

## Suplemento

### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**11125** *Pleno. Sentencia 164/2013, de 26 de septiembre de 2013. Recurso de inconstitucionalidad 2703-2011. Interpuesto por el Parlamento de Canarias en relación con diversos preceptos de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible. Régimen económico y fiscal canario: nulidad de los preceptos legales que afectan al régimen especial canario y que fueron aprobados sin respetar el trámite de audiencia previa a la Comunidad Autónoma previsto en su Estatuto de Autonomía (STC 35/1984).*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente, doña Adela Asua Batarrita, don Luis Ignacio Ortega Álvarez, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan José González Rivas, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro González-Trevijano Sánchez, y don Enrique López y López, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

#### SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 2703-2011, interpuesto por el Parlamento de Canarias contra la disposición transitoria octava (reserva para inversiones en Canarias), y 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), 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) y trigésima (concepto de rehabilitación a efectos de la materialización de la reserva para inversiones en Canarias), de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible. Han intervenido y formulado alegaciones el Senado, el Abogado del Estado y el Congreso de los Diputados. Ha sido Ponente el Magistrado don Fernando Valdés Dal-Ré, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### I. Antecedentes

1. El 10 de mayo de 2011 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal Constitucional un escrito del Letrado del Parlamento de Canarias, en la representación que legalmente ostenta, por el que interpone un recurso de inconstitucionalidad contra la disposición transitoria octava (reserva para inversiones en Canarias) así como contra 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), 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) y trigésima (concepto de rehabilitación a efectos de la materialización de la reserva para inversiones en Canarias), de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible (Ley 2/2011, en adelante).

Considera la demanda vulnerados los arts. 46.3 y 4 del Estatuto de Autonomía de Canarias (EACan) y la disposición adicional tercera de la Constitución porque la Ley 2/2011 se aprobó sin el preceptivo informe previo del Parlamento de Canarias. Este informe era preceptivo porque las citadas disposiciones modifican el régimen económico y fiscal de la Comunidad Autónoma de Canarias, toda vez que introducen modificaciones en las dos leyes en las que se sustenta dicho régimen especial: la Ley 20/1991, de 7 junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico y fiscal de Canarias, y la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias.

Comienza el alegato describiendo el régimen económico y fiscal de la Comunidad Autónoma de Canarias, cuyo núcleo esencial viene definido en el apartado primero del art. 46 EACan, y se concreta en la libertad comercial de importación y exportación, en la no aplicación de monopolios y en la existencia de franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo. Recoge a continuación la doctrina contenida en la STC 16/2003, de 30 de enero, entre otras, sobre el carácter preceptivo del informe, cuya omisión tiene virtualidad suficiente para provocar la inconstitucionalidad de la ley estatal eventualmente dictada sin agotar dicho trámite.

Destaca la demanda que ni el Gobierno, autor del proyecto de ley, ni tampoco ninguna de las cámaras legislativas cumplimentó el trámite de remisión al Parlamento de Canarias. Se transcriben a continuación extractos del dictamen del Consejo consultivo de Canarias, (número 206-2011, de 8 de abril), acerca de la importancia de este trámite y las consecuencias de su omisión. En dicho dictamen se concluye que las disposiciones impugnadas han llevado a cabo una modificación del régimen económico y fiscal canario, ya que se han introducido reformas e innovaciones de determinados preceptos de las leyes configuradoras de dicho régimen especial (las citadas leyes 20/1991 y 19/1994). En concreto, considera la demanda que no se trata de una mera afectación, en el sentido del art. 46.4 EACan, sino de normas que directamente modifican aspectos del régimen especial canario, ya que de modo expreso y directo los preceptos legales impugnados modifican pasajes de las leyes configuradoras del régimen especial.

Cita por último el alegato, de forma detallada, todas las veces en las que se ha recabado el citado informe del Parlamento de Canarias, lo que ha sucedido siempre que se ha llevado a cabo alguna modificación de las dos citadas leyes reguladoras de su régimen económico y fiscal, lo que prueba la existencia de una práctica parlamentaria consolidada de emisión de informes por parte del Parlamento de Canarias, con ocasión de cualquier modificación, sea puntual o de mayor calado sustantivo, de aspectos contemplados por dicho marco legal. En consecuencia, la omisión de solicitud al Parlamento de Canarias sólo se explica por un «olvido en la tramitación de dicha iniciativa legislativa en las Cortes Generales» lo que no impide el resultado de inconstitucionalidad de las citadas disposiciones tal y como se pide en el escrito.

2. Por providencia de 7 de junio de 2011, el Pleno del Tribunal acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad promovido por el Parlamento de Canarias y, en su representación y defensa, por el Letrado del mismo, contra la disposición transitoria octava y las disposiciones finales vigésima séptima, vigésima octava y trigésima de la Ley 2/2011. Asimismo, acordó dar traslado de la demanda y documentos presentados, conforme al art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, y al Gobierno, a través del Ministro de Justicia, al objeto de que en el plazo de quince días pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimen convenientes. Por último, se ordenó publicar la incoación del proceso en el «Boletín Oficial del Estado», lo que tuvo efecto en el número 143, de 16 de junio de 2011.

3. Mediante escrito presentado en el Registro General de este Tribunal con fecha de 22 de junio de 2011, el Presidente del Senado comunicó el acuerdo de la Mesa de la Cámara por el que se persona en el procedimiento a los efectos de formular las alegaciones pertinentes, encomendando la representación y defensa de la Cámara al Letrado correspondiente.

4. El 24 de junio de 2011 se registra el escrito del Presidente del Congreso de los Diputados comunicando el acuerdo de la Mesa de la Cámara por el que ésta se personará en el procedimiento, si bien a los solos efectos de formular alegaciones en relación con los vicios de procedimiento legislativo que se denuncian en la demanda, en lo que afecta al Congreso de los Diputados. Se decide en el mismo acuerdo encomendar la representación y defensa de la Cámara al Letrado de las Cortes Generales correspondiente, y remitir el recurso a la Dirección de estudios, análisis y publicaciones de la Secretaría General.

5. El 28 de junio de 2011 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal el escrito de alegaciones del Letrado del Senado, en la representación que legalmente ostenta.

Comienza el escrito recordando que, de acuerdo con una práctica reiterada, el Senado sólo comparece y formula alegaciones en relación con los supuestos vicios de procedimiento parlamentario invocados por la recurrente y en lo que puedan afectar a los proyectos de ley que en ella se tramitan.

Tras recordar la doctrina constitucional sobre las consecuencias del eventual incumplimiento de la disposición adicional tercera de la Constitución, en relación con el artículo 46, apartados 3 y 4 del Estatuto de Autonomía de Canarias, con cita de la STC 16/2003 entre otras, destaca que el modelo establecido en el régimen económico y fiscal de Canarias no exige una concurrencia de voluntades entre el Estado y esta Comunidad Autónoma, ya que, en todo caso, la Constitución no se refiere a un informe vinculante sino sólo preceptivo. Añade que la tramitación parlamentaria de los proyectos de ley en el Senado está sujeta a un plazo, lo que limita críticamente las facultades de esta Cámara. En el caso concreto de la tramitación de este proyecto de ley, destaca que se presentaron al mismo un total de 617 enmiendas, y que todo parece indicar, teniendo en cuenta su tramitación, que la emisión del informe por parte del Parlamento de Canarias debió de tener lugar en un momento anterior del procedimiento parlamentario con vistas a que este órgano autonómico pueda formar convenientemente su voluntad sobre las cuestiones que puedan afectar al régimen económico y fiscal canario. Así se desprendería además de las SSTC 35/1984, FJ 4, y 106/2003, FJ 9, de manera que en ningún caso era exigible que el Senado hubiera solicitado formalmente la emisión del informe.

Examinando en concreto el objeto del recurso, considera el alegato que debería quedar reducido a una sola de las cuatro disposiciones cuya inconstitucionalidad se pretende, ya que la disposición transitoria octava no introdujo modificación alguna, mientras que las contenidas en las disposiciones finales vigésima octava y trigésima fueron de carácter técnico. Quedaría por tanto sólo la discrepancia sobre la disposición final vigésima séptima, si bien no es preciso entrar en detalles sobre su contenido ya que el escrito del Parlamento de Canarias lleva a cabo una impugnación global de todas las disposiciones sin aportar referencias específicas sobre su contenido y cómo afecta dicho contenido al régimen especial canario.

Añade que, en todo caso, nada impedía al Parlamento de Canarias haber actuado de oficio, durante la tramitación de la norma impugnada, tramitación que es pública y que por tanto podría haber sido seguida por la Cámara autonómica. Destaca además que en el seno de la propia Cámara, ningún Senador o grupo parlamentario planteó la cuestión a lo largo del procedimiento legislativo, ni tan siquiera los senadores designados por el propio Parlamento de Canarias. No consta tampoco escrito ni intervención alguna en ese sentido.

Por todo lo anterior, interesa la desestimación del presente recurso en cuanto afecta al supuesto vicio de procedimiento legislativo.

6. El 1 de julio de 2011 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal el escrito de alegaciones del Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, por el que se solicita la desestimación total del presente recurso de inconstitucionalidad, basándose en los siguientes criterios extractados.

Comienza el escrito señalando que las disposiciones de la Ley 2/2011, cuya inconstitucionalidad se alega, no estaban incluidas en el proyecto de ley inicialmente remitido por el Gobierno. Sin embargo, y pese a que el anteproyecto de ley no incluía ninguna norma que modificara o afectara al régimen económico y fiscal de Canarias, el Secretario de Economía solicitó al Vicepresidente del Gobierno canario que le hiciera llegar sus sugerencias, en carta de 8 de enero de 2010 que se acompaña como documento. Las disposiciones impugnadas se introdujeron en el texto durante su tramitación parlamentaria.

En cuanto al fondo, comienza el alegato resumiendo la doctrina de este Tribunal contenida en las SSTC 35/1984, de 13 de marzo; 16/2003, de 30 de enero; 137/2003, de 3 de julio; 108/2004, de 30 de junio; 109/2004, de 30 de junio; 134/2004, de 22 de julio, y 67/2005, de 17 de marzo. A partir de ahí destaca que el Estatuto de Autonomía de Canarias prevé dos informes: de un lado, el exigido por la disposición adicional tercera de la Constitución, que desarrolla el art. 46.3 EACan y, de otro, la audiencia prevista en el art. 46.4 EACan. El primero, previsto en la Constitución, ha de producirse sobre el texto propio de la iniciativa legislativa —es decir con carácter previo a la tramitación en las Cortes Generales—, pudiendo lógicamente introducirse después modificaciones durante el procedimiento legislativo, en cuyo caso precisaría un nuevo informe del Parlamento canario si tales modificaciones alteraran sustancialmente el proyecto. Sin embargo, destaca también el escrito que la STC 109/2004 hace referencia a la posibilidad de que el informe pudiera ser solicitado tanto por el Gobierno como por el Congreso o por el Senado.

En todo caso, incluso entendiendo que también el Congreso y el Senado podrían estar obligados a solicitar el informe del Parlamento canario, la omisión de dicha solicitud no puede determinar la inconstitucionalidad de la norma posterior, pues en virtud del principio *vigilantibus non dormientibus iura subveniunt* también la publicidad inherente al procedimiento legislativo habría permitido al Parlamento canario el conocimiento de las enmiendas presentadas, de manera que la falta de diligencia o el desinterés de dicho Parlamento debería privar de eficacia invalidante a la omisión de su informe o audiencia.

Considera en todo caso el Abogado del Estado que la demanda de inconstitucionalidad no se pronuncia con claridad acerca de si el supuesto que nos ocupa debe encuadrarse en el apartado tres o en el cuatro del art. 46 EACan, aspecto que tiene relevancia pues sólo el primero está constitucionalmente garantizado.

Asumiendo que se tratara del informe a que se refiere la disposición adicional tercera de la Constitución, debe tenerse en cuenta que las disposiciones impugnadas no suponían en ningún caso la modificación del régimen fiscal canario, sino tan sólo adaptaciones o adecuaciones puntuales, por lo que, aplicando por analogía la doctrina contenida en la STC 27/1981, de 20 de julio, FFJJ 2, 3, 6 y 7, debería considerarse que aquellas normas que lleven a cabo una «mera adecuación circunstancial» o la «adaptación» del régimen no deberían requerir informe. Así sucedería en este caso, pues, por una parte, la disposición final vigesimoséptima adapta el impuesto general indirecto canario a las modificaciones que se habían producido en la Ley del impuesto sobre el valor añadido (IVA), mientras que, por otra, la disposición final vigesimooctava adecua el impuesto general indirecto canario a otras modificaciones que habían tenido lugar en la Ley del IVA a consecuencia del Derecho de la Unión Europea.

En cuanto a las disposiciones transitoria octava y final trigésima, relativas ambas a la reserva para inversiones en Canarias, éstas pretenden fomentar la renovación de la planta turística de Canarias, para conseguir que muchos establecimientos turísticos obsoletos se pongan de nuevo en explotación, sin dañar la imagen turística global del archipiélago, según la motivación que acompañaba a la enmienda. Por tanto no se afecta a las materias que pueden considerarse dentro del perímetro del régimen económico y

fiscal sujeto a la garantía procedimental de la disposición adicional tercera de la Constitución, de acuerdo con lo dispuesto en la STC 62/2003, de 27 de marzo, FJ 4, y el art. 46.1 EACan.

7. El 5 de julio de 2011 se registra en el Tribunal el escrito del Letrado del Congreso de los Diputados, en la representación que legalmente ostenta, interesando la desestimación del presente recurso de inconstitucionalidad.

Comienza el escrito con algunas consideraciones generales en cuanto a la naturaleza de los informes, y del régimen económico y financiero de Canarias, afirmando que no toda modificación que pueda afectar al mismo precisa de informe previo, apoyando su alegato en la doctrina de este Tribunal, con cita entre otras de las SSTC 137/2003, de 3 de julio, y 67/2005, de 15 de marzo. Continúa afirmando que el informe preceptivo debe en todo caso respetar la «potestad legislativa total», que el artículo 66 de la Constitución atribuye a las Cortes Generales. Destaca además que el procedimiento legislativo regulado en los artículos 72 y 87, entre otros, de la Constitución no hace ninguna referencia al citado informe, de manera que no existe en el procedimiento legislativo un trámite singular y específico para la emisión del mismo. La inexistencia de este trámite exige integrar las normas de tal modo que cumplan con sus respectivas finalidades.

En cuanto a las impugnaciones en particular, destaca que las disposiciones que se controvierten no suponen la introducción de legislación nueva que afecten sustancialmente al régimen económico y fiscal canario, ni se trata tampoco ni siquiera de modificaciones sustanciales sino de meras actualizaciones. Por tanto el presente recurso debe ser desestimado.

8. Por providencia de 24 de septiembre de 2013 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 26 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de inconstitucionalidad se interpone por el Parlamento de Canarias contra la disposición transitoria octava (reserva para inversiones en Canarias), y 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), 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) y trigésima (concepto de rehabilitación a efectos de la materialización de la reserva para inversiones en Canarias), de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible (Ley 2/2011, en adelante).

Los preceptos impugnados tienen el siguiente contenido:

La disposición transitoria octava se refiere a la denominada «reserva para inversiones en Canarias», regulada en el art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias. La disposición establece el carácter retroactivo de la reforma que acomete la también impugnada disposición final trigésima de la Ley 2/2011, que será de aplicación a las dotaciones a la reserva para inversiones procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

Las disposiciones finales vigésima séptima y vigésima octava modifican determinados preceptos de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico y fiscal de Canarias (Ley 20/1991), referidos todos al impuesto general indirecto canario.

La disposición final vigésima séptima, que se titula «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», modifica los arts. 11.4; 12.7; 14.1, 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 20/1991.

La disposición final vigésima octava, rotulada con la rúbrica «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», modifica los arts. 14.11; y 17.3.1, párrafo 2, de la misma Ley 20/1991, de 7 de junio.

La disposición final trigésima, finalmente, titulada «Concepto de rehabilitación a efectos de la materialización de la Reserva para inversiones en Canarias», modifica el art. 27.4 a) y c), de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias. En concreto, afectan al plazo y condiciones que deben cumplir las inversiones para que resulte aplicable la reserva para inversiones en Canarias; esto es, regula el beneficio fiscal consistente en la reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades para aquellas entidades sujetas al mismo en relación con los beneficios reinvertidos en la Comunidad Autónoma por parte de los establecimientos en ella situados (art. 27.1 de la Ley 19/1994).

2. Considera la demanda, con los argumentos que han sido ya recogidos en los antecedentes, que las disposiciones impugnadas vulneran los arts. 46.3 y 4 del Estatuto de Autonomía de Canarias (EACan) y la disposición adicional tercera de la Constitución, porque la Ley 2/2011 se aprobó sin que previamente se hubiera solicitado el preceptivo informe al Parlamento de Canarias, a pesar de que las anteriores disposiciones han llevado a cabo una modificación del régimen económico y fiscal canario, introduciendo reformas e innovaciones de determinados preceptos de las leyes configuradoras de dicho régimen especial (las citadas Leyes 20/1991 y 19/1994).

El Abogado del Estado considera, por un lado, que las disposiciones transitoria octava y final trigésima, relativas a la reserva para inversiones en Canarias, no afectan al régimen económico y fiscal de Canarias, pues no se refieren a materias incluidas en el perímetro de dicho régimen especial, de acuerdo con el art. 46.1 EACan y el fundamento jurídico 4 de la STC 62/2003, de 27 de marzo. Por otro lado, estima que, si bien las otras dos disposiciones, finales, vigésima séptima y vigésima octava, modifican el impuesto general indirecto canario, no puede entenderse que con ello se haya alterado el régimen económico y fiscal de Canarias en los términos cubiertos por la garantía constitucional y estatutaria, pues se trata en todo caso de cambios normativos puntuales, de alcance limitado y sin suficiente entidad por tanto para requerir un informe previo.

La representación procesal del Senado interesa la desestimación del recurso por entender que, en todo caso, el informe debía haberse solicitado con anterioridad al inicio del proceso legislativo, mientras que, para la representación procesal del Congreso, dicho informe preceptivo debe respetar la potestad legislativa total, que el art. 66 CE atribuye a las Cortes Generales, destacando por otro lado que, en el procedimiento legislativo regulado en los arts. 72 y 87 CE, no se hace referencia alguna a dicho trámite.

3. Para resolver esta controversia debemos recordar las principales características del régimen económico-fiscal canario, así como nuestra doctrina en relación con la garantía procedimental a que se refiere la disposición adicional tercera de la Constitución y desarrolla el art. 46.3 EACan.

Aunque es cierto que, inicialmente y como señala el Abogado del Estado en su escrito, la demanda cita como vulnerados los apartados 3 y 4 del art. 46 EACan, también se afirma en ella, en un momento posterior, que las normas impugnadas no suponen una mera afectación al régimen económico y fiscal de Canarias, en el sentido del art. 46.4

EACan, sino que se trata de normas que directamente modifican aspectos del régimen especial canario, en el sentido del art. 46.3 EACan, ya que de modo expreso y directo la norma legal revisa preceptos de las leyes configuradoras del régimen especial. Además, la argumentación tanto de este escrito como del resto de partes en el proceso se refiere principalmente al apartado 3 del art. 46, que desarrolla directamente la garantía procedimental de la disposición adicional tercera CE.

De acuerdo con el art. 46.1 EACan, Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial «basado en la libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo». Este régimen, según el apartado 2 del mismo precepto, «incorpora a su contenido los principios y normas aplicables como consecuencia del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica de la Unión Europea, con las modulaciones y derogaciones que permitan paliar las características estructurales permanentes que dificultan su desarrollo».

La garantía procedimental se recoge en la disposición adicional tercera de la Constitución, que establece 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». El art. 46 EACan concreta esta obligación en su apartado tercero, estableciendo que «el régimen económico-fiscal de Canarias sólo podrá ser modificado de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional tercera de la Constitución, previo informe del Parlamento Canario que, para ser favorable, deberá ser aprobado por las dos terceras partes de sus miembros». Finalmente, el apartado cuarto del precepto dispone que «el Parlamento Canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al régimen económico-fiscal de Canarias».

a) Sobre el contenido de dicho régimen especial, hemos reiterado que tiene carácter finalista, que es heterogéneo, porque está integrado por medidas fiscales y de otra índole, y que es evolutivo.

El contenido tributario del régimen tiene, como núcleo central, un particular sistema de imposición indirecta, además de determinados beneficios fiscales. Como recordamos en la STC 62/2003, de 27 de marzo, sin perjuicio de la permanente evolución de dicho régimen, compuesto por medidas heterogéneas «que han ido adaptándose a las necesidades de cada momento, con el claro objetivo de impulsar el desarrollo económico y social del archipiélago», cabe en todo caso «identificar... algunos rasgos relacionados con la imposición indirecta que se han venido manifestando de forma constante. En primer lugar, la concurrencia en el ámbito territorial canario de impuestos indirectos tanto de ámbito estatal como insular cuya materia imponible ha sido el consumo y, en particular, el comercio minorista. En segundo lugar, la exclusión de determinados productos del ámbito de esa imposición indirecta. Y, en tercer lugar, la atribución de la gestión y el rendimiento de determinados impuestos y arbitrios a los Cabildos. Ahora bien, como han puesto de manifiesto las exposiciones de motivos de las Leyes 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico y fiscal de Canarias, y 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, la característica fundamental de este régimen ha sido la de mantener 'una presión fiscal indirecta, diferenciada y menor que en el resto del Estado' (Ley 20/1991), y hoy también de la Unión Europea (Ley 19/1994), mediante una estructura impositiva con tributos equivalentes o similares a los existentes en el resto del territorio nacional» (FJ 4; en el mismo sentido, SSTC 137/2003, de 3 de julio, FJ 8; 108/2004, de 30 de junio, FJ 9; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 3).

Ahora bien, el contenido del régimen no es sólo tributario sino que, como su propia denominación refleja, también está integrado por medidas de tipo económico, lo que enlaza con el alcance «esencialmente finalista» del mismo, de manera que «se integra por un conjunto de elementos —no exclusivamente fiscales— de carácter rigurosamente instrumental, en cuanto que son puros medios para conseguir un fin —art. 138.1 CE—, concretamente, la realización efectiva del principio de solidaridad atendiendo precisamente al hecho insular», lo que es compatible con el carácter evolutivo de dicho régimen [STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 5 a)].

Finalmente, el carácter evolutivo del régimen se pone de manifiesto con su adaptación a las circunstancias de cada época o momento histórico, y, «en el campo de esas ‘circunstancias’ del hecho insular recogidas en el art. 138.1 CE, había una, expresamente anunciada en la Constitución, destinada a influir decisivamente en el régimen económico y fiscal de Canarias: el art. 93 CE era una clara previsión del ingreso de España en lo que hoy es la Unión Europea, acontecimiento que necesariamente había de tener una importante repercusión en el régimen económico y fiscal» [STC 100/2012, FJ 5, con cita de la STC 16/2003, FJ 5 b)].

b) La regulación del régimen especial canario, definido en los apartados 1 y 2 del art. 46 EACan, se contiene en dos normas: la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico y fiscal de Canarias, y la Ley 19/1994, del 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, que recogen tanto las medidas tributarias específicas, como las diferentes medidas de fomento de la economía de la Comunidad Autónoma, de contenido heterogéneo.

Así, por un lado, y por lo que estrictamente interesa a este proceso, la Ley 20/1991 estableció un sistema de fiscalidad indirecta caracterizado por la necesidad de adecuar las figuras impositivas aplicables en Canarias a las exigencias de la entonces Comunidad Económica Europea. Entre otras figuras, se encuentra el denominado impuesto general indirecto canario, impuesto que resulta de aplicación en lugar del impuesto sobre el valor añadido.

Por otro lado, la Ley 19/1994 establece diversas medidas de fomento de la economía de esta Comunidad Autónoma, entre ellas la creación de la «zona especial canaria», que, de acuerdo con la exposición de motivos, pretende fomentar que «puedan ubicarse capitales y empresas provenientes del exterior, los cuales, atraídos por las ventajas inherentes a este tipo de zonas especiales, coadyuven a potenciar el desarrollo económico y social del archipiélago». Entre dichas medidas de fomento o incentivo fiscal se encuentra el beneficio fiscal denominado «reserva para inversiones en Canarias», regulado en el art. 27 de la Ley 19/1994 y que consiste en una reducción, en la base imponible del impuesto sobre sociedades, para aquellas entidades cuyos establecimientos estén situados en Canarias, siempre que reinviertan sus beneficios en la Comunidad Autónoma con las condiciones y requisitos establecidos en el precepto. Se trata de un beneficio fiscal que constituye una ayuda de Estado autorizada inicialmente mediante la Decisión de la Comisión Europea SG(98) D/669, de 23 de enero de 1998 y, posteriormente prorrogada, hasta 2013, por la Decisión de la Comisión Europea C(2006) 6635 final, de 20 de diciembre de 2006.

4. En concreto, sobre la garantía procedimental contenida en la disposición adicional tercera CE, que desarrolla el art. 46 EACan, nos hemos pronunciado en numerosas ocasiones, conformando un cuerpo doctrinal consolidado que además es conocido por las partes en el proceso, pues la citan en sus escritos. Esto nos permite limitarnos a recordar las ideas esenciales necesarias para la resolución de la presente controversia:

a) En primer lugar, desde la STC 35/1984, de 13 de marzo, FJ 4, hemos reiterado que este informe es exigible siempre que la norma estatal incida sobre el ámbito de la garantía procedimental o, lo que es lo mismo, suponga una modificación de los elementos que integran el régimen económico-fiscal de Canarias.

b) Para que pueda entenderse que una norma está destinada a modificar el régimen económico y fiscal, resultando exigible el citado informe previo, hemos afirmado que basta con que se modifiquen algunos de los elementos que lo integran.

Así, por ejemplo, hemos considerado que supone una modificación del régimen que exige informe previo una norma que deroga la exacción sobre el precio de las gasolineras de automoción en las islas Canarias, Ceuta y Melilla (STC 35/1984, FJ 4); o la reducción del tipo de gravamen del impuesto sobre medios de transporte, impuesto de ámbito estatal pero que tiene rasgos singulares en Canarias (STC 137/2003, de 3 de julio, FJ 9). Por el contrario, no afecta al régimen económico y fiscal canario una norma que incrementa los tipos de gravamen del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas derivadas,

pues «históricamente los alcoholes han sido objeto de gravamen en el archipiélago canario por los mismos tributos que en el resto del Estado, de manera que no disfrutaron de las franquicias fiscales al consumo y franquicias aduaneras» (STC 108/2004, FJ 19).

Finalmente, en las controversias resueltas por las SSTC 134/2004, de 22 de julio, y 67/2005, de 17 de marzo, en las que respectivamente se planteaba si era preciso el informe previo en relación con la zona especial canaria, por un lado, y con el régimen de subvenciones al transporte aéreo de ciudadanos residentes en las islas canarias, por otro, el Tribunal no llegó a pronunciarse sobre el fondo, al determinar en ambos casos la pérdida de objeto, entre otras razones porque el Estado había recabado informe, lo que zanjaba la controversia competencial (fundamento jurídico 4 de ambas Sentencias).

c) Sobre las consecuencias del informe a que se refiere el art. 46.3 EACan, hemos reiterado que no es vinculante, de manera que su sentido desfavorable no impide la modificación del régimen especial canario (STC 109/2004, de 30 de junio, FJ 7); pero sí es preceptivo, por lo que su ausencia determina la inconstitucionalidad de la norma pertinente (SSTC 35/1984, de 13 de marzo, FJ 7; y 137/2003, FFJJ 9 y 10, con cita de otras).

d) La misma consecuencia de inconstitucionalidad de la norma tiene la omisión de la «audiencia» a que se refiere el art. 46.4 EACan, que establece que «el Parlamento Canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al régimen económico-fiscal de Canarias». En efecto, como afirmamos en la STC 137/2003, de 3 de julio, FJ 9, ambos (informe y audiencia) son constitucionalmente exigibles cuando se dan los presupuestos de hecho contenidos en la norma, tratándose así de un «informe o audiencia que, aunque, como señalamos en la tantas veces citada STC 16/2003, no tienen naturaleza vinculante... sí tienen carácter preceptivo, de manera que su omisión, tal y como concluimos en la STC 35/1984, constituye una violación que entraña la inconstitucionalidad de la norma impugnada».

e) Por último, en cuanto al momento de su solicitud, afirmamos en la STC 16/2003, de 30 de enero, que el momento idóneo para solicitarlo era antes de la tramitación de la iniciativa legislativa en las Cortes Generales, «justamente para que en ésta pueda tomarse en consideración el parecer del Parlamento canario». Ahora bien, ello no impide su solicitud en un momento posterior, que resulta además exigible, debiéndose incluso solicitar un nuevo informe cuando en dicho debate se introduzcan modificaciones que alteren el proyecto «tan radicalmente que no pueda tenerse por informado» (FJ 9).

Del marco legal brevemente expuesto y de nuestra consolidada doctrina se infiere, en primer lugar, que el régimen económico y fiscal canario es finalista y, por ello mismo, tiene un contenido heterogéneo, pues está integrado tanto por un conjunto de medidas tributarias, entre las que destaca un sistema de imposición al consumo distinto al del resto del Estado, como por medidas económicas, que tienen la finalidad de compensar la lejanía de esta Comunidad Autónoma, el carácter insular y su particular geografía. En segundo lugar, hemos constatado que el régimen es además evolutivo, lo que se refleja, entre otros aspectos, en las transformaciones que ha experimentado tras la entrada de España en la Unión Europea, y el posterior reconocimiento de esta Comunidad Autónoma como región ultraperiférica, como dispone el art. 46.2 EACan y se establece en el art. 349 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea. En tercer lugar, toda afectación o modificación del régimen, desarrollado en las citadas Leyes 20/1991 y 19/1994, requieren para su aprobación bien de audiencia, bien que se solicite informe previo del Parlamento canario, informe y audiencia previa que no resultan vinculantes pero sí son preceptivos, de manera que la ausencia de su solicitud determina la inconstitucionalidad de la norma que modifique o afecte al régimen económico y fiscal canario. Finalmente, en cuarto lugar, el informe debe solicitarse siempre antes de la aprobación de la norma, en concreto durante la tramitación parlamentaria si a resultas de ésta se introduce alguna modificación en la iniciativa legislativa que suponga la afectación al régimen especial.

5. Lo anterior permite ya descartar, desde este momento, el argumento que esgrimen tanto el Abogado del Estado como las representaciones procesales de ambas Cámaras, que consideran que la propia publicidad del proceso legislativo habría

permitido a la Comunidad Autónoma de Canarias conocer la tramitación de las normas que le afectan y emitir el informe, de forma que incluso se habría producido una falta de diligencia por parte de ésta, lo que consideran las partes debería tener, como consecuencia, que la ausencia de informe en este caso no determine la inconstitucionalidad de las normas.

Sin perjuicio de que este argumento no encuentra amparo en la Constitución o en la norma estatutaria, ni por supuesto está avalado por nuestra doctrina, debemos dejar constancia de que es el propio principio de lealtad institucional, que hemos recordado que «constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico cuya observancia resulta obligada» (por todas SSTC 123/2012, de 5 de junio, y 239/2002, de 11 de diciembre, FJ 11), el que exige el cumplimiento de las normas cuando se dan los presupuestos en ellas contenidos, en este caso la petición de informe o incluso la audiencia previa del Parlamento de Canarias, que, como hemos reiterado en la jurisprudencia citada, debe ser recabado por parte de quienes tramitan la iniciativa legislativa, sin que pueda resultar aceptable que la falta de cumplimiento de la garantía procedimental del régimen económico y fiscal de Canarias pueda imputarse precisamente a esta Comunidad Autónoma en los términos pretendidos por las partes. Deben también desestimarse expresamente los argumentos, esgrimidos por las representaciones procesales de ambas Cámaras, relativos al carácter taxativo de los plazos de la tramitación legislativa, que consideran habrían impedido la solicitud del informe. Frente a ello, conviene reiterar que el carácter tasado o limitado no puede oponerse, en los términos pretendidos, al cumplimiento de las obligaciones constitucionales, especialmente cuando expresamente hemos insistido en que cuando las iniciativas legislativas se alteren durante su tramitación resulta preceptivo solicitar un nuevo informe (por todas, STC 16/2003, FJ 9).

6. Procede ahora examinar el fondo de esta controversia, y determinar si el informe o la audiencia previa habrían resultado exigibles en este caso. Como hemos descrito en los antecedentes y en el fundamento primero, la demanda alega, como único motivo de inconstitucionalidad, el incumplimiento de la garantía procedimental establecida tanto en la disposición adicional tercera CE como en el art. 46.3 y 4 EACan, toda vez que las disposiciones impugnadas, introducidas durante la tramitación parlamentaria de la Ley 2/2011, lo fueron con omisión del informe previo del Parlamento de Canarias.

Sentado ya que no se solicitó informe, algo en lo que coinciden todas las partes en el proceso, la cuestión a determinar es si las disposiciones controvertidas han llevado a cabo una modificación del régimen económico y fiscal, pues, de ser así, se habría infringido efectivamente la citada garantía.

Por su vinculación, se examinarán, por un lado, las disposiciones impugnadas que se refieren a la reserva de inversiones (disposición transitoria octava y disposición final trigésima) y, por otro, las relativas al impuesto general indirecto canario (disposiciones finales vigésima séptima y vigésima octava).

a) La disposición transitoria octava establece el carácter retroactivo de las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, que se regula por lo establecido en el art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, con las modificaciones introducidas por esta Ley. La disposición final trigésima modifica el citado art. 27 de la Ley 19/1994, que contiene el régimen jurídico de la denominada «reserva para inversiones en Canarias». Como se expuso en el fundamento tercero, la citada reserva es una reducción, en la base imponible del impuesto sobre sociedades, por inversiones en esta Comunidad Autónoma. La disposición cuestionada modifica el plazo y las condiciones de estas inversiones.

Para el Abogado del Estado, esta medida no guarda ninguna relación con las materias que pueden considerarse dentro del perímetro del régimen económico y fiscal de Canarias sujeto a la garantía procedimental. Esta consideración no puede compartirse.

Como ha quedado expuesto, el régimen económico y fiscal de Canarias no se limita al establecimiento de un sistema particular de tributación indirecta, pues, como hemos reiterado, su contenido es heterogéneo, como refleja el propio art. 46 EACan, 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.

De lo anterior se concluye 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.

De acuerdo con nuestra reiterada doctrina, se habría requerido informe previo, con arreglo al art. 46.3 EACan y la disposición adicional tercera de la Constitución. Debemos además precisar que, incluso si pudiera entenderse, como considera el Abogado del Estado, que en este caso habría bastado con dar cumplimiento al trámite de audiencia previa al que se refiere el art. 46.4 EACan, la consecuencia habría sido la misma, de acuerdo con nuestra consolidada doctrina (STC 137/2003, FJ 8).

Habiéndose omitido el preceptivo trámite de petición de informe al Parlamento canario, procede declarar que las disposiciones transitoria octava (reserva para inversiones en Canarias) y trigésima (concepto de rehabilitación a efectos de la materialización de la reserva para inversiones en Canarias), de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible son contrarias a la disposición adicional tercera de la Constitución y al art. 46.3 EACan, por lo que son inconstitucionales y nulas.

b) 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.

El Abogado del Estado no discute en este punto que este tributo forme parte del régimen especial canario, pero considera que las modificaciones acometidas no son sustanciales, sino únicamente adaptaciones o adecuaciones puntuales, por lo que aplicando por analogía la doctrina contenida en la STC 27/1981, de 20 de julio, (FFJJ 2, 3, 6 y 7) debería considerarse que aquellas normas que lleven a cabo una «mera adecuación circunstancial» o la «adaptación» del régimen no deberían requerir informe. Este argumento debe también ser desestimado.

Como hemos recordado anteriormente, incluso si se tratara, como afirma el Abogado del Estado, de normas de limitado alcance, que tan sólo «adaptan» la normativa del impuesto, ninguna duda ofrece que este tributo forma parte del régimen económico y fiscal, por lo que de acuerdo con nuestra reiterada doctrina habría requerido, como mínimo, la audiencia previa a que se refiere el art. 46.4 EACan, que hemos constatado que tampoco se ha producido. Tanto la audiencia previa como el informe son preceptivos, aunque no vinculantes, por lo que se trata de trámites que no impiden ni tan siquiera limitan la modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, sino que implican tan sólo otorgar a esta Comunidad un plus de participación en el proceso legislativo, con la garantía de ser oída en las reformas que atañen de forma directa a su régimen especial. Su carácter no vinculante otorga si cabe mayor importancia al hecho de que sean preceptivos, sin que la norma constitucional permita trazar la distinción que propone el Abogado del Estado entre modificaciones sustanciales y meras «actualizaciones», pues incluso en esta calificación debe darse la oportunidad al Parlamento de esta Comunidad Autónoma para que alegue lo que estime conveniente en relación con el carácter sustancial, o meramente accesorio, de la reforma. De lo contrario, se desvirtuaría la garantía procedimental, dejando en manos exclusivas de quien propone la iniciativa legislativa, o de las propias Cámaras legislativas cuando la tramitan, determinar la importancia de la modificación en sí.

Constatada la omisión de toda audiencia previa a la Comunidad Autónoma de Canarias, procede declarar que la disposición transitoria octava y las disposiciones finales vigésima séptima, vigésima octava y trigésima, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible, son contrarias a la disposición adicional tercera de la Constitución y al art. 46 EACan y, por tanto, inconstitucionales y nulas, en los términos establecidos en el fundamento siguiente.

7. La nulidad inmediata que, como regla y de acuerdo con el art. 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, sigue a un pronunciamiento de inconstitucionalidad, debe ser matizada en este caso concreto ya que, por un lado, las disposiciones finales vigésima séptima y vigésima octava se aprobaron para reflejar las modificaciones a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido consecuencia de su adaptación al Derecho de la Unión Europea, por lo que no cabe descartar que su nulidad pudiera suponer también una infracción del mismo. Por otro lado, la reserva para inversiones en Canarias, a que se refieren la disposición transitoria octava y la final trigésima, ha sido modificada precisamente para incentivar la realización de determinadas inversiones en esta Comunidad Autónoma, de acuerdo con la finalidad de su régimen especial, por lo que la anulación inmediata del precepto generaría previsiblemente un perjuicio directo a esta misma Comunidad.

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.

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento de Canarias contra la disposición transitoria octava y las disposiciones finales vigésima séptima, vigésima octava y trigésima de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible y declarar su inconstitucionalidad y nulidad con el alcance establecido en el fundamento jurídico 7.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veintiséis de septiembre de dos mil trece.—Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.—Adela Asua Batarrita.—Luis Ignacio Ortega Álvarez.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Juan José González Rivas.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Enrique López y López.—Firmado y rubricado.