y en quinto y último lugar, la competencia para gestionar los tributos derivados del REF "en los términos de la normativa estatal", a la que se refiere el apartado 4 del artículo 166 del Estatuto de 2018. A este respecto, baste señalar que los artículos 62 y 90 de la citada Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF señalan expresamente que "la gestión, liquidación, recaudación e inspección" del IGIC y del AIEM, "así como la revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos", corresponden a los órganos competentes de la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias.