

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

En este número 40 de la revista "HACIENDA CANARIA" se incluye un comentario doctrinal a la contestación a consulta evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias con fecha 17 de octubre de 2013 (Res. DGT 1.611/2013), en la que se aclara la calificación jurídico-tributaria de una serie de operaciones de revisión y mantenimiento de vehículos realizadas por una entidad mercantil que no tiene establecimiento permanente en canarias y que tienen la consideración de no sujetas al IGIC (por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible) o respecto de las cuales, si están sujetas a dicho tributo, se aplica el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

En lo que se refiere al apartado de jurisprudencia, el autor comenta la sentencia de nuestro Tribunal

Constitucional nº 164/2013, de 26 de septiembre, en la que ha actuado como ponente el Sr. Valdés Dal-Ré, en virtud de la cual se ha declarado la inconstitucionalidad de determinadas disposiciones legales dictadas por el Parlamento del Estado que modificaban o afectaban al REF canario, y ello al haberse omitido el informe previo preceptivo de la Comunidad Autónoma. Se refiere el comentarista al diferimiento de los efectos de dicha declaración de inconstitucionalidad y concluye asimismo que la sentencia comentada pone de manifiesto la fragilidad de la garantía procedimental del REF prevista en nuestra Carta Magna, así como la fragilidad del propio régimen especial de Canarias que se halla en permanente acomodo y necesitado de una redefinición.

COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

ALGUNAS REGLAS ESPECIALES DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

ANTECEDENTES

Se analiza en la presente colaboración la Resolución de la Dirección General de Tributos nº 1.611 de 17 de octubre de 2013 relativa al tratamiento procedente a efectos del IGIC de un conjunto de operaciones realizadas por una entidad mercantil establecida en territorio peninsular. El Centro Directivo, aplicando la doctrina sentada en anteriores resoluciones sobre el concepto de establecimiento permanente, llega a la conclusión de que la entidad consultante carece en Canarias de establecimiento permanente. Ello conlleva, por aplicación de las reglas generales de localización previstas en el artículo 17.Uno de la Ley 20/1991 (en adelante LIGIC), la calificación de algunas de las

operaciones realizadas como operaciones no sujetas y, respecto de las calificadas como operaciones sujetas, la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

La entidad consultante, distribuidora en España de una marca de vehículos automóviles, declara realizar en Canarias tres tipos de actividades: 1) Prestación de contratos de mantenimiento para revisiones periódicas de los vehículos, suscritos tanto con particulares como con empresarios y profesionales; 2) Venta ocasional a otros empresarios o profesionales establecidos –o exportación en otros casos– de vehículos usados, adquiridos en virtud de pactos de recompra y 3) Tenencia de vehículos en consigna en depósitos REF

privados de los concesionarios, que actúan como depositantes y depositarios manteniendo la entidad consultante la propiedad de los mismos hasta su venta, dentro del depósito REF, al propio concesionario. Tras la descripción de las citadas actividades, la entidad consultante señala – con referencia genérica a la totalidad de las mismas- que para su realización no dispone de ningún tipo de medios humanos o materiales, propios o subcontratados en las Islas Canarias, ni de personal asalariado o subcontratado, de almacenes en propiedad o arrendados, ni ha contratado ninguna clase de servicios logísticos.

I. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE MANTENIMIENTO: SU MATERIALIZACIÓN A TRAVÉS DE LA COMBINACIÓN DE DOS PRESTACIONES DE SERVICIOS

De las actividades desarrolladas por la entidad consultante centra nuestro interés la que tiene por objeto la prestación de servicios para el mantenimiento o revisión periódica de los vehículos (cambio de aceite, pastillas de frenos, etc.) en virtud de contratos suscritos tanto con empresarios como con particulares. En contraprestación, el destinatario en Canarias de tales servicios –

empresario, profesional o particular- abona una cuota mensual por todo el tiempo de duración del mismo a la entidad establecida en Península. Los servicios se dicen prestados materialmente al cliente final por talleres oficiales de la entidad mercantil consultante, no vinculados a esta –se precisa- en medida alguna. Los talleres oficiales se encuentran establecidos en Canarias y facturan directamente el importe de los servicios prestados a la entidad consultante como prestaciones de servicios no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización. Interesa destacar el carácter triangular de la operación, en la que interviene, además de la entidad consultante como una de las partes del contrato de mantenimiento, el empresario -el taller oficial- que realiza materialmente en Canarias la revisión periódica de los vehículos. El examen de la indicada operación en su globalidad, a efectos de determinar la sujeción al IGIC en el presente estudio, aconseja delimitar las distintas actividades concurrentes en la operativa de la entidad consultante, aunque el objeto de la consulta formulada y consecuentemente, la resolución de la DGT no se refiere a todas ellas. Así, además de la actividad de prestación de servicios objeto del contrato de mantenimiento suscrito entre la entidad consultante y los

empresarios y particulares establecidos en Canarias, analizaremos el significado que a efectos del impuesto presenta el hecho de la prestación material del servicio de revisión por el -llamado por la entidad consultante- taller oficial.

Al objeto de determinar la sujeción o no sujeción al IGIC de las operaciones descritas, ha de atenderse a las reglas de localización aplicables y a la existencia o no de un establecimiento permanente en Canarias desde el que se realicen las mismas. Ahora bien, es preciso, señalar en primer lugar, que la existencia de un establecimiento permanente no condiciona en todo caso la sujeción al impuesto, sino que ello dependerá de la regla de localización que resulte aplicable. Por otro lado, a efectos de la localización de las operaciones es necesario el análisis por separado de cada una de las actividades realizadas, pues las reglas de localización aplicables varían para las distintas entregas de bienes y prestaciones de servicios, además de la influencia que la condición del destinatario de las operaciones determina en este tema. En tercer lugar, en la interpretación de las reglas de localización contenidas en el artículo 17 LIGIC y en la calificación de la operaciones a efectos de la aplicación de aquellas ha de atenderse

a la interpretación y aplicación de lo previsto en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre en relación con el IVA (en adelante LIVA). Así lo exige la necesaria garantía de una coordinación y coherencia en las reglas esenciales determinantes de la sujeción para evitar situaciones de no imposición o de doble imposición en las transacciones concluidas entre los territorios de aplicación de ambos tributos o las que puedan realizarse entre Canarias y el resto de la Unión Europea (según la Exposición de Motivos de la Ley 2/2010 de 1 de marzo por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria). Ello justifica que la citada ley acometiera la modificación de las reglas de localización a efectos del IGIC como consecuencia de la operada en la LIVA. De este modo, cabe concluir que, si bien con más intensidad en unos aspectos de la regulación del IGIC que en otros, la necesidad se impone relativizando el carácter no armonizado de este último en el ámbito de la Unión Europea y el principio de que no le son aplicables las directivas comunitarias reguladoras del impuesto sobre el volumen de negocios ni la doctrina

sobre las mismas dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹. En la justificación de una interpretación y aplicación coordinada de las reglas de localización cabe invocar una razón añadida, y es la necesidad de garantizar la simetría de las situaciones gravadas en el IVA y en el IGIC de forma que exista reciprocidad en el tipo de operaciones que resulten sujetas a uno y otro, extremo este que no parece haberse tenido en cuenta en la última modificación operada en la normativa del citado en primer lugar, como se referirá más adelante.

II. CALIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS DE REVISIÓN PERIÓDICA DE VEHÍCULOS: REGLA DE LOCALIZACIÓN APLICABLE

En el texto de la consulta se señala por la entidad consultante que los servicios de revisiones periódicas del vehículo son prestados materialmente al cliente final por talleres oficiales. A nuestro juicio, cabe subsumir la operación descrita como trabajos y ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales². La determinación de la regla de localización aplicable dependerá en este caso de la condición del destinatario del servicio. Si se trata de un empresario

¹ Como recuerda CALATAYUD PRATS, el TJUE ha considerado que es competente para interpretar el Derecho Comunitario aunque no resulte directamente aplicable a la situación controvertida en los supuestos en que el legislador, al adaptar su legislación interna al Derecho Comunitario, ha decidido dispensar el mismo trato a las situaciones puramente internas y a las reguladas por la Directiva (CALATAYUD PRATS, I., “El concepto de establecimiento permanente en el IGIC. Su obligada interpretación conforme al Derecho Comunitario”, Revista Hacienda Canaria nº 32/2010 p. 91. En similares términos se había expresado HERNÁNDEZ GONZÁLEZ en relación con las reglas de localización de la LIGIC anteriores a la modificación operada por la citada Ley 2/2010 (HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., “Las reglas de localización de las prestaciones de servicios y el concepto de establecimiento permanente en el IGIC”, Revista Hacienda Canaria nº 26/2009 p. 344 y siguientes). Con relación a la regulación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios contenida en el Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo, por la que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva del IVA armonizado, se ha afirmado que en aras de una interpretación armónica de las reglas de localización del IGIC –iguales a las que rigen en el IVA- en el marco internacional es razonable tener en cuenta aquella normativa (*Todo IGIC*, CISS, grupo Wolters Kluwer, 2011, p. 80).

² En el mismo sentido, la DGT de Canarias, en Resolución nº 1392, de 29 de abril de 2011 entendió, de acuerdo con el informe emitido por la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Economía y Hacienda, que las reparaciones de las averías de vehículos en garantía y demás reparaciones de automóviles realizadas por el taller oficial de la marca deben calificarse como trabajos sobre bienes muebles. Ello supone, según el informe citado, la aplicación del artículo 70.Uno 7º b) de la LIVA, esto es, la aplicación de la regla especial de localización en donde se produce la prestación material del servicio del que es destinatario el particular. Sin embargo se llega en dicha resolución a una solución distinta a la postulada en la presente colaboración, lo que a mi juicio obedece a que las revisiones se realizaban en ejecución de la garantía respecto de las cuales la doctrina administrativa ha sostenido que en tales casos cuando el servicio de reparación de vehículos en garantía se prestan por un tercero, la contraprestación ha de hacerse efectiva por el garante del bien reparado, debiendo aparecer este como destinatario de la operación (Resolución nº 0007 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de junio de 2008). En el supuesto de hecho analizado en aquella consulta, el garante de los vehículos se encontraba establecido en la Península.

que actúa como tal y el servicio se presta para la sede de su actividad económica -o establecimiento permanente o lugar de su domicilio- situado en territorio IGIC, será de aplicación la regla general prevista en el artículo 17.Uno.1 LIGIC debiendo considerarse realizada la operación en Canarias y, por tanto, sujeta a dicho impuesto, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios, aunque esta última circunstancia sí es determinante de la condición de sujeto pasivo de la operación como más adelante se precisará. Por el contrario, si el destinatario de la prestación del servicio no es un empresario actuando como tal, es decir, un particular, resulta de aplicación la regla especial prevista en el artículo 17.Uno. Tres.8 LIGIC, con arreglo al cual los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales se entenderán prestados en territorio de aplicación del IGIC cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal. Se altera así lo que constituye la regla general de tributación en origen del artículo 17.Uno 2 LIGIC aplicable a las prestaciones de servicios a particulares según la cual la sujeción al IGIC queda condicionada a que el servicio se preste

por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto. Por tanto, la existencia o no de un establecimiento en Canarias desde el que se preste el servicio es, a efectos de la localización de esta concreta prestación de servicios, irrelevante. Sí resulta determinante, en cambio, precisar en quién concurre la condición de destinatario cuando la operación material es prestada, como es el caso aquí analizado, por un tercero ajeno a las partes contratantes del contrato de mantenimiento. En relación con este tema, el informe de la Subdirección de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Economía y Hacienda emitido a instancia de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias para la evacuación de la Resolución nº 1392 de 29 de abril de 2011, señaló, como doctrina de dicho centro directivo que *Se debe considerar como destinatario de las operaciones aquel para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada por el impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es*

deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación. Tal doctrina se refleja, por ejemplo, en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de septiembre de 2010 (V2161/2010), dictada en la aplicación de lo previsto en los artículos 69.Uno 1º y 70.Uno 7º b) LIVA en relación con una empresa establecida en Canarias que presta servicios de reparación, mantenimiento y sustitución de recambios en impresoras a clientes establecidos en las Islas Baleares, que subcontrata los trabajos a una empresa establecida en Barcelona, quien materialmente presta los mismos. Interesa subrayar que el Centro distingue en la operación descrita dos operaciones: Una, la que tiene por objeto la subcontratación de los servicios de reparación –a la que nos referiremos más adelante-; otra, la referida a la prestación material de tales servicios. En este se identifica como destinatario a la persona, empresario o particular para quien se realiza la reparación en cuestión. Así, se concluye en la citada resolución: *Si el destinatario de dichos servicios –en Baleares- es un particular que no tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto, los servicios se localizarán en el lugar de ejecución material, es decir, en territorio de aplicación del impuesto (el IVA, en este caso, por aplicación de*

lo previsto en el artículo 70.Uno 7º b) LIVA). Si el destinatario de dichos servicios –siempre en Baleares- es un empresario o profesional que tiene la condición de sujeto pasivo, los mismos se localizarán en territorio de aplicación del impuesto por aplicación de la regla general citada, y de acuerdo con lo previsto en el artículo 84.1.2º a) de la Ley del Impuesto, será sujeto pasivo de dichas operaciones el empresario destinatario de los mismos por el procedimiento conocido como inversión del sujeto pasivo.

De acuerdo con la expresada doctrina entendemos que la prestación de los servicios de mantenimiento y revisión periódica constituye una ejecución de obra sobre bienes muebles corporales que cuando tiene como destinatario a un particular se localiza en Canarias si es prestado materialmente en dicho territorio y queda sujeta al IGIC por aplicación de la regla especial prevista en el citado artículo 17.Uno. Tres.8 b) LIGIC. En otro caso, cuando los citados servicios tengan por destinatario a un empresario o profesional actuando como tal y radique en Canarias la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente para el que se realizan los servicios, la operación se entenderá realizada en

Canarias y quedará sujeta al IGIC, de acuerdo con la regla general de localización recogida en el artículo 17.Uno 1 LIGIC. En este último caso, si el prestador del servicio no estuviese establecido en Canarias, será dicho empresario destinatario del servicio quien adquiere la condición de sujeto pasivo por aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.2 a) LIGIC.

III. LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE MANTENIMIENTO A TRAVÉS DE TALLERES OFICIALES: CALIFICACIÓN A EFECTOS DEL IGIC

El análisis sobre el tratamiento que a efectos del IGIC ha de darse al mecanismo a través del cual la entidad que suscribe el contrato de mantenimiento da cumplimiento a las obligaciones dimanantes del mismo resulta relevante en varios aspectos, como la procedencia de la inversión del

sujeto pasivo cuando el destinatario de los mismos es un empresario. Pero resulta de suma importancia también al objeto de calificar la intervención del taller oficial en la prestación material de los servicios de mantenimiento contratados. Se hace necesario, en suma, dilucidar si dicha entidad actúa en Canarias a través de establecimiento permanente. En relación con ello, la resolución comentada entiende que la entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias de acuerdo con la doctrina administrativa dictada sobre el concepto de establecimiento permanente, según la cual dicho concepto se identifica con la triple concurrencia de los requisitos objetivo, subjetivo y funcional³. Así se concluye a la vista de lo indicado por la entidad consultante quien afirma no disponer en las Islas Canarias de personal asalariado ni subcontratado, de almacenes en propiedad o arrendados, no haber contratado ninguna clase de servicios logísticos y llevar a cabo sus

³ El centro directivo sintetiza la doctrina recaída sobre lo que deba entenderse por “lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales” (artículo 17.Dos LIGIC) señalando: “En primer lugar, deben existir unos medios afectos a la organización empresarial o profesional en las Islas Canarias. En segundo lugar, se requiere una organización resultante de la ordenación de los factores materiales y humanos, o de uno de ellos, cuyo objetivo no es otro que el de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expresados en el artículo 5.1 de la propia Ley 20/1991. Y en tercer y último lugar, se exige también que la actividad empresarial o profesional esté vinculada al lugar fijo de negocios, o lo que es lo mismo, al establecimiento permanente”.

actividades directamente desde el su domicilio fiscal situado en la Península. A nuestro juicio, tal es la solución adecuada cuando se trata de determinar la existencia de establecimiento permanente en relación con las actividades desarrolladas por la entidad consultante consistentes en la venta ocasional de vehículos usados o la tenencia de vehículos en consigna en depósitos REF privados de los concesionarios. En efecto, en relación con estas actividades de naturaleza comercial, la doctrina reiterada de la DGT se expresa en los siguientes términos: "El almacenamiento por la sociedad consultante de productos de su propiedad en los locales contratados por la compañía logística que le presta los servicios de almacenamiento, no determina la existencia de establecimiento permanente en el archipiélago canario, ya que la sociedad no dispone en las islas de ningún almacén como propietaria ni como arrendataria o titular de derecho real de uso" I (Resolución nº 1350 de 14 de abril de 2010). Ahora bien, extender tal conclusión a las actividades de prestación de los servicios de mantenimiento y revisión periódica de los vehículos –con la consecuencia de considerarlas no sujetas al IGIC- no nos parece la solución adecuada teniendo en cuenta que el contrato de

mantenimiento suscrito por la entidad consultante y sus clientes se traduce en una serie de obligaciones de hacer que se ejecutan en territorio canario, lo cual obliga a analizar la condición con que intervienen los llamados talleres oficiales en el desarrollo de esta concreta prestación de servicios con independencia de las restantes actividades realizadas –sin establecimiento permanente- por la entidad consultante. En dicho análisis es necesario tener presente los siguientes datos que consideramos relevantes: En primer lugar, el contrato de mantenimiento se suscribe directamente entre la entidad consultante, con domicilio fuera de Canarias, y los clientes, particulares y empresarios con domicilio o establecidos en Canarias. Por otro lado, la ejecución material del contrato, esto es, las revisiones periódicas se realizan por un taller oficial que no factura importe alguno al cliente por dichos servicios. En tercer lugar, el taller oficial factura directamente a la entidad consultante el importe de dicha operación como prestaciones de servicios. Tales datos revelan la importancia de determinar con arreglo a Derecho la condición con que interviene en la prestación de servicios de mantenimiento el taller oficial, es decir, si el taller oficial reúne los

requisitos establecidos en el artículo 17.Uno.Dos LIGIC para ser considerado establecimiento permanente. En principio procedería una respuesta afirmativa por aplicación de lo previsto en el artículo 17.Uno. Dos a) –talleres autorizados para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo-, si nos atenemos a la afirmación de la entidad consultante sobre que dichos servicios son prestados por “talleres oficiales de la entidad consultante”⁴. Ahora bien, no es esta a nuestro juicio la opción más idónea, porque el contrato de mantenimiento -del que la prestación material de las revisiones periódicas no es más que ejecución material-, se suscribe directamente entre la entidad consultante con domicilio fuera de Canarias y sus clientes domiciliados o establecidos en Canarias. Ello supondría la ausencia del requisito funcional para considerar la existencia de un establecimiento permanente a los efectos de la sujeción de la operación al IGIC, al no poderse considerar que el contrato de mantenimiento se suscribe desde el establecimiento permanente.

No se agotan, sin embargo las posibilidades que con arreglo al citado artículo 17 permite considerar que la entidad consultante opera en Canarias mediante establecimiento permanente. Ello se aprecia en el hecho de que si el taller no factura al cliente importe alguno por las revisiones periódicas realizadas y se las factura a la entidad consultante, y dichas revisiones son ejecución del contrato suscrito entre la entidad consultante y los clientes, necesariamente el taller oficial está realizando una operación de mediación en una prestación de servicios por cuenta y en nombre de la entidad consultante; es decir, la entidad consultante ejecuta las obligaciones dimanantes del contrato de mantenimiento mediante la intervención el taller oficial de la marca del vehículo. La validación de tal hipótesis exige examinar si se dan en el supuesto de hecho indicado los presupuestos contemplados en la citada disposición, cuando configura también como establecimiento permanente las agencias o representaciones

⁴ Los términos en que se expresa el escrito de la consulta suscita dudas, dado que la entidad consultante, tras aquella aseveración, precisa que no existe vinculación con dichos talleres en medida alguna. Teniendo en cuenta la operativa habitual en este tipo de negocios, cabría pensar que se está queriendo significar, más bien, que las revisiones se realizan por talleres autorizados de la marca, condición que normalmente concurre en el propio concesionario de las marcas, sin vinculación entre la entidad mercantil distribuidora de la marca de vehículos y los concesionarios de esta.

autorizadas en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. En relación con este tema ha interpretado la doctrina que en los supuestos particulares enumerados en el artículo 17.Uno.Dos LIGIC han de concurrir igualmente los requisitos objetivo, subjetivo y funcional característicos del concepto de establecimiento permanente como "cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales y profesionales", lo cual ocurrirá en la generalidad de los supuestos. No así, precisamente, en relación con las agencias o representaciones autorizadas para autorizar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, respecto de las cuales el examen de los requisitos necesarios para calificarlas como establecimiento permanente presenta no pocas dificultades. Así, ha señalado SANCHEZ GALLARDO, en su análisis de la doctrina del TJUE dictada en relación con el IVA, que cuando la agencia o representación es completamente independiente de su representado, sin más relación que la estrictamente derivada del contrato de

agencia, no cabrá considerar a dicha agencia como un establecimiento permanente⁵ aunque la independencia jurídica no es indicativa, por sí sola de la inexistencia de establecimiento permanente. En relación con esta cuestión interesa destacar la Resolución de la DGT nº 1977 de 6 de septiembre de 2011 dictada en aplicación de la jurisprudencia del TJUE y de la doctrina del TEAC en relación con la consideración, a efectos de la sujeción al IVA, de las operaciones realizadas por representante, a quien califica de establecimiento permanente. Se señala en este caso que aun cuando el representante de la entidad no sea quien firma materialmente el contrato mercantil, si este se encuentra facultado para negociar y así lo lleva a cabo, dirigiendo el proceso de negociación que se plasma en la firma obligando con ello a la empresa no establecida, entonces habrá que concluir que la entidad cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido⁶. Desde este

⁵ SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., "Establecimientos permanentes e IVA" Actum Fiscal nº 65-66. Julio-Agosto 2012 (<http://blog.efl.es/articulo-doctrinal/establecimientos-permanentes-e-iva>).

⁶ Si bien con referencia al concepto de establecimiento permanente en el ámbito de la imposición directa, ha señalado GARCÍA PRATS con relación a la facultad para contratar que se exige al agente, que ello debe entenderse como la capacidad para vincular legalmente a la empresa con los actos del representante, debiendo entenderse conjuntamente con la expresión "en nombre de la empresa". De este modo, "la persona representante

perspectiva, teniendo en cuenta que en la operativa habitual de las empresas concesionarias de vehículos estas incorporan a su objeto social la realización de reparaciones como taller autorizado de la marca, no cabe duda de que con independencia de que la firma material del contrato de mantenimiento se suscriba entre la entidad consultante y el cliente, la labor de aproximación y negociación que conduce a la firma de tales contratos se desarrolla por el taller autorizado; más aún cuando la entidad consultante tiene su domicilio fiscal fuera de Canarias⁷. Cabe concluir, así, que el citado taller podría constituir una forma de presencia empresarial de la entidad consultante en Canarias en la que concurren todos los requisitos objetivo,

subjetivo y funcional para ser considerada como establecimiento permanente. De lo anterior se derivaría que el servicio de mantenimiento y revisión periódica de automóviles prestado materialmente por dichos talleres oficiales se localizan en Canarias conforme a las reglas generales previstas tanto en el supuesto de que el destinatario sea un empresario o profesional establecido en Canarias –artículo 17.Uno 1 LIGIC– como si se trata de un particular – artículo 17.Uno 2 LIGIC–. En el primer caso, no procederá, en consecuencia, la inversión del sujeto pasivo por no darse el presupuesto a que el artículo 19.1 2º condiciona su aplicación.

se convierte en mero sustituto de la empresa principal en el ejercicio inmediato de las actividades, si bien los efectos de las mismas le son imputables a la empresa principal, que es considerada como si actuara por sí misma” (GARCÍA PRATS, F.A.: El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria, Tecnos, Madrid, 1996, p. 200).

⁷ En tal sentido resulta interesante el análisis que con relación al IVA, realizan GOMEZ BARRERO y GARDETA GONZÁLEZ sobre el concepto de establecimiento permanente en el supuesto particular del agente autorizado para contratar. Señalan tales autores que “la existencia de un agente que se limita en su actuación a vincular a su mandante en la compra de bienes o servicios como actividad preparatoria de la de su mandante no sería constitutiva de un establecimiento permanente, en tanto los medios para el desarrollo de la actividad se encontrasen fuera del territorio de aplicación del impuesto” (GOMEZ BARRERO, C y GARDETA GONZÁLEZ, E., “La localización del hecho imponible (II). Prestaciones de servicios. Concepto de establecimiento permanente y regla general, artículo 69”, en la obra colectiva Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido (Dirección José Manuel de Bunes Ibarra), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008 p. 324).

Cabe finalmente analizar la cuestión desde la perspectiva de la no existencia de un establecimiento permanente en Canarias. En tal hipótesis, la intervención del taller oficial en la prestación material de los servicios de mantenimiento y revisión periódica constituiría la realización de una operación en nombre y por cuenta de la entidad consultante, lo que permite identificar, junto a la prestación del servicio de mantenimiento al cliente, una segunda operación consistente en la prestación del servicio de mediación realizada por el taller para la entidad consultante, conforme a lo previsto en el artículo 7.2 15º LIGIC. De acuerdo con dicha disposición, constituyen hecho imponible del IGIC, como prestación de servicios, las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Operación de mediación que tiene como destinataria a la entidad consultante⁸.

Pues bien, en esta hipótesis habrá de afirmarse que la operación de prestación del servicio de mantenimiento y revisión periódica de vehículos objeto del contrato de mantenimiento suscrito por la entidad consultante se descompone en dos operaciones: Una, la prestación material de tales servicios, sujeta al IGIC en los términos expuestos en el apartado II del presente trabajo; otra, la prestación de servicios de mediación cuyo destinatario es la entidad consultante en nombre y por cuenta de la cual se realizan aquellas revisiones. En cuanto a esta segunda prestación de servicios, es de aplicación la regla general de tributación en destino prevista en el artículo 69.1 LIGIC, lo que determina la localización de la operación en el territorio donde se encuentra establecida la entidad consultante y por tanto, la no sujeción al IGIC de la misma. Ha de subrayarse en este punto la existencia de una regla

⁸ En tal sentido, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de septiembre de 2010 (V2161/2010) del Ministerio de Economía y Hacienda, examina la cuestión relativa a una empresa establecida en Canarias que presta servicios de reparación, mantenimiento y sustitución de recambios de impresoras a clientes establecidos en las Islas Baleares, siendo los trabajos subcontratados a una empresa establecida en Barcelona que es quien materialmente presta los mismos. En dicha Resolución se diferencia por un lado, la actividad de reparación y sustitución de recambios, calificados como trabajos sobre bienes muebles -como hemos señalado en otro lugar- y, de otro, la subcontratación de dichos trabajos con una empresa establecida en el territorio de aplicación del IVA, que se califican como una prestación de servicios de mediación, agencia y comisión. Esta operación, al tratarse de un servicio entre dos empresarios o profesionales se localiza en la sede del destinatario, por lo que no está sujeto al IVA, al estar establecido el destinatario fuera del territorio de aplicación del impuesto.

de localización de cierre prevista en el artículo 17 Dos LIGIC aplicable, entre otros, a los servicios de mediación. Según dicha regla de localización, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal cuando no se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, en Ceuta, Melilla o en la Unión Europea por aplicación de las reglas generales previstas en el citado artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio. Se trata de una regla de localización prevista para los supuestos en que por aplicación de las reglas generales ha de considerarse realizado el servicio de mediación en un país tercero, y su finalidad es complementar el criterio estrictamente jurídico que atiende al seguimiento de la ruta contractual con el criterio económico basado en el uso o consumo efectivo. Así se expresa en la exposición de motivos de la Ley 2/2010 de 1 de marzo ya citada por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se adapta la regulación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios de la LIGIC a lo establecido con aquella finalidad en lo dispuesto en

los artículos 69 a 70 LIVA. Dicha simetría, que no obstante tratarse el IGIC de un impuesto no armonizado, se justifica en la necesidad de prevenir situaciones de doble imposición o no imposición, se ha quebrado en relación precisamente a la regla de cierre contenida en el citado artículo 17.Dos LIGIC como consecuencia de la modificación, por la Ley 22/2013 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2014. El artículo 75 de la mencionada ley modifica, con efectos de 1 de enero de 2014 la redacción del artículo 70. Dos LIVA, cuyo tenor era idéntico al vigente artículo 17.Dos LIGIC. Con arreglo a la nueva redacción del primeramente citado, se consideran prestados en el territorio de aplicación del IVA los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a esos servicios no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio. Al no haberse modificado en los mismos términos la regla de cierre del artículo 17.Dos LIGIC, puede afirmarse que no se ha producido la armonización entre los dos impuestos, tal como corresponde a la voluntad declarada del legislador

interno en materia de localización de las prestaciones de servicios. La consecuencia de ello es que el servicio de mediación que con arreglo a la regla general del artículo 69 LIVA tributación en destino- se localice en Canarias, se tendrá por realizado en un país tercero a los efectos de aplicación de la regla de cierre, de manera que cuando su utilización efectiva tenga lugar en el territorio de aplicación del IVA será por gravada por este impuesto. En el supuesto inverso, es decir, cuando se trate de servicios de mediación

efectuados por empresario establecido en Canarias cuyo destinatario sea un empresario establecido en Península – o en Ceuta, Melilla o en la Unión Europea, aunque el servicio se utilice efectivamente en Canarias, se aplicará la regla general de la tributación en destino prevista en el artículo 17.Uno.1 LIGIC y no se sujetará al IGIC, pues la regla de cierre sigue siendo aplicable exclusivamente a este tipo de operaciones cuando el empresario o profesional destinatario esté establecido en un país tercero.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

Nulidad de los preceptos legales que afectan al régimen especial canario, aprobados sin respetar el preceptivo informe previo del Parlamento de Canarias, previsto en la Constitución Española y en su Estatuto de Autonomía

(Comentarios a la STC 164/2013, de 26 de septiembre)

LUIS MIGUEL BLASCO ARIAS

Profesor contratado Doctor de Universidad
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La controversia
- III. Los argumentos de las partes
- IV. Fundamentos del Tribunal y comentario crítico
- V. Reflexión final

I. INTRODUCCIÓN

El Tribunal Constitucional vuelve sobre el REF⁹ con una sentencia que es consecuencia de la controversia producida por la falta de solicitud del informe preceptivo del Parlamento de Canarias sobre la normativa que afecta a este régimen especial.

El TC¹⁰ entra a analizar, sobre la base de la jurisprudencia consolidada sobre la materia, la naturaleza y contenido del régimen especial, así como las características principales del informe a que se refiere la DA 3.^a de nuestra CE.

Y determina, al reconocer la falta de solicitud de ese informe preceptivo, la inconstitucionalidad de las disposiciones objeto de la controversia;

pero con el diferimiento de los efectos de esta declaración, que se produce siguiendo también una doctrina consolidada, en la que se tienen en cuenta la finalidad de las normas impugnadas y los perjuicios que produciría una declaración de inconstitucionalidad con el efecto de nulidad inmediata de las normas impugnadas.

II. LA CONTROVERSIA

El origen del recurso de inconstitucionalidad, objeto de este comentario, está en la DT 8.^a; y en las DF 27.^a, 28.^a y 30.^a de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible.

Y todo, porque dichos preceptos llevan a cabo una modificación de los artículos 27¹¹ de la Ley 19/1994¹², de 6 de julio (la DT 8.^a y DF 30.^a) que se refieren a la Reserva para Inversiones en Canarias; y de determinados artículos¹³ de la Ley 20/1991¹⁴, de 7 de

¹ Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

² Tribunal Constitucional.

³ La DT 8.^a modifica este artículo en relación con la materialización de las dotaciones procedentes de beneficios obtenidos en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007. Y la DF 30.^a modifica de nuevo el art. 27, en su número 4, letras a) y c), en cuanto se refiere al concepto de rehabilitación a los efectos de la materialización de la reserva de inversiones en Canarias.

⁴ Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

⁵ La DF 27.^a modifica los artículos 11.4; 12.7; 14.1, 7.º, y 9; 17.3 a); 31.1.3; 32; 33.4, añade un apartado 8 al art. 48 y modifica, finalmente, el art. 59.1 c), de la Ley

junio, en relación con el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), por medio de los cuales se lleva a cabo su adaptación a la Ley del IVA¹⁵, (DF 27 y 28).

La controversia se plantea porque los citados preceptos vulneran, a juicio del demandante, el Parlamento de Canarias, la DA 3.^a de la CE y el artículo 46.3 y 4 del EACan¹⁶.

III. LOS ARGUMENTOS DE LAS PARTES

1. Del demandante: el Parlamento de Canarias

El Parlamento de Canarias centra su argumentación en la falta del informe preceptivo que necesariamente el Gobierno, autor del proyecto de Ley, o el legislador estatal, las cámaras legislativas, han de solicitar a la citada

institución de la CA¹⁷, cuando las normas que establecen, como es el caso de las disposiciones impugnadas, modifican el REF, esto es, las leyes 20/1991 y la 19/1994, citadas.

Y determina el carácter preceptivo del citado informe sobre la base de los fundamentos de la STC 16/2003¹⁸, en la que se dispone la obligatoriedad de tal solicitud cuando la normativa estatal afecta o modifica al núcleo esencial del REF definido en el artículo 46 de EACan: libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y la existencia de franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo¹⁹.

Informe, que, ni el Gobierno ni el Parlamento han solicitado en el trámite del proyecto ni en propio proceso legislativo de la ley impugnada, según

20/1991. Y la DF 28.^a modifica los arts. 14.11; y 17.Tres,uno, 2, de la citada ley del Igit.

⁶ Ley 20/1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

⁷ Efectivamente, los cambios operados en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, se llevan también al IGIC por medio de esta DF 27. Igualmente se llevan a la Ley del Igit los cambios operados en la Ley del IVA, por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (DF 28).

⁸ Estatuto de Autonomía de Canarias, Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto.

⁹ Comunidad Autónoma.

¹⁰ Acceso: <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/4791>. Fecha de acceso: 17/3/2014.

¹¹ Así el FJ 9 de la STC 16/2003, dice: “Lo que sí establece el art. 46 EACan citado, como señalamos en la STC 35/1984, de 13 de marzo, es el núcleo básico de materias respecto de las que el Estado se ve en la necesidad de solicitar el informe previo al Parlamento canario a los efectos de su modificación o afectación. Y, en la medida en que la Ley impugnada incide en el ámbito de las franquicias sobre el consumo y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte es un tributo indirecto sobre éste, es evidente que dicha Ley precisaba del informe previo previsto en la disposición adicional tercera de la Constitución, informe este de carácter preceptivo y cuya omisión tendría virtualidad bastante para provocar la inconstitucionalidad de la Ley (STC 35/1984, de 13 de marzo, FJ 6).”

argumenta el demandante. Informe que, por otro lado, es práctica habitual en todos los procesos legislativos en los que se han llevado a cabo modificaciones del REF²⁰.

2. De los demandados: El Congreso, el Senado y el Estado

a) Congreso y Senado

Empecemos por el segundo. En esencia, la representación del **Senado** alega que para esta institución no era exigible la solicitud formal del informe, pues la virtual eficacia del mismo, ya que se trata de un informe que no es vinculante, se produce en un momento anterior al proceso parlamentario, en clara alusión a la tramitación gubernamental del proyecto.

El siguiente argumento del Senado se centra ya en el objeto del recurso, esto es, en las disposiciones impugnadas y en la posible vulneración del núcleo esencial del REF. En este punto, alega el Senado, que la única disposición a analizar en relación con la afectación de ese núcleo esencial sería la DF 27.^a, pero no entra a valorar esta cuestión.

Por último, añade el Senado, que el Parlamento canario podía haber actuado de oficio en el transcurso de la tramitación de la ley impugnada, tramitación que como es conocido es pública.

Solicita, en congruencia con lo expuesto, la desestimación del recurso²¹.

Por su parte, el **Congreso** no hace sino abundar en los mismos argumentos del Senado: no existe en la normativa parlamentaria del Estado el trámite de petición o solicitud del tan citado informe; y las disposiciones impugnadas no afectan "sustancialmente" al REF en cuanto que se trata de meras actualizaciones del mismo²².

b) El Estado

Representado por el Abogado del Estado, alega de nuevo, al igual que el Senado, que la publicidad del trámite parlamentario permite al Parlamento de Canarias conocer el contenido de la norma y de sus enmiendas y por tanto, la inactividad del mismo es causa

¹² Antecedentes I, 1 de la sentencia objeto de comentario.

¹³ Antecedentes I, 5, de la sentencia objeto de comentario.

¹⁴ Antecedentes I,7, de la sentencia objeto de comentario.

suficiente para obviar la omisión del informe o del trámite de audiencia.

Alega también la representación del Estado, que el demandante no aclara si la norma del EACan afectada se refiere al punto 3 o al 4 del artículo 46. Esta cuestión es relevante, dice el Abogado, al estar constitucionalmente garantizado (DA 3.ª CE) solo el trámite del informe previo del apartado 3 del citado artículo del EACan.

Finalmente, entrando ya en el fondo del recurso, aborda las disposiciones impugnadas alegando que unas (DF 27.ª) no son más que “adaptaciones o adecuaciones puntuales”, por lo que no requieren un informe (STC 27/1981, de 20 de julio, FFJJ 2,3,6 y 7); y otras (DT 8.ª y DF 30.ª) no afectan al REF²³.

IV. FUNDAMENTOS DEL TRIBUNAL Y COMENTARIO CRÍTICO

1. Características del REF (FJ 3)

El Tribunal Constitucional entra a analizar los distintos puntos de la controversia planteada por el demandante, comenzando por las “principales” características del régimen especial de Canarias. Destacando el Tribunal su carácter **finalista y evolutivo** (FJ 3, a).

En cuanto al primero, se basa en la STC 62/2003²⁴, que a su vez se apoya en la STC 16/2013²⁵, ya citada. Y con argumentos sobradamente conocidos: la naturaleza instrumental de los “elementos” que integran el REF, de contenido fiscal y económico, que atienden a un mismo fin: dar cumplimiento al artículo **138.1** de la CE, **fundamento esencial, en mi opinión**, del REF canario.

En cuanto al segundo, el carácter evolutivo parece evidente. ¡Solo nos faltaría que el REF fuera inamovible!... Es lógico que el Tribunal, sobre la base del FJ 5, letra a, de la STC 16/2013, recuerde de nuevo, en la sentencia

¹⁵ Antecedentes I,6 de la sentencia objeto de comentario.

¹⁶ Acceso: <http://goo.gl/3dVhdW>. Fecha de acceso: 17/3/2014. Sobre esta sentencia se ha publicado un comentario que merece la pena ser destacado, Sánchez Blázquez, Víctor Manuel, “STC 62/2003, de 27 de marzo: el Impuesto General Indirecto Canario no vulnera las franquicias fiscales sobre el consumo del art. 45. 1 del Estatuto de Autonomía de Canarias en conexión con la Disposición Adicional Tercera de la CE”, *Crónica Tributaria*, n. 111, 2004, págs. 184-194.

¹⁷ Véase, Blasco Arias, Blasco Arias, Luis Miguel, “El Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y el Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, *Noticias de la Unión Europea*, n. 279, 2008, págs. 29-38.

objeto de este comentario, la necesidad de adecuación de este régimen especial al contexto, que no es más que su adecuación a la realidad de cada momento: fin último de todo ordenamiento jurídico, so pena de caer en la calificación de sistema injusto.

Pero elude entrar a determinar el contenido "indisponible" del REF: esto es, en aquellos elementos integrantes del mismo que no pueden ser modificados, so pena de dejar vacío de contenido este régimen especial, pues no es una cuestión clara en este momento. Y para ser absolutamente objetivo, no me extraña, pues la dificultad de desentrañar en la actualidad este núcleo esencial es evidente, si tenemos en cuenta el vaciamiento secuencial de los pilares

que lo sustentan: libertad comercial de importación y exportación y las franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo (artículo 46.1, EACan²⁶).

Efectivamente, la libertad comercial de importación y exportación está, en mi opinión, en entredicho; las franquicias aduaneras no existen desde que Canarias forma parte de la Unión Aduanera, y las fiscales sobre el consumo tampoco, desde que tenemos en nuestra normativa un impuesto estatal sobre el consumo en Canarias: el Igit²⁷.

En consecuencia, del núcleo esencial del REF nos quedamos²⁸, a mi juicio, con lo más interesante y **práctico** en este momento: el diferencial fiscal²⁹ con el resto de

¹⁸ Se puede consultar en: <http://goo.gl/FqKncF>; fecha de acceso: 17/3/2014.

¹⁹ Véase por todos, López Tejera, y su importante estudio "El régimen económico Fiscal de Canarias y su triple concepto de fiscalidad exterior", en *Hacienda Canaria*, n.1, 2002, págs. 16 y sigs., en el que analiza las cuestión, comenzando por reconocer que la mayoría de la doctrina sobre la materia concluye con la inexistencia de estas franquicias; aunque el autor matiza esta conclusión, manteniéndola solo parcialmente, partiendo de una nueva interpretación de la misma, pág., 21.

²⁰ Sin olvidar, por supuesto, todos los incentivos fiscales y económicos de este régimen especial, contenidos, particularmente, en la Ley 19/1994, citada.

²¹ Para Orozco Muñoz, es claro que este diferencial fiscal deriva de la franquicia sobre el consumo, pilar del REF, en "Inserción del Igit en el marco constitucional y estatutario", en *Revista Hacienda Canaria*, n. 6, 2003, págs., 60 y sig. Pero no puedo estar de acuerdo con esta conclusión, a la vista de la situación en la que se encuentran en la actualidad dichos pilares. En consecuencia, creo que el diferencial fiscal, a la luz del contexto jurídico actual, se convierte en un principio

impuestos sobre el consumo: el Iva peninsular.

Y es esto, precisamente, lo que subraya el TC en su ST 16/2003³⁰ y en la que es objeto de este comentario (FJ 3, letra a, STC 164/2013), en la que, en primer lugar, se reconoce que el contenido de esos pilares del REF establecidos en el artículo 46.1 antes citado no son inamovibles: su contenido se puede alterar para adecuarlo a la situación de cada momento histórico (FJ 7) y por tanto a las necesidades del pueblo canario: las circunstancias del hecho insular (art. 138.1 CE).

2. La garantía procedimental de la DA 3.ª de la CE y del EACan

Esta garantía aparece establecida en la DA 3.ª de la CE³¹, al disponer que “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”. Reproducida y desarrollada en el artículo 46.3 del EACan³².

Por su parte, el número 4 del artículo 46 del citado Estatuto de Autonomía establece “El Parlamento Canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al régimen económico-fiscal de Canarias.”

Ambos, informe o audiencia, dispone el TC en la sentencia objeto de este comentario, son exigibles siempre que supongan una modificación de los elementos que integran el REF y cita el FJ 4 de la STC 35/1984, de 13 de marzo³³. Y a continuación, reconoce múltiples ejemplos en los que el alto Tribunal ha estimado producidas estas modificaciones, cuyo resultado ha sido la declaración de inconstitucionalidad de dichas normas: SSTC 35/1984, citada; 137/2003³⁴ y 108/2004³⁵ (FJ 4).

sustantivo y más sí en el futuro se produce una integración con el Iva comunitario. El diferencial fiscal en Canarias deriva de las circunstancias del hecho insular y no de una pretendida franquicia que ya no existe. Quizá sea este el mejor argumento a esgrimir en el futuro de la negociación del nuevo REF y todo a pesar de los peligros que encierra (véase en este sentido Orozco, “Inserción...”, cit., pág. 61.

²² Véase, RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio, “El nuevo régimen de imposición indirecta en Canarias, y su inserción en el contexto REF”, *Noticias CEE*, n.º 94, noviembre, 1992, p. 35.

²³ Acceso: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/constitucion.t10.html#tr3. Fecha de acceso: 17/3/2014.

²⁴ Acceso: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/lo10-1982.t4.html#a46. Fecha de acceso: 17/3/2014.

²⁵ Acceso: <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/en-US/Resolucion/Show/SENTENCIA/1984/35>. Fecha de acceso: 17/3/2014.

²⁶ Acceso: <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es-ES/Resolucion/Show/SENTENCIA/2003/137>. Fecha de acceso: 17/3/2014.

²⁷ Acceso: <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/en-US/Resolucion/Show/SENTENCIA/2004/108>. Fecha de acceso: 17/3/2014.

La naturaleza **no vinculante** del informe y de la audiencia, que por tanto no impide ni limita la modificación del REF (FJ 6, letra b), es puesta de manifiesto por el TC, así como **su carácter preceptivo**: de tal forma que la omisión de este trámite constituye una violación que supone la inconstitucionalidad de la norma impugnada (FJ 4, letra d).

Finalmente, señala el TC, que el **momento idóneo** para la solicitud del informe es antes de la tramitación de la iniciativa legislativa en las Cortes Generales, para que así puedan tomarse en consideración las propuestas del Parlamento canario; y también durante la misma tramitación, cuando en el debate parlamentario se introduzcan modificaciones que alteren el proyecto inicialmente presentado. Por otro lado, no se impide su solicitud en un momento posterior (cita el TC el FJ 9 de la ST 16/2013).

Entrando ya a resolver la controversia en este punto. El TC descarta los argumentos de Cámaras legislativas así como del Estado, cuando pretendían solventar estos trámites: informe y audiencia con la propia publicidad del proceso legislativo, por falta de amparo constitucional, estatutario y jurisprudencial (FJ 5). **Y**

concluye con el reconocimiento de la falta de solicitud del informe preceptivo (FJ 6).

Sentado lo anterior, se centra ahora el TC en dilucidar **si las disposiciones objeto de esta controversia llevan a cabo una modificación del REF.**

Y lo hace analizando de nuevo el contenido del régimen especial, en el que destaca su carácter de **instrumento fiscal y económico para las islas**, con un **contenido heterogéneo** que se **fundamenta en el artículo 138.1 de la CE**, lo que le hace tener una **naturaleza esencialmente finalista**: "(...) en coherencia con la finalidad de este régimen de promover el desarrollo económico de la región, compensando su situación geográfica (insularidad y lejanía de la península). Así, hemos hecho constar que el carácter «esencialmente finalista» del régimen económico y fiscal resulta de un conjunto de elementos, que no son sólo fiscales, y que actúan como «puros medios para conseguir un fin», ex art. 138.1 CE, en concreto, la realización efectiva del principio de solidaridad atendiendo precisamente al hecho insular. En fin, el régimen económico y fiscal canario tiene carácter

heterogéneo, y abarca distintas medidas para apoyar el desarrollo socioeconómico de esta región en atención a sus condiciones geográficas, medidas que tienen además una doble justificación, pues son también consecuencia del Derecho de la Unión Europea, cual es la calificación de Canarias como «región ultraperiférica» [por todas, SSTC 16/2003, FJ 5 a) y 100/2012, FJ 5], en la actualidad reconocido en el art. 349 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea. Por eso, el régimen económico y fiscal de Canarias no se detiene en el contenido fijado en el art. 46.1 EACan, que cita el Abogado del Estado, sino que abarca también el citado en el apartado 2 del mismo precepto.”

Concluye el TC (letras a y b, FJ 6 y fallo de la sentencia): “(...) sin excesivas dificultades que la modificación del art. 27 de la Ley 19/1994 afecta al régimen especial canario, pues el precepto contiene una medida fiscal, consistente, como se ha expuesto, en la reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades, cuyo objetivo es precisamente hacer más atractiva la inversión en el territorio de la Comunidad Autónoma, por lo que la modificación de sus condiciones entra de lleno en el ámbito de la garantía

procedimental.” Por lo que declara la inconstitucionalidad y por tanto la nulidad de la DT 8.ª y 30.ª; DF 27.ª y 28.ª (...) la misma conclusión debe alcanzarse en relación con las disposiciones finales vigésima séptima (adaptación de la Ley reguladora del impuesto general indirecto canario a los cambios realizados en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2011) y vigésima octava (adaptación de la Ley reguladora del impuesto general indirecto canario a los cambios realizados en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido, por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes para adaptarla a la normativa comunitaria) de la misma Ley, que como su propio título adelanta, modifican determinados aspectos del impuesto general indirecto canario.”

No obstante, y por los perjuicios que podrían derivarse de la nulidad de las disposiciones nulas por inconstitucionalidad, **el TC difiere estos efectos al plazo de un año,**

para que en el transcurso del mismo se subsane el defecto de procedimiento, la falta de solicitud del informe al Parlamento de Canarias: "Por tanto, para cohonestar por un lado la exigencia procedimental del informe previo de la Comunidad Autónoma de Canarias, que viene establecida directamente por la Constitución, y, por otro, los propios intereses de la Comunidad Autónoma de Canarias, que podrían experimentar un perjuicio derivado de vacíos normativos, la nulidad derivada de la declaración de inconstitucionalidad debe quedar diferida por el plazo de un año, plazo que se considera razonable para que, en su caso, se sustituyan las normas declaradas nulas una vez observado el procedimiento constitucional del informe previo emitido por el poder legislativo de la Comunidad Autónoma de Canarias" (FJ 7).

Es importante dejar sentadas algunas cuestiones en relación con el **diferimiento** de esta sentencia.

La primera, que no por esta razón perdamos de vista el reconocimiento del vicio de inconstitucionalidad por el

proceder del Ejecutivo y Legislativo nacionales en los trámites de estas normas devenidas en nulidad. Y por tanto, como consecuencia, la llamada de atención sobre los intervinientes en estos procedimientos a los efectos de la corrección de tal actitud.

La segunda, la constitucionalidad sometida a "plazo". Que supone en la práctica la operatividad de las mismas por el plazo antes señalado y consiguientemente transcurrido este, el pleno restablecimiento del orden constitucional de darse cumplimiento al trámite del informe del Parlamento canario.

Como señala Ramírez Cleves³⁶, al comentar la jurisprudencia constitucional en materia de diferimiento de los efectos de una sentencia de inconstitucionalidad en Colombia³⁷, en estos casos conceptualmente destacan dos actos: el primero el de la verificación de la constitucionalidad de una norma que ha de calificarse como acto de conocimiento; y el segundo, la expulsión de la misma del

²⁸ Ramírez Cleves, Gonzalo, "Sentencia C - 252 de 2010: Inconstitucional la emergencia social, diferimiento de los efectos de decretos en materia tributaria", disponible en: <http://goo.gl/TZo98U>, fecha de acceso: 17/3/2014).

²⁹ Es interesante ver en Ramírez Cleves, "Sentencia C - 252 de 2010: Inconstitucional la emergencia social, ...", cit, el resumen sobre la figura del diferimiento en distintos países.

ordenamiento jurídico. Estamos, por tanto, ante dos enjuiciamientos: el primero de validez de la norma con arreglo a la Constitución y el segundo, sobre los efectos que de esa invalidez se acarrearán.

Pues bien, nuestro TC partiendo de la regla general de la nulidad inmediata a una declaración de inconstitucionalidad (artículo 39.1³⁸ LOTC³⁹), matiza en la sentencia comentada la primera, la declaración de nulidad, en atención a la finalidad de las disposiciones declaradas inconstitucionales. Así, reconoce que las DF 27.^a y 28.^a se dictaron en adaptación de la Ley del IGIC a las modificaciones de la Ley del IVA, que a su vez se produjeron para adaptarlo al Derecho de la Unión Europea y, por otro, la DT 8.^a y la DF 30.^a contienen modificaciones en razón a las

finalidades del propio régimen especial canario (FJ 7). Consecuencia: se difiere la nulidad derivada de la declaración de inconstitucionalidad de las disposiciones citadas, por plazo de un año, en cuyo período se ha de subsanar el trámite referido al informe previo del Parlamento canario.

La clara separación que se da en esta sentencia entre el binomio inconstitucionalidad/nulidad o más precisamente inconstitucionalidad/anulación⁴⁰ no es casual, sino que responde a una doctrina jurisprudencial consolidada⁴¹, por medio de la cual la justicia constitucional hace un llamamiento al legislador estatal para que repare la situación de inconstitucionalidad que él ha creado⁴² y en la que hay distintos pronunciamientos como el que se

³⁰ Acceso: <http://goo.gl/6HwOIM>, Fecha de acceso: 17/3/2014.

³¹ Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, LO 2/1979, de 3 de octubre. Acceso: <http://goo.gl/c8F92x>. Fecha de acceso: 17/3/2014.

³² Fernández Segado, Francisco, “El Tribunal Constitucional español como legislador positivo”, *Pensamiento Constitucional*, año XV, n. 15, pág. 140. Descarga: <http://goo.gl/iQMOax>. Fecha acceso: 17/3/2014.

³³ Se pueden citar sentencias como la 45/1989, en la que se aborda la constitucionalidad de la tributación conjunta para los miembros de un matrimonio, exigida por la entonces vigente ley 44/1978, en la redacción dada por la Ley 48/1985, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; igualmente en la STC 13/1992, de 6 de febrero, en la que se declara la inconstitucionalidad de determinadas partidas presupuestarias de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 y 1989; entre otras. Véase el análisis exhaustivo de Fernández Segado, “El Tribunal...”, cit., págs. 140 y sigs.

³⁴ Fernández Segado, “El Tribunal...”, cit., pág. 142.

produce en la sentencia objeto de este comentario⁴³.

En esta sentencia se pone de manifiesto que el Tribunal no se puede desinteresar de los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad. Esto es, el juzgador constitucional no es solo intérprete de la constitución en el sentido de estimar o desestimar la constitucionalidad de las normas que se someten a su enjuiciamiento, sino que, como en el caso que nos ocupa, debe velar porque los intereses que se persiguen en esas normas (su finalidad o finalidades) se alcancen, sin perder de vista nunca, como hace la sentencia que nos ocupa en este trabajo, el juicio de constitucionalidad que corresponda. Desde esta perspectiva, procurar que los efectos de sus sentencias se acomoden a la realidad de las necesidades de los ciudadanos a los que las leyes se refieren, es obligado.

Finalmente, he de destacar en este análisis, por un lado, la vinculatoriedad de la solicitud del informe del Parlamento canario, que constituye la denominada garantía constitucional y, por otro, la naturaleza

no vinculante del mismo. La fragilidad de la clara naturaleza "procedimental" de la garantía constitucional del REF, pone de manifiesto la fragilidad de este régimen especial y a la par, la necesidad de redefinirlo con arreglo a principios constitucionales europeos y atendiendo a la condición de las islas como Región Ultraperiférica, y de nuestro propio país, reformulando este régimen de acuerdo con los principios del artículo 138.1 de la CE.

V. REFLEXIÓN FINAL

Una vez más, nos encontramos con una sentencia del Tribunal Constitucional en la que se aborda la naturaleza y contenido del REF.

Y se hace, por un lado, para recordar al legislador estatal la necesidad de oír al Parlamento de Canarias en todas aquellas disposiciones que afectan a este régimen especial⁴⁴; y, al mismo tiempo, por otro, recordando a Canarias que no hay límites para el legislador estatal a la hora de modificar este régimen especial.

³⁵ Efectivamente, tenemos sentencias de inconstitucionalidad sin nulidad. Sentencias en las que se limita temporalmente la eficacia de las decisiones de inconstitucionalidad y que como en la que comento, se difiere en el tiempo la nulidad (*vacatio sententiae*) STC 195/1998, Fernández Segado, "El Tribunal...", cit., págs 142 y sigs.

³⁶ No hay nadie mejor que los propios canarios, para hacer llegar el "hecho insular" a todo el territorio nacional.

Ante esta ambivalencia, el REF se manifiesta, cada vez más, como un régimen frágil y en permanente acomodo. Cuestiones estas con las que hay que acabar.

Los pilares en los que tradicionalmente se ha sustentado están totalmente desfigurados. Por lo que es imprescindible crear una nueva arquitectura que sirva de soporte. Y se tiene que crear sobre la base de la consideración de Canarias como Región Ultraperiférica de la Unión Europea y, por otro, con sustento en el

fundamental precepto constitucional que es el artículo 138.1 de nuestra Constitución Española.

En este momento se tienen dos oportunidades, que se antojan únicas, para crear este nuevo régimen: la primera, la inminente vertebración del Estado de la Autonomías en orden a un nuevo sistema de financiación; la segunda, la negociación actual del REF en el seno del Estado y de la UE.