

LA ACTUALIZACIÓN DEL REF

LA ULTRAPERIFICIDAD ATLÁNTICA: MEDIDAS ECONÓMICAS Y FISCALES

Salvador Miranda Calderín
José Andrés Dorta Velázquez
José Juan Déniz Mayor
(Coordinadores)



CÁTEDRA DEL REF

1507



UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA
Servicio de Publicaciones y Difusión Científica



La actualización del REF

La ultraperiferidad atlántica: medidas económicas y fiscales

Colección
Cátedra del **REF** · n.º 5

La actualización del REF
La ultraperifericidad atlántica:
medidas económicas y fiscales

Salvador Miranda Calderín
José Andrés Dorta Velázquez
José Juan Déniz Mayor
(Coordinadores)



CÁTEDRA DEL REF
1507



UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA
Servicio de Publicaciones y Difusión Científica



2019

Colección Cátedra del REF · n.º 5

La actualización del REF
La ultraperifericidad atlántica: medidas económicas y fiscales

La ACTUALIZACIÓN del REF : la ultraperifericidad atlántica : medidas económicas y fiscales / Salvador Miranda Calderín, José Andrés Dorta Velázquez, José Juan Déniz Mayor (coordinadores). — Las Palmas de Gran Canaria : Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Servicio de Publicaciones y Difusión Científica, 2019

352 p. ; 24 cm. — (Cátedra del REF; 5)

ISBN 978-84-9042-345-5

1. Canarias - Régimen económico y fiscal 2. Regiones ultraperiféricas - Régimen económico y fiscal
3. Hacienda Pública - Canarias I. Miranda Calderín, Salvador, coord. II. Dorta Velázquez, José Andrés, coord. III. Déniz Mayor, José Juan, coord. IV. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, ed. V. Serie

336.02(649)

336.225(649)

© del contenido: los autores

© 1ª edición, 2019

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Servicio de Publicaciones y Difusión Científica de la ULPGC

Cátedra del REF de la ULPGC

<http://spdc.ulpgc.es>

Director de la colección Cátedra del REF: Salvador Miranda Calderín

ISBN: 978-84-9042-345-5

DOI: <https://doi.org/10.20420/1574.2019.578>

Depósito Legal: GC 147-2019

IBIC: KFFD / KFFD1 / 1MTANC

Producción: Servicio de Publicaciones y Difusión Científica de la ULPGC

Impresión: Tegrarte Artes Gráficas

Impreso en España. *Printed in Spain*

Reservados todos los derechos por la legislación española en materia de Propiedad Intelectual. Ni la totalidad ni parte de esta obra puede reproducirse, almacenarse o transmitirse en manera alguna por medio ya sea electrónico, químico, óptico, informático, de grabación o de fotocopia, sin permiso previo, por escrito, de la editorial.

ÍNDICE

Prólogo	17
Capítulo 1. El privilegio del comercio canario-americano se incorpora al REF como medida económica en el s. XVII	25
Introducción	27
1. El REF y los alisos en el s. XVII: la permisividad del comercio canario-americano como privilegio económico	29
2. La literatura y fuentes sobre el comercio canario-americano.....	30
3. Las ordenanzas de 1591 que regularon el comercio americano en el s. XVI	32
4. El comercio canario-americano en el periodo 1601-1611	36
5. El endurecimiento de las condiciones del comercio canario-americano en 1612	40
6. El comercio canario-americano en el periodo 1613-1650	44
6.1. El modelo de permisión y los pasos que siguió la Corona para otorgarlo.....	44
6.2. Los permisos concedidos por la Corona entre 1613 y 1649	46
7. La fugaz prohibición del comercio canario-americano en 1649	53
8. ¿El intenso fraude en el comercio canario-americano fue real o se magnificó por los intereses sevillanos?	55
9. El inmediato levantamiento de la prohibición en 1650	57
Conclusiones	60
Fuentes y bibliografía	61

Capítulo 2. Análisis de las singularidades fiscales y su relevancia presupuestaria en las regiones ultraperiféricas de Canarias, Madeira y Azores	63
Introducción	65
1. Financiación de las administraciones de las regiones ultraperiféricas españolas y portuguesas	67
1.1. Regiones de Azores y Madeira	67
1.1.1. Financiación de las regiones de Azores y Madeira	67
1.1.2. Competencias tributarias	75
1.1.3. Los ingresos tributarios: relevancia presupuestaria	77
2.1. Comunidad Autónoma de Canarias	84
2.2.1. Financiación	84
2.2.2. Competencias tributarias	88
2.2.3. Relevancia de los tributos en la financiación de la CAC	90
3. Singularidades fiscales de Madeira y Azores en los principales tributos	91
3.1. Impuesto sobre Sociedades	91
3.1.1. Madeira	93
3.1.2. Azores	97
3.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	100
3.3. Impuesto sobre el Valor Añadido	101
3.4. Impuestos especiales sobre el consumo	105
3.5. Otros impuestos	112
Conclusiones	114
Bibliografía	121
Capítulo 3. Los aspectos económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias con la nueva Ley 8/2018, de 5 de noviembre	125
Introducción	127
1. Principios de continuidad territorial y libertad de transporte	130
2. Medidas relativas a la energía, residuos y producción de agua	133

3.	Medidas relativas a la Universidad	136
4.	Simplificación de tramites aduaneros y medidas de promoción a la cultura	138
	Conclusiones	141
	Bibliografía	145

Capítulo 4. Modificaciones de la Regulación de la Reserva para Inversiones en Canarias en el artículo 27 de la

	Ley 19/1994.....	147
	Introducción	149
1.	Los beneficios aptos para la dotación de la reserva para inversiones en canarias (Apartado 2)	150
1.1.	La regulación tras el Real Decreto-Ley 15/2014	150
1.1.1.	Cambios en la redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994	150
1.1.2.	Significado y alcance de las modificaciones legales	152
1.2.	El desarrollo de las modificaciones legales en el Real Decreto 1022/2015	156
1.2.1.	Los beneficios derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas	156
1.2.2.	El beneficio que no se considera beneficio no distribuido.....	159
1.2.2.1.	Beneficio que se puede destinar a dotar la reserva para inversiones en Canarias versus beneficio no distribuido	159
1.2.2.2.	Los beneficios derivados de la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones en Canarias	160
1.2.2.2.1.	Planteamiento.....	161
1.2.2.2.2.	Delimitación temporal	162
1.2.2.2.3.	La incompatibilidad limitada a la parte proporcional en los supuestos de mejoras introducidas en elementos patrimoniales	165
1.2.2.3.	El beneficio que derive de activos representativos de la participación en fondos propios de entidades y de la cesión a terceros de capitales propios	167

1.3.	Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018	171
1.3.1.	Contenido	171
1.3.2.	Significado y alcance	172
1.3.3.	Alcance temporal.....	175
2.	Las inversiones aptas como materialización de la reserva para inversiones en canarias (apartados 4, 5 y 12)	177
2.1.	Alquiler vacacional	177
2.1.1.	Régimen actual	177
2.1.2.	Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018	179
2.2.	Actividades sociosanitarias, residencias de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física	180
2.2.1.	Régimen actual	180
2.2.2.	Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018	181
2.3.	Propiedad intelectual	182
2.3.1.	Régimen actual	182
2.3.2.	Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018	182
2.4.	Aplicaciones informáticas y derechos de propiedad industrial.....	183
2.4.1.	Régimen actual	183
2.4.2.	Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018	184
2.5.	Elementos patrimoniales usados.....	186
2.5.1.	Delimitación temporal	186
2.5.1.1.	Antecedentes	186
2.5.1.2.	La materialización de los elementos usados en la nueva Ley	190
2.5.2.	Materialización en elementos usados que estuvieron afectos de forma parcial a la RIC.....	191
2.5.2.1.	Antecedentes	191
2.5.2.2.	La materialización en elementos usados que parcialmente habían disfrutado de la reserva para inversiones en Canarias en la nueva Ley	192
3.	La permanencia y sustitución de los elementos patrimoniales materialización de la reserva para inversiones en Canarias (Apartado 8)	193

3.1.	Régimen jurídico tras el Real Decreto-Ley 12/2006	193
3.2.	Régimen jurídico actual tras el Real Decreto-Ley 15/2014	194
3.3.	Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018	195

Capítulo 5. Aplicación práctica de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias a través de la creación de empleo

	Introducción	201
1.	Evolución normativa	203
1.1.	Reforma introducida por el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre y Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre. Concepto de Inversión Inicial	203
1.2.	Reforma introducida por el Real Decreto Ley 15/2014, de 20 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias	206
1.3.	Reforma introducida por el Real Decreto 1022/2015, de 13 de noviembre. Ayudas regionales de funcionamiento. Ayudas regionales a la inversión	208
2.	Cuestiones controvertidas	210
2.1.	Concreción del momento en que se ha de entender materializada la inversión en creación de empleo	210
2.2.	Cálculo del importe de la materialización de la RIC en creación de empleo	211
2.3.	Regularización en caso de incumplimiento	211
2.4.	Compatibilidad de la materialización de la RIC en creación de empleo con otros incentivos fiscales	211
2.5.	La materialización de la RIC en creación de empleo y la adquisición de un negocio con el empleo existente en el mismo	212
2.6.	Inversión indirecta en creación de empleo. Consideración de la misma a los efectos de la normativa de control de ayudas de Estado	212
2.7.	Plazos en la materialización indirecta de la RIC en creación de empleo	214

2.8.	Inversión en creación de empleo vinculado a un proyecto de inversión inicial de un tercero distinto del empleador.....	215
3.	Casos prácticos	218
3.1.	Cálculo de la materialización de la RIC	218
3.2.	Incumplimiento de la materialización de la RIC.....	221
3.3.	Creación de empleo vinculada a una inversión inicial.....	225
	Conclusiones	228
	Bibliografía	229

Capítulo 6. El incumplimiento de los requisitos sustanciales y formales de la RIC en 2018.....

	Introducción	233
1.	El incumplimiento de los requisitos sustanciales que continúa implicando la pérdida del beneficio fiscal disfrutado	235
1.1.	El incumplimiento de los requisitos sustanciales en el proceso de la dotación.....	236
1.1.1.	El momento de la dotación (interpretación jurisprudencial)	237
1.1.2.	La dotación de la RIC con beneficios generados fuera de Canarias (art. 27.1 Ley)	239
1.1.3.	La dotación de la RIC con beneficios no procedentes de una actividad económica (art. 27.2 Ley)	239
1.1.4.	La dotación de la RIC con beneficios que se consideran “distribuidos” (art. 27.2 Ley)	240
1.1.5.	La dotación que excede del 90 % del beneficio no distribuido (art. 27.2 Ley).....	241
1.1.6.	La dotación RIC con el beneficio generado en la enajenación de un bien afecto (art.27.2 Ley)	241
1.1.7.	La dotación de la RIC con el beneficio contable (art. 27.1 Ley y jurisprudencia)	242
1.1.8.	La dotación efectuada por una entidad que no puede disfrutar de este incentivo (art. 27.1 Ley).....	243

1.1.9.	La dotación efectuada por sociedades de profesionales (doctrina administrativa)	244
1.1.10.	La dotación de la RIC sin llevar contabilidad (art. 27.1, 27.15 Ley y art. 3 R.)	244
1.1.11.	La dotación que no tenga en cuenta la disminución de fondos propios (art. 27.2)	245
1.1.12.	La disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento (art. 27.3 y 27.16 Ley).....	246
1.2.	El incumplimiento de los requisitos sustanciales en el proceso de materialización.....	247
1.2.1.	La materialización no efectuada o que no entró en funcionamiento dentro del plazo (art. 27.4 Ley).....	248
1.2.2.	La materialización en bienes no susceptibles de la RIC (art. 27.4, 5 y 6 Ley).....	248
1.2.3.	La materialización en bienes usados afectos con anterioridad a la RIC (art. 27.4.A y 27.12)	248
1.2.4.	La inclusión en el importe de la materialización de impuestos e intereses o su precio por encima del valor de mercado (art. 27.6).....	250
1.2.5.	La no disminución del importe de la inversión de las subvenciones recibidas (art. 27.6)	250
1.2.6.	La materialización efectuada por entidades financieras y sociedades que presten servicios intragrupo (art. 27.1 Ley y arts. 2 y 6 del R.)	250
1.2.7.	El no ejercicio de la opción de compra en los arrendamientos financieros (art. 27.9 y 27.16)	251
1.3.	El incumplimiento de los requisitos sustanciales en el proceso de mantenimiento de las inversiones	251
1.3.1.	El plazo de mantenimiento se cuenta a partir de la entrada en funcionamiento del bien (art. 27.7 Ley)	252
1.3.2.	La venta o el arrendamiento del bien durante el plazo de cinco años (art. 27.8)	252
1.3.3.	La pérdida del bien o los casos en que su vida útil sea inferior al plazo (art. 27.8)	253

1.3.4.	La jubilación del empresario/profesional individual (art. 27.8 Ley y jurisprudencia)	254
2.	El incumplimiento de los requisitos sustanciales que se sanciona con el 2 % del importe de la dotación	254
2.1.	La falta de contabilización de la reserva (art. 27.17).....	255
2.2.	La no constancia en la memoria de la información RIC (art. 27.13 y 17)	255
3.	El incumplimiento de los requisitos sustanciales que se sanciona con multa pecuniaria	256
3.1.	Los datos RIC falsos, incompletos o inexactos en la memoria (art. 27.17)	256
3.2.	La falta de comunicación de datos o los datos falsos, incompletos o inexactos en la materialización indirecta (art. 27.17)	256
4.	Otros casos en los que el ordenamiento jurídico de la RIC no tipifica los efectos del incumplimiento de los requisitos.....	257
4.1.	La comunicación sobre las inversiones anticipadas (art. 27.11)	257
4.2.	El régimen aplicable a las inversiones usadas y la difícil prueba de que no han estado afectas a la RIC (art. 27.4, A y C)	261
4.3.	La correspondiente liquidación de intereses de demora (art.27.16 Ley)	263
5.	El incumplimiento de los requisitos en materia de control de las ayudas de Estado mediante el Modelo 282	264
	Conclusiones	267
	Bibliografía	270

Capítulo 7. Análisis empírico de los límites de acumulación de las Ayudas Regionales al Funcionamiento	271
Introducción	273
1. Las ayudas en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias	276
1.1. Delimitación del concepto de ayuda regional	276

1.2.	Categorías de acumulación de ayudas regionales	278
1.3.	Límites de acumulación de ayudas	285
2.	Definición de la muestra.....	286
3.	Incidencia del control de ayudas regionales al funcionamiento	288
3.1.	Diferencial entre el tipo impositivo nominal y efectivo	289
3.2.	Valoración de la acumulación de ayudas al funcionamiento por diferencias entre los impositivos nominal y efectivo	294
3.3.	Análisis de la acumulación de ayudas en el momento de materialización de los incentivos fiscales a la inversión	300
3.4.	Especial referencia al sector industrial	307
	Conclusiones	310
	Bibliografía	312

Capítulo 8. Las diferencias injustificadas entre las normativas del IVA y del IGIC ¿Supuestos de inconstitucionalidad sobrevenida de la Ley 20/1991?

	Introducción	319
1.	La homogeneidad normativa entre el IVA y el IGIC: reconocimiento, fundamentos y efectos.....	319
2.	Limitación en la rectificación al alza de las cuotas repercutidas, originadas por una liquidación de la administración tributaria: exigencia de fraude en IVA y de infracción tributaria en el IGIC	326
2.1.	Introducción.....	326
2.2.	Regulación en el IVA.....	327
2.3.	Regulación en el IGIC.....	328
2.4.	Análisis de las diferencias y de sus consecuencias	329
3.	Deducibilidad en el IVA y en el IGIC de las operaciones con vehículos automóviles: juego de presunciones.....	330
3.1.	Introducción.....	330
3.2.	Regulación en el IVA.....	331
3.3.	Regulación en el IGIC.....	333

3.4.	Modificaciones que marcan la diferencia en el tratamiento entre ambos impuestos	333
3.5.	Análisis de las diferencias: motivos y efectos.....	334
3.6.	Inexistencia de una motivación respecto al mantenimiento de la situación descrita	336
4.	Liquidación del impuesto a la importación: diferimiento en el IVA, imposibilidad de hacerlo en el IGIC	336
4.1.	Introducción.....	336
4.2.	Regulación en el IVA.....	337
4.3.	Regulación en el IGIC.....	339
4.4.	Análisis de las diferencias. Motivos y efectos	340
4.5.	No aplicación en Canarias: Posibles argumentos	341
5.	El IGIC y el alquiler vacacional	342
5.1.	Introducción.....	342
5.2.	Regulación en el IVA.....	343
5.3.	Regulación en el IGIC.....	344
5.4.	Análisis de las diferencias: motivos y efectos.....	345
5.5.	Efectos	347
	Conclusiones	348
	Bibliografía	349

PRÓLOGO

Gran parte de mi trayectoria personal y profesional, como Director General y posteriormente Viceconsejero responsable de los asuntos económicos con la Unión Europea del Gobierno de Canarias, labor que me ocupa desde hace catorce años y en la que actualmente continúo, ha estado estrechamente ligada a la evolución y desarrollo del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, REF), una institución y una realidad que es hoy en día inseparable de la consideración del Archipiélago como Región Ultraperiférica (RUP) de la Unión Europea.

En la concepción y negociación de las modificaciones de las bases económicas y fiscales del REF, o de las normas europeas en materia de ayudas de estado, resulta fundamental el intercambio y el debate con el mundo académico y profesional y el contacto directo con las necesidades de la sociedad canaria y con las dudas e interpretaciones que se generan al incorporar novedades en la fiscalidad.

A esta importante tarea de difusión, intercambio y reflexión sobre el futuro de nuestro REF contribuye de manera fundamental, y de las más diversas maneras, la Cátedra del REF de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, y es para mí, en ese sentido, una obligación moral, pero sobre todo un honor, aportar un pequeño granito de arena a esa labor prologando esta nueva publicación de la *Colección Cátedra del REF*.

Conviene destacar que esta publicación se produce en un momento especialmente relevante, marcado por la aprobación en fechas muy recientes de la modificación en las Cortes Generales españolas de dos instrumentos fundamentales para Canarias: su Estatuto de Autonomía y la Ley del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Ello supone la actualización, después de más de 20 años, de los pilares centrales de la arquitectura política, económica, fiscal y social de Canarias, en el marco de la Constitución española y de los Tratados de la Unión, consolidando la singularidad de la condición ultraperiférica de Canarias en el seno del Estado español, y ajustándola al reconocimiento europeo.

Tiene lugar, además, en pleno proceso de negociación del nuevo Marco Financiero Plurianual 2021-2027 de la Unión Europea, que se acompaña de todo un paquete de propuestas legislativas a las que se unirán en breve la propuesta de modificación de las Directrices de ayudas de estado con finalidad regional y del Reglamento General de Exención por Categorías, que habrán de aplicarse a partir del 1 de enero de 2021.

Los trabajos incluidos en esta quinta entrega de la *Colección Cátedra del REF* son, pues, de plena actualidad. Profundizan en temas como el origen y evolución histórica del REF o el análisis de las implicaciones sobre sus incentivos fiscales de la normativa europea de ayudas de estado. Abordan asimismo aspectos relacionados con la problemática asociada a la aplicación práctica o la regulación de dichos incentivos, singularmente la Reserva para Inversiones en Canarias, realizan un análisis de las novedades recientes que se han producido en las bases económicas del REF y nos acercan a otras realidades a través de un estudio comparado de la fiscalidad y el sistema de financiación de Canarias respecto a otras RUP, en este caso Azores y Madeira.

El libro comienza con una aportación de Salvador Miranda en su faceta de historiador, destacando el privilegio del comercio-americano en el s. XVII frente al monopolio concedido desde el siglo XVI a Sevilla como una de las medidas económicas del Régimen Económico y Fiscal (REF), en concreto la tercera, dictadas a lo largo de su evolución histórica. Así, tras los repartos de tierra y agua después de la conquista castellana y la sobrevaloración de la moneda que corría en el archipiélago respecto a la metrópoli, se concedieron sucesivas permisiones por la Corona para que las Islas pudiesen exportar sus frutos a las Indias, fomentando su población y desarrollo económico. Sin embargo, el contrabando y la contratación ilegal con extranjeros hicieron peligrar ese privilegio en 1612 y en 1649, estableciéndose importantes restricciones en el primero de los años y su prohibición radical, pero transitoria, en 1649. Si bien la adopción de esas medidas restrictivas no fue ajena a la presión ejercida por el *lobby* sevillano, realmente existió un manifiesto descontrol en el tráfico que desde Canarias salía y entraba de las Indias. El privilegio del comercio con América desde las tres islas de realengo se incorpora como componente REF en el s. XVII, y no en el s. XVI, porque en el Quinientos se otorgó para poblar las Indias, mientras que en el Seiscientos para acometer lo propio en las Islas.

En el segundo capítulo, bajo la coautoría de María Indara Doreste, José Andrés Dorta y Arturo Melián, se destacan, en primer lugar, las diferencias

en la financiación de las regiones ultraperiféricas de Canarias, Madeira y Azores, prestando especial atención a los recursos tributarios que constituyen sus fuentes principales de financiación. En este sentido, observan que existen singularidades propias en la aplicación de diversos principios (prevalencia o adaptación a la fiscalidad nacional, solidaridad financiera, independencia del régimen fiscal con los entes locales) y evidencian que la Comunidad Autónoma de Canarias presenta una mayor dependencia de las transferencias respecto a las regiones autónomas de Madeira y Azores. En este trabajo el lector podrá encontrar un análisis de las especialidades más significativas en las principales figuras tributarias. A este respecto, llama la atención que la recaudación del impuesto sobre sociedades esté integrada en la financiación de las regiones portuguesas y, por tanto, son ellas quienes soportan la menor tributación en este impuesto, sin perjuicio de que pueda ser posteriormente cubierta por el gobierno central portugués a través de transferencias. En España el impuesto sobre sociedades no forma parte del sistema de financiación autonómico de régimen común, ni está cedido a las comunidades autónomas, por lo que el ahorro fiscal de sus múltiples incentivos fiscales supone una menor recaudación para el Estado, sin que afecte directamente a la financiación de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Sonia Mauricio, en el capítulo tercero, realiza una valoración de la nueva regulación de las bases económicas que se introduce en la modificación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. La autora resalta el hecho de que la parte económica del REF no haya estado sujeta a la autorización periódica de las instancias europeas, habiendo permanecido sin modificar durante los más de veinte años de vigencia de dicha norma, lo que ha supuesto que algunas de las medidas fundamentales que en ella se establecían quedaran limitadas a meras declaraciones programáticas. De ahí, la importancia de la actualización de dichos aspectos económicos. En relación a los principios que se establecen con la nueva regulación se mencionan los derivados del carácter ultraperiférico junto con los de equidad en materia de financiación y cohesión territorial. Y, por otra parte, se profundiza en los principios de continuidad territorial y de libertad de transporte marítimo y aéreo. En materia de energía, destaca la apuesta por la implantación de un nuevo modelo energético basado en las renovables. También se establece la necesidad, respecto a los precios de la generación eléctrica y del agua desalinizada o reutilizada, de que sean equivalentes a los del resto del territorio español.

Por otro lado, Sonia Mauricio resalta en su capítulo el gran acierto de que las universidades canarias y los centros de investigación más relevantes del Archipiélago se incluyan por primera vez en la parte económica del REF, de manera que su labor formativa e investigadora se financie a través de medidas concretas que potencien su desarrollo económico y social. Así, es de agradecer que se establezca la necesidad de compensaciones estatales de los costes adicionales de las universidades canarias para evitar un trato desigual respecto al resto del sistema universitario español. Por último, resulta muy positivo que se fomente la cultura en el REF de forma explícita con una nueva norma que tiene en cuenta la condición de Canarias como región ultraperiférica a efectos de potenciar el intercambio cultural del Archipiélago, evitando que este régimen de transacciones colisione con el artículo 110 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe cualquier forma de discriminación tributaria dentro de los Estados miembros para proteger la libre circulación de mercancías.

En el mismo marco de la reciente modificación de la Ley 19/1994, Orlando Luján y Víctor Manuel Sánchez, se centran en el capítulo cuarto en aquellas materias que afectan a la regulación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Estas modificaciones incorporan algunas novedades y varias cuestiones que han suscitado problemas en la aplicación práctica del incentivo, cuya solución pretende darse con la nueva redacción del artículo 27, a saber: los beneficios aptos para la dotación; las inversiones aptas como materialización (actividades sociosanitarias, residencias de mayores, geriátricos y otros; propiedad intelectual; aplicaciones informáticas y derechos de propiedad industrial; elementos patrimoniales usados; prohibición del alquiler vacacional); y el requisito de permanencia y la sustitución de elementos patrimoniales como materialización de la RIC.

Murli Kessomal, Estrella Martín y Antonio Viñuela abordan en el capítulo quinto la materialización de la RIC en creación de empleo, en su doble vertiente: la ligada a la inversión inicial —aplicable desde el uno de enero de 2007—, y la simple creación de empleo —vigente a partir de las dotaciones realizadas desde el uno de enero de 2015—. Si bien la creación de empleo ligada a una inversión inicial pudo aplicarse desde 2007, esta posibilidad de materialización de la RIC fue casi nula, debido a la crisis económica que también afectó a Canarias. Por esta razón, no se dispone de jurisprudencia o de la opinión de la Dirección General de Tributos para clarificar los diferentes extremos en los que deba aplicarse. Es a partir del año 2015, cuando esta

posibilidad de materializar la RIC toma un importante auge, al volver a una senda de creación de empleo, al tiempo que se admite sin necesidad de ir ligada a una inversión inicial. Ello lleva a los autores a un estudio minucioso de su aplicación, habiendo dividido su trabajo en dos grandes apartados. En una primera sección exponen la evolución de la normativa aplicable para, seguidamente, con la ayuda de varios casos prácticos, concretar los importes de la materialización de la RIC de acuerdo a distintas interpretaciones de la Ley. De dicho estudio se puede observar que la falta de claridad en la normativa genera dudas sobre su aplicación y, por tanto, una inseguridad jurídica para los contribuyentes.

Salvador Miranda también participa en este libro con una aportación muy relevante desde un punto de vista tributario. El capítulo sexto contiene una exhaustiva actualización de un tema siempre en boga como son las consecuencias del incumplimiento de los requisitos sustanciales y meramente formales de la RIC. El autor parte de la base de que en 2007 existió un auténtico punto de inflexión en el tratamiento de los mismos, suavizando el legislador los efectos negativos del incumplimiento y minimizando por tanto la pérdida del ahorro disfrutado por la aplicación del incentivo, pero aun así continúan existiendo en el presente múltiples casos en los que la Administración Tributaria regulariza el beneficio fiscal disfrutado. Se realiza el análisis en los tres procesos de dotación, materialización y mantenimiento de las inversiones, recurriendo a la normativa y a la interpretación jurisprudencial. Ahora bien, es en el proceso de dotación donde se ocasionan más incumplimientos en los requisitos sustanciales de la Reserva y, en opinión de Salvador Miranda, algunos de ellos ni tan siquiera señalados expresamente en la normativa, como es el caso del momento en que ha de decidirse la dotación, cuestión que ha sido objeto de interpretación jurisprudencial en el sentido de que ha de ser previo a la presentación de la declaración del impuesto, o la indisponibilidad de la reserva hasta que finalice el plazo de mantenimiento, materia en la que el legislador se contradice en la redacción del art. 27.16. Le sigue en importancia el proceso de materialización, con menos sorpresas interpretativas, salvo en el caso de las inversiones en activos usados y anticipadas. En lo que respecta al mantenimiento de las inversiones, en este capítulo también se pone de relieve las funestas consecuencias de la jubilación del empresario que dotó la RIC antes de la finalización del plazo de cinco/diez años establecido para ello.

Se aborda, a continuación, el incremento de los límites de ayudas regionales al funcionamiento contenidos en el Reglamento General de Exención

por Categorías. Los coautores del capítulo séptimo, José Andrés Dorta, Arturo Melián y Francisco Javier Barrios, analizan empíricamente si las principales empresas con sede social en Canarias pueden estar sobrepasando los límites inicialmente establecidos y sus resultados evidencian que no existen indicios para ello. A la luz de sus hallazgos, los autores concluyen que el cambio normativo dará mayor margen a las empresas que se encuentran en fase de crecimiento (acceso a los incentivos a la inversión) y, de forma especial, a las que pertenezcan al sector industrial (acceso a la bonificación para la producción de bienes corporales), disfruten de la exención del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías (AIEM) y tengan acceso a subvenciones al transporte de mercancías.

El libro se cierra con las aportaciones de Carlos Oriol Vidal y Francisco Hernández, que analizan las diferencias injustificadas en las normativas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Tras exponer la homogeneidad normativa que existe entre el IVA y el IGIC, los autores analizan, por una parte, la posible inconstitucionalidad sobrevenida de la interpretación de la norma del IGIC ante el trato desfavorable e injustificado del contribuyente del IGIC y la admisión de la jurisprudencia europea sobre el IVA como criterio contextual en la interpretación de la norma idéntica del impuesto canario. Además, estudian cuatro casos de trato discriminatorio desfavorable del contribuyente del IGIC frente al del IVA: la distinta configuración de la limitación a repercutir las cuotas derivadas de una actuación administrativa, la diferente regulación de la deducibilidad del impuesto soportado en relación con el uso por el sujeto pasivo de vehículos automóviles, el diferimiento del tributo a la importación en el IVA y su no posibilidad en el IGIC y, finalmente, la no exención del alquiler vacacional en el IGIC frente a lo que sucede en el IVA. El trabajo concluye que en todos estos casos se produce una discriminación desfavorable del contribuyente del IGIC frente al del IVA, situación que al no estar justificada puede ser inconstitucional, recordando, con la doctrina, que, en todo caso, lo que se desprende de nuestro REF y ello está plenamente justificado, es un trato discriminatorio favorable al citado contribuyente en determinados aspectos (franquicia al consumo y tipos impositivos inferiores), no la situación inversa.

En los próximos meses el Gobierno de Canarias deberá reabrir, una vez más, el debate público sobre la renovación de los incentivos fiscales del REF a partir de 2021 y definir, junto al Parlamento de Canarias, los operadores económicos y sociales, el mundo académico y el conjunto de la sociedad canaria, las propuestas de modificación que habrá de defender en las negociaciones con Madrid y Bruselas.

Los trabajos incluidos en este libro, cuya lectura recomiendo vivamente, y de manera más general, la ingente labor que lleva a cabo la Cátedra del REF de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, contribuyen de manera fundamental a la difusión de nuestras especialidades, invitan a la reflexión, aportan argumentos, y constituyen sin duda un importante activo y una fuente de inspiración que habrá que tener en cuenta en esa definición y defensa del nuevo REF que se decida en Canarias. Solo me queda, pues felicitar a todos los miembros de la Cátedra del REF por sus inestimables aportaciones y agradecerles su esfuerzo tenaz y continuado, su implicación activa y su compromiso permanente con la defensa de nuestro acervo específico en España y en Europa.

Ildfonso Socorro Quevedo

*Viceconsejero de Economía y Asuntos Económicos
con la Unión Europea del Gobierno de Canarias*

Capítulo 1

*El privilegio del comercio
canario-americano se incorpora
al REF como medida económica
en el s. XVII*

INTRODUCCIÓN

“Hacer la historia del comercio Canarias-Indias es hacer la historia de las anomalías que concurrían en el desenvolvimiento del mismo” (Morales Padrón, 1955, 2011:183). Con esta cita del ilustre historiador iniciamos este trabajo que pretende explicar la importancia que tuvo el comercio canario-americano en la primera mitad del s. XVII, los hitos que se produjeron en 1612 y 1649, e incorporar a las medidas REF, esto es al Régimen Económico y Fiscal de Canarias, el privilegio que supuso que los frutos de las Islas pudieran exportarse a las Indias, cuando desde el s. XVI ese monopolio había sido concedido a la Casa de Contratación sevillana.

Lo primero que he de explicar es el motivo por el que, existiendo el monopolio sevillano y la constatación del comercio desde Canarias a las Indias desde el s. XVI, no incorporase quien escribe esa realidad jurídico-económica al REF en aquella centuria y esperase a hacerlo en el s. XVII. La razón es muy sencilla y forma parte de la idea principal con la que abordé en 2016 el estudio de los orígenes y evolución del REF en un proyecto a diez años en seis tomos, del que ya han visto la luz los dos primeros (2017 y 2018). Su hilo conductor es buscar y analizar todas las medidas que la Corona adoptó con la finalidad de poblar las Islas, de permitir el desarrollo económico y social que hiciese posible mantener el archipiélago como encrucijada de caminos hacia y desde la metrópolis. Y en esa política económica es donde vislumbramos un importante cambio en el s. XVII: mientras que en el s. XVI se permitió el comercio desde las Islas al nuevo continente “para poblar las Indias”, en el s. XVII las sucesivas *permisiones* solicitadas por los concejos insulares y regidores se concedieron por los monarcas “para poblar las Islas”. Todo un cambio de paradigma que permite ahora incorporar este comercio, como excepción al monopolio sevillano, al REF. No a su origen, pero sí a su evolución en el siglo de Felipe III, Felipe IV y Carlos II. Va a ser uno de los dos ejes que voy a desarrollar en este trabajo.

El otro enlaza directamente con la cita de Morales Padrón, puesto que, efectivamente, en el estudio del comercio canario-americano se confirma en el Seiscientos su manifiesto descontrol, el fraude por parte de los comerciantes canarios, andaluces y extranjeros y la poca colaboración de las autoridades designadas por la Corona para su fiscalización, pero también la impotencia de las instituciones del reino para controlar un tráfico que ante todo debía de ser económicamente competitivo y sin embargo no lo fue. El Estado de la época lo intentó sin éxito a través del Consejo de Indias, de la Casa de Contratación sevillana, de los jueces de registro en cada una de las tres islas realengas (Gran Canaria, La Palma y Tenerife) y del posterior juez superintendente con jurisdicción en todas ellas.

La Casa de Contratación contrastaba, por un lado, cómo su monopolio disminuía en términos de recaudación por el mal uso que se le daba al permiso del tráfico en las Islas (*permisión* era el término que se usaba en los documentos de la época), con reiterados fraudes a la hora de convenir con extranjeros la carga de géneros vedados, incluso fingiendo la compra de navíos, o el anticipo de los barcos canarios a la flota oficial que salía de la costa andaluza, de tal forma que cuando la expedición arribaba a las Indias los principales mercados habían ya sido abastecidos; y por otro, la permisividad de las autoridades “canarias” en los tornaviajes, que durante muchos años legalmente no podían hacerse al archipiélago sino directamente a Sevilla, pero que por causas excepcionales muchos navíos recalaban intencionadamente primero en las costas de las tres islas principales. Por todo ello la institución sevillana intentó con ahínco desprestigiar ante el rey el comercio permitido a las Islas, logrando introducir severas restricciones en 1612 e incluso su transitoria prohibición en 1649.

Los jueces de registro en el archipiélago, e incluso el juez superintendente que los reemplazó en la década de 1650, no supieron (o no quisieron) atajar el fraude, siendo un gran inconveniente para su labor que una parte importante de su salario debiera ser abonado por los concejos insulares, que se retrasaban constantemente en su pago, y otra dependiese directamente de las penas que pusieran. De ahí que muchos de ellos cayeran en delitos de cohecho, siendo condenados en los posteriores juicios de residencia.

No ambiciono hacer una exposición pormenorizada de este comercio, sino destacar y documentar dos ideas principales: a) el motivo de las permisiones concedidas y sus sucesivas prórrogas, que a grandes rasgos fue siempre

el poblamiento y desarrollo económico de las Islas¹ y b) el constante fraude que se dio en el comercio canario-americano en ese siglo. Con el desarrollo de esos dos razonamientos pretendo justificar la conclusión final: que el comercio canario-americano entró a formar parte del REF en la primera mitad del s. XVII, pero que la conflictividad por las actuaciones al margen de la ley lo hicieron peligrar.

1. El REF y los alisios en el s. XVII: la permisividad del comercio canario-americano como privilegio económico

El fenómeno meteorológico que conocemos como los alisios, o vientos alisios, aporta la humedad necesaria al archipiélago en su vertiente norte, sirviendo las montañas de las islas más altas y sus laderas de parapeto de las nubes que atraviesan el Atlántico medio cargadas de humedad. Relacionamos los alisios con el REF a través del comercio canario-americano, más específicamente con la permisividad que disfrutó Canarias en el tráfico con América, monopolizado a favor de Sevilla y luego de Cádiz. Se trata de un privilegio importante concedido por la Corona, ligado más directamente con su economía, con su comercio que con la tributación, pero privilegio a fin de cuentas, en el término que hemos venido empleando de merced concedida para el necesario poblamiento de las Islas.

Si durante el s. XV el valor estratégico de Canarias estuvo íntimamente relacionado con el Este, con la ruta de Guinea y el oro y otras mercancías que se sacaban de África y que eran enconadamente disputadas por las dos potencias emergentes de la época: Castilla y Portugal; en el s. XVI su valor estratégico giró hacia al Oeste, hacia la América recién descubierta, hacia las infinitas posibilidades y recursos que brindaba el nuevo continente. Y fueron los alisios los que hicieron posible que el archipiélago se situara en medio de la ruta que unía la metrópolis con las Indias. Su importancia geográfica se multiplicaba como lugar de paso para el avituallamiento y carga para los nuevos territorios, lo que supuso un necesario reforzamiento de las Islas por parte de la Corona para evitar que cayeran en manos enemigas. El esfuerzo no solo fue militar—construcción y mantenimiento de fortalezas con cargo

1 Los caldos fue el principal producto exportador. El vino de más calidad, el malvasía, salía principalmente para Inglaterra, hasta la guerra con Portugal en 1640, mientras que el vino corriente se llevaba a las Indias, compitiendo directamente con los vinos andaluces.

a las rentas reales—, sino también económico. En ese contexto hemos de entender que Canarias participara directa y notablemente en un comercio vedado a otras regiones: en el comercio denominado canario-americano, en el que el vino y el aguardiente fueron los principales productos exportados, y los cueros, el palo de Campeche y la plata de las Indias las más notables mercancías importadas.

Los incentivos fiscales plasmados en el privilegio de franqueza de Gran Canaria de 1487 no fueron suficientes para el poblamiento de las tres islas realengas, por lo que la Corona adoptó también medidas económicas. Las más importantes fueron los repartimientos de tierras y aguas y la revalorización de la moneda canaria respecto a la peninsular. Fueron las primeras medidas del hoy denominado REF económico o parte económica del REF, aunque defienda que REF solo hay uno y la división conceptual actual es completamente artificial. A esas dos medidas iniciales hemos de añadir en el s. XVII otra del mismo valor que las anteriores para el desarrollo económico y social del archipiélago: el permiso tácito o expreso al comercio canario-americano, vedado para el resto del reino, excepto para la Casa de Contratación de Sevilla/Cádiz, durante los siglos XVI a XVIII. Sin esa válvula de escape económica y social, el desarrollo del archipiélago hubiese sido más traumático, mucho más exigente, por lo que la permisión al comercio canario-americano hemos de situarla en el contexto de las necesidades del archipiélago que a lo largo de los siglos ha tenido que cubrir el Estado, en el contexto pues de la institución REF.

2. La literatura y fuentes sobre el comercio canario-americano

Cuatro son las obras que consideramos de referencia para el análisis del comercio canario-americano en el s. XVII: la de Peraza de Ayala: *El régimen comercial de Canarias con las Indias en los siglos XVI, XVII y XVIII*, publicada en 1952; la de Morales Padrón: *El Comercio canario-americano (siglos XVI, XVII y XVIII)*, impresa en 1955, el enciclopédico trabajo *Piratería y ataques navales contra las Islas Canarias* de Rumeu de Armas, editado en Madrid en el periodo 1947-1950, y *el Cedulaario de Canarias* de Morales Padrón (1970). Esta obra recopila en tres tomos la legislación aplicable al comercio canario-americano y los requerimientos hechos por la Corona a particulares. La destacamos no solo por el importante material normativo que contiene, sino también por la síntesis del comercio canario-americano que hace su autor en el estudio

preliminar del tomo primero; en ella figuran las claves de dicho comercio expresadas con reiteración en las numerosas cédulas reales trascritas.

Rumeu de Armas (1947, 1991, T. I:290) incide en una de las cuestiones clave en las que fundamenta su trabajo Peraza de Ayala, que a su vez entronca con la primera de las ideas que queremos desarrollar: en la diferente motivación del comercio canario-americano en los siglos XVI y XVII. Para el jurista lagunero, en el s. XVI el interés del comercio permitido por la Corona era la población y suministros a las Indias, mientras que en el s. XVII fue fomentar el desarrollo económico y social de Canarias. Rumeu de Armas opina igual respecto a la real cédula de 20 de enero de 1503, que interpreta como punto inicial del comercio canario-americano y que *pretendía beneficiar a la metrópoli con los productos del Archipiélago antes que abrir las puertas de las Indias al comercio insular*. Así comienza el insigne historiador su análisis del comercio con las Indias, destacando que desde el descubrimiento los navíos que venían de la Península cargaban en exceso en Canarias, comerciando con el excedente en las Antillas hasta que fue prohibido. En 1511 Fernando el Católico alentó de nuevo la carga en las Islas de ganado, quesos, azúcares y conservas, y en la evolución de la permisión del tráfico en Canarias durante el s. XVI Carlos I no accedió a declararla a perpetuidad y la fue concediendo temporalmente. En 1546 se crearon los registros obligatorios de mercancías y la prohibición de que se exportasen en barcos extranjeros. Los permisos de comercio eran solo para los frutos de labranza de las Islas y no para los productos extranjeros, y en 1561 se obligó a hacer el tornaviaje a Sevilla, respondiendo los armadores con las fianzas depositadas. Por último destacamos en la obra de Rumeu de Armas el mandato de 1572 de Felipe II de que los navíos canarios no navegasen sueltos sino en flotas, para intentar controlar el tráfico clandestino y darle mayor seguridad contra los piratas.

Aportaciones posteriores, pero importantes para nuestro análisis, son por orden cronológico, las de Madurell Marimón (1961) “El antiguo comercio con las Islas Canarias y las Indias de nueva España o del Mar Océano (1498-1638)”, López Cantos (1977) “El tráfico comercial entre Canarias y América durante el siglo XVII”, Pérez-Mallaina Bueno (1982) “El Consulado de Sevilla y el contrabando canario con América en la segunda mitad del siglo XVII”, Macías Hernández (1992) “Canarias y la crisis del siglo XVII. La singularidad isleña” y Bernal (2004), de sugerente título, “Poner freno y castigo a las Canarias: necesidades de la Real Hacienda y presión del Consulado de Sevilla (1644-1653)”.

El análisis de esta literatura, conjuntamente con el estudio de las cédulas reales de la época y la copiosa documentación obrante en el AMLL, nos ha permitido la redacción de este trabajo. El archivo de referencia para contrastar la realidad del tráfico canario-americano en el s. XVII es indudablemente el Archivo General de Indias (AGI), relegando a un segundo lugar al AGS y al AMLL, pero el magno trabajo de recopilación realizado por Morales Padrón en su tantas veces citado *Cedulario de Canarias* (1970) facilita sobremanera la labor que hemos efectuado.

3. Las ordenanzas de 1591 que regularon el comercio americano en el s. XVI

El 17 de enero de 1591 se publicaron en Madrid las ordenanzas “para remedio de los daños e inconvenientes que se siguen de los descaminos y arribadas maliciosas de los navíos que navegan a las Indias Occidentales”, que fueron inicialmente pregonadas en Madrid el 23 de enero de ese año y en la calle de las Gradass sevillana el 8 de marzo. Fueron las vigentes a finales del s. XVI y comienzos del s. XVII, hasta las restricciones decretadas en 1612. Por “descaminos” hay que entender lo que se quería introducir como contrabando, tanto en el viaje de ida como en el tornaviaje, y por “arribadas maliciosas”, la llegada a un puerto que no era el de destino por deseo expreso del capitán o del armador, queriendo sacar provecho de una situación fortuita. Hay que tener en cuenta que esas ordenanzas no solo regulaban el comercio canario-americano, sino también el de la metrópolis con América, tanto en sus viajes de ida como de vuelta. Por tanto, en la primera etapa del s. XVII en el comercio canario-americano, las reglas estaban bien delimitadas por las ordenanzas, aunque no todas se aplicasen a las Islas, y las sanciones a quienes las incumplían eran severas, tanto para los comerciantes y navegantes como para las autoridades e instituciones implicadas. En el preámbulo de las ordenanzas se recoge con rigor los principales problemas que se querían solventar. Entre ellos no estaba, en 1591, la carga máxima que podían navegar los navíos desde Canarias, pero sí otras cuestiones con las que vamos a ir encontrándonos en nuestro análisis del s. XVII. La ordenanza consta de treinta y tres disposiciones concretas, de las que destacamos solo las siete que considero imprescindibles para una mayor comprensión de las medidas de control del comercio canario-americano en el s. XVII:

1^a. *Que ningún navío pueda navegar en la carrera de las Indias sino fuere en flota*

La obligación de navegar en flota (flotas de Nueva España y Tierra Firme) existía tanto a la ida como a la vuelta, debiendo ir los navíos en conserva de flotas y salir solo de los puertos de Sanlúcar de Barrameda, Cádiz o desde las *Islas de Canaria*. Como no todos los barcos iban a los mismos puertos americanos, se permitía que los que viajaban a las islas Española, San Juan de Puerto Rico, Cuba, Jamaica y provincias de Honduras y Yucatán saliesen en conserva de la flota de Nueva España y que una vez descargadas sus mercancías fueran directos a La Habana para esperar al resto de la flota y volver en conserva. Y los que iban a la isla de Margarita, Río de Hacha, Venezuela y Santa Marta navegasen con la flota de Tierra Firme y una vez despachados regresasen a Cartagena para unirse a la otra. Únicamente podían regresar sueltos los navíos que fuesen a Puerto Rico, *por estar más a barlovento y desembocados*. Con estas medidas se trataba de dar la seguridad debida a los navíos frente a los corsarios, y también evitar que comerciasen con otros puertos distintos a los permitidos.

2^a. *Sobre el tratamiento a los navíos que arribasen a puertos que no fuesen los autorizados*

En la edición de las ordenanzas manejada no figura alguna expresamente con el nº 2, pero atendiendo a su contexto y a las distintas materias reguladas, analizamos en segundo lugar lo que ocurría con los navíos que por tormentas, enemigos u otras causas —entre las que el rey no descartaba que fuesen intencionadamente y en interés propio— tuvieran que arribar a lugar distinto al que constaba en su despacho. La orden dada a las autoridades de esos puertos era categórica: devolverlos a sus destinos originales con toda su mercancía, sin permitir que la vendieran. Solo en el caso de desperfectos se autorizaba a atender las naves y tripulaciones con cargo a la hacienda de sus dueños. Ya existía con anterioridad una cédula que regulaba esta materia en los mismos términos (la de San Lorenzo, 3 de junio de 1589).

3^a. *Que sean barcos luengos que no pasen de 25 pipas los que hubieren de ir y venir de aviso*

La costumbre era que una vez que se sabía la fecha de salida de la flota de las costas andaluzas se despachase una nave de aviso a cargo de las Islas, comunicando la inmediata partida. Sin embargo, en vez de

pagar las costas al recadero, se le permitía en las Islas proseguir viaje a las Indias, cargando frutos de la tierra. En las nuevas ordenanzas solamente se autorizaba que los navíos de aviso fuesen pequeños, para evitar la competencia que significaba la práctica anterior. Lo mismo ocurría con los que enviaban de aviso desde las Indias, que muchas veces venían con oro, plata y otras mercancías de gran valor, estando prohibido. A partir de las ordenanzas nada más se podían enviar navíos de aviso *luengos otorgados*, de no más de 25 pipas de carga, debiendo llevar cada flota de tres a cuatro de esos barcos pequeños para hacer el servicio. También existía una cédula anterior que ya regulaba esta materia (San Lorenzo, 10 de junio de 1589).

4ª. *A los navíos que saliendo a cargar de los frutos de las Islas de Canaria, para traerlos a estos reinos o llevarlos a Francia*

Era una práctica fraudulenta que muchos navíos cargasen en los puertos andaluces declarando que era para vender los géneros en Canarias, o que cargasen en las Islas diciendo que era para comerciar los frutos en la Península o en Francia, pero que en realidad desde el archipiélago seguían para las Indias, *fingiendo haberles sido forzoso por tiempos contrarios, tormentas o miedo de corsarios*, y vendiendo las mercancías libremente sin licencia alguna. Para acabar con ella, el rey ordenaba que esos navíos se dieran por perdidos, arribasen por las razones que fuesen, incurriendo en *perdimiento* de los navíos y de todos sus bienes, siendo además sus maestros y pilotos condenados a diez años de galeras. Una medida extrema para evitar una práctica que cada vez era más habitual.

5ª. *Tiempos y forma del despacho de los navíos, en que conforme a la permisión de las Islas de Canaria han de enviar sus frutos a las Indias*

Con esta quinta ordenanza la Corona pretendía, por un lado, prohibir una maña existente: que los navíos que venían a las Islas cargados con géneros pudiesen adquirir frutos de las Islas y con todo ello navegar a las Indias, y por otro, regular la salida de los navíos canarios con frutos de su tierra. Para evitar la primera, exclusivamente se autorizaba llevar a las Indias frutos de la tierra, no la mercancía que los navíos trajesen de la metrópolis; y para ordenar la salida de los navíos —que no siempre se sabía cuándo iba a pasar la flota— se permitía que navegasen en dos fechas diferentes: con la flota de Nueva España se despachaban los navíos de las Islas a Nueva España, Yucatán, La Habana, Honduras e islas de Barlovento, y cuando no se supiese la fecha, se auto-

rizaba que saliesen entre el 20 y el 31 de julio para tratar de incorporarse a ella. Para la flota de Tierra Firme era necesario el aviso por anticipado a costa de las Islas, pero si pasaba sin ser vista se permitía el despacho del 20 al 31 de diciembre. En cualquier caso, los jueces de registro debían enviar los despachos y registros a la Casa de Contratación de Sevilla para que controlase los retornos, y que efectivamente habían ido los navíos a donde se les despachó. El tornaviaje, por tanto, era inicialmente obligado por Sevilla.

En esta quinta ordenanza denotamos también la existencia de una medida REF, ya que la prohibición de embarcar géneros que no fuesen de las Islas para las Indias se tomaba *por la pobreza de las dichas Islas, y porque los vezinos dellas tengan salida de sus frutos, para que desta manera se puedan conservar mejor, como es justo...*

6º. *Navíos portugueses que se derrotaren y arribaren a las Indias, lo que se ha de hacer con ello*

A pesar de los intentos de evitarlo, se había convertido en práctica habitual que muchos navíos portugueses que partían desde las Islas a Brasil o Cabo Verde arribasen a las Indias con el pretexto de tiempos contrarios o necesidad de bastimentos, aprovechando para vender su carga, todo ello con la colaboración de algunos vecinos de los reinos, partiendo luego para Portugal. Para evitarlo, la ordenanza señala que cuando arribase a las Indias un navío portugués o de estos reinos, que se hubiese derrotado para Brasil o Cabo Verde, o volviendo de Angola o Guinea, no se le consienta descargar mercaderías ni negros, sino suministrarles lo que necesiten para remediarse y prosigan su viaje.

8ª. *No se pueda comprar mercaderías alguna de navíos arribados*

Finalmente, y obviando la disposición 7ª por su menor interés, destacamos de nuevo que existía mucho comercio ilegal a pequeña escala (llamado granjerías) y gran escala con los géneros que llevaban los navíos que arribaban a puertos distintos a los despachados en las Indias. Para tratar de evitarlo se prohibió comprar mercancía alguna de los navíos que arribasen o fuesen derrotados sin tener destino final en ese puerto, siendo penados tanto el comprador como el vendedor, incluso a diez años de galeras.

Con el análisis de estas siete medidas de las ordenanzas reales de 1591 quiero incidir en la idea de que el comercio americano estaba extensamente regulado

por la Corona en el s. XVII, sin que existiera margen de improvisación por los agentes económicos involucrados invocando que no hubiese norma al respecto. El comercio canario-americano, al formar parte del comercio americano en general, estaba por tanto también ampliamente regulado. A pesar de ello el fraude coexistía con la normativa, como explicaremos más adelante.

4. El comercio canario-americano en el periodo 1601-1611

El estudio de las cédulas reales que regulaban el tráfico con las Indias aporta una nítida idea de la importancia del comercio canario-americano en el s. XVII, labor que afrontamos en tres etapas. La primera, de 1601 a 1611, en la que principalmente destacamos que no existió límite de carga hacia las Indias desde los puertos canarios; la segunda centrada en 1612, año en que la Corona dio un aviso importante de que no iba a permitir el descontrol existente en el comercio desde las Islas, con un atisbo de prohibición, y la tercera en 1649 y 1650 en la que primero se prohíbe el comercio canario-americano y con rapidez se vuelve a permitir.

En los primeros años del siglo se sigue una intensa correspondencia entre el rey y los jueces de registro de las tres islas realengas, en la que se observa una continuidad en los asuntos y en la forma de desarrollarse el comercio en el siglo anterior. En la primera etapa que hemos acotado se continúa esencialmente la tradición del s. XVI, pero a partir de 1611 se dan unas especiales circunstancias que determinan un conjunto de restricciones que son tildadas en las Islas como una auténtica prohibición, sin llegar en realidad a serlo.

Los aspectos principales que destaco en este primer periodo los agrupo por temáticas, en las que confrontamos los áridos textos legales con los comentarios de los regidores expresados en las actas del concejo de Tenerife. No siempre coinciden los textos de las actas de los cabildos con lo que vemos reflejado en las cédulas reales, pero con el análisis de unas y otras pretendo aproximarnos a lo que ocurrió en esos años en el conflictivo comercio canario-americano, incidiendo en la primera idea expresada: que las sucesivas permisiones se otorgaron para poblar las Islas, por lo que forman parte de la institución REF.

No existió límite de carga en el periodo inicial del s. XVII

Como ya indiqué, el comercio canario-americano en la primera década del s. XVII se regía por las ordenanzas de descaminos y arribadas de 1591 y por

las cédulas reales del s. XVI que regulaban el orden y la forma en que se debían despachar los navíos con los frutos de las Islas. Los jueces de registro se limitaban, por un lado, a controlar que solo se exportasen a las Indias frutos de las Islas (principalmente vino), que los navíos y su tripulación no fuesen extranjeros, que navegasen en conserva, saliesen en los plazos indicados y que no viajasen pasajeros que lo tuvieran prohibido, sobre todo extranjeros o vecinos sin licencia; y por otro, a remitir a Sevilla los registros de los navíos para hacer posible el control de los despachos y registros por la Casa de Contratación sevillana en los obligados viajes de retorno a los puertos del Guadalquivir, y verificar además el pago de los impuestos correspondientes, incluido el derecho de avería². En cédula de febrero de 1606 se recuerda a los jueces de registro cuáles eran sus obligaciones y se les conminaba a cumplirlas, puesto que no lo habían hecho desde 1596, especialmente la de remitir a Sevilla la relación de navíos despachados para que controlasen los tornaviajes, ya que muchos de ellos recalaban directamente en las Islas con productos de Indias vedados (oro, plata, perlas...)³. No existía por tanto una carga máxima exportable de frutos de las Islas en esos años, sino que esta era libre, siempre que los navíos fuesen en flota y no sueltos, a diferencia de lo que sucedería a partir de 1612 y durante el resto del s. XVII.

No quiere ello decir que no existiera control sobre las mercancías que salían con destino a las Américas, que era necesario no solo para evitar que viajasen géneros extranjeros, sino también para regular el pago de los salarios de los jueces de registro a través de las correspondientes sisas⁴ sobre los productos exportados. Así se manifiesta en diciembre de 1591, poniendo fin a una disputa ente palmeros y tinerfeños, puesto que los primeros veían que las mercancías de Tenerife que se exportaban a las Indias desde La Palma no eran objeto de sisas, decretando el rey que sí lo fueran⁵.

El control de los navíos extranjeros

El control de los navíos extranjeros, que tenían prohibido comerciar con las Indias, es otro de los asuntos recurrentes en esta primera etapa del s. XVII.

2 Derecho que pagaban los dueños de los navíos por ir protegidos por la flota real.

3 Valladolid, 19 de febrero de 1606, *Cedulario de Canarias*, Tomo II:16-7.

4 Las sisas eran un recargo en el precio de los principales productos. En este caso de los productos que se exportaban a las Indias. Con ese suplemento o sisa se pagaban los salarios de los jueces de registro.

5 Madrid, 27 de diciembre de 1591, *Cedulario de Canarias*, T. I:334-5.

En abril de 1604 el rey había sido informado de que muchas naves extranjeras, a las que no se les había despachado permiso en Sevilla por la prohibición, iban a Canarias, donde se les despachaba para ir a las Indias con los frutos de las Islas. De tal forma que no solo eran extranjeros los navíos, sino también los marineros, ambas circunstancias prohibidas. Les mandaba a los jueces de registro que no permitieran ese tráfico ilegal⁶.

Sin embargo, el concejo de Tenerife procuraba que a los extranjeros se les molestase lo menos posible para que siguieran viniendo a comerciar a las Islas. Así consta en el acta de cabildo de 3 de enero de 1603, en el que se hace referencia a las trabas que imponía en el puerto de Garachico el juez de registro Juan de Valle, incluso visitando el Tribunal de la Inquisición a los extranjeros que llegaban, lo que iba en contra de la economía de la isla⁷. Se hacía una vasta defensa de los extranjeros por parte de los regidores, porque de ellos dependía una buena parte de la economía⁸.

El control de los jueces de registro

El control de los jueces de registro es otro de los temas que más se tratan en las cédulas reales en esta primera etapa, puesto que la Corona tenía noticias a través de la Casa de Contratación sevillana de que se prestaban a recibir sobornos (cohecho). En la comisión real dada en febrero de 1606 al regente de la Audiencia, doctor Chaves de Mora, se indica que por las ordenanzas de 17 de enero de 1591 se permitía navegar a las Indias con frutos de Gran Canaria, Tenerife y La Palma, por lo que los jueces de registro despachaban los navíos que debían ir con la flota de Nueva España desde el 20 de julio hasta el fin de mes, y no antes ni después; y los de la flota de Tierra Firme desde el 20 de diciembre hasta fin de año, y además debían enviar los registros a la Casa de Contratación para que pudieran controlarse en Sevilla en el viaje de vuelta, sin que lo hubiesen hecho desde 1596. Y que en esos navíos iban pasajeros sin licencia y muchas mercancías fuera de los frutos de la tierra, sin pagar además derechos ni avería a la ida y a la vuelta⁹.

6 Valladolid, 2 de abril de 1604, *Cedulario de Canarias*, T. II:12-3.

7 AMLL, Sección 1ª, Oficio 1º, libro 18 de actas capitulares, f. 313r.

8 AMLL, Sección 1ª, Oficio 1º, libro 18 de actas capitulares, f. 313r.

9 Valladolid, 19 de febrero de 1606, *Cedulario de Canarias*, T. II:14-5.

Por ello he de incidir en que el incumplimiento de la normativa no solo se producía por parte de los comerciantes afectados, sino también por las autoridades y jueces de registro competentes.

Los registros de navíos que iban al Brasil

La importancia de ese tráfico y el interés del concejo de Tenerife de que fuese lo más fluido posible se refleja desde principios del siglo en las actas de cabildo. En la de 4 de mayo de 1601 se acuerda que los navíos con destino a Brasil y Cabo Verde fueran despachados por la Justicia¹⁰, sin que pudieran entrometerse los jueces de registro del comercio canario-americano. El interés de los regidores era doble: por un lado, fomentar que el comercio desde las Islas a esas dependencias portuguesas fuese lo más viable posible, incomodando lo menos posible a los navíos, y por otra, que no se encareciese ese comercio con los derechos que cobraban los jueces de registro (hasta 60 ducados, con dilación del viaje y muchas extorsiones). Del debate del cabildo se aprecia que primeramente se hizo el registro por la Justicia de la isla, pasando luego a los jueces de registro y protestando por ello el concejo insular¹¹.

Para llevar a cabo el acuerdo se encomendó la gestión, en cabildo de 17 de mayo de 1601, al licenciado Suárez con un salario diario de dos ducados, quien debería ir por treinta días a la Audiencia de Canarias a resolverlo. Si conseguía hacerlo antes cobraría los 60 ducados íntegros¹². Sin embargo, continuaron con su labor los jueces de registro, puesto que en cabildo de 25 de agosto de 1606 volvió a tratarse ese asunto, procurando de nuevo que el rey se sirviese mandar que a dichos navíos no se le diesen los registros como a los que iban a las Indias por no serlo necesario¹³.

El concejo seguía oponiéndose a que los jueces de registro se interpusieran en el tráfico con Brasil, Cabo Verde y Guinea, más constándole que el licenciado Muñiz, juez de registro en Tenerife, llevaba más derechos a los navíos en ese tráfico que los debidos, conminándole a que cesara en su práctica y además que fijase su residencia en La Laguna, como estaba mandado

10 La Justicia era el representante del rey en el concejo insular, normalmente el gobernador o el teniente-gobernador. De ahí la expresión “la Justicia y regidores acordaron...”.

11 AMLL, Sección 1ª, Oficio 1º, libro 18 de actas capitulares, ff.254r-255r.

12 AMLL. Sección 1ª, Oficio 1º, libro 18 de actas capitulares, ff.257r-257v.

13 AMLL. Sección 1ª, Oficio 1º, libro 19 de actas capitulares, f.102v.

por el rey. Insistía el concejo en que el principal trato de la isla era la labor del vino, y el bien estaba en que se trajinase y cargase de ella, y si eso faltase se arruinaría y destruiría. Aprovechaba una vez más para solicitar que los jueces de Indias no se entrometieran en el tráfico que iba a otros lugares¹⁴.

De esta primera etapa del s. XVII en el comercio canario-americano destacamos que no existía un máximo de carga de frutos de las Islas; que el comercio con Brasil y Cabo Verde a través de los portugueses era importante; que los jueces de registro tenían exclusiva competencia en la fiscalización, aunque no siempre cumplían su cometido de conformidad con las ordenanzas, pero no en el tráfico con Brasil, y que existía un elevado incumplimiento de la normativa aplicable, tanto por los comerciantes y capitanes de barcos como por las autoridades y jueces de registro.

5. El endurecimiento de las condiciones del comercio canario-americano en 1612

En 1612 se produce un punto de inflexión en el comercio canario-americano que trajo causa directa en el contrabando y la permisividad de algunos jueces de registro en el tráfico de mercancías y pasajeros en la etapa anterior, pero también en la rivalidad con el comercio de la metrópolis, representado por el monopolio a favor de la Casa de Contratación sevillana. Me refiero a las fuertes restricciones impuestas por la Corona a las Islas en ese año.

La presión ejercida por las instituciones sevillanas y la casuística que he destacado en el periodo 1601-1611 hacen que el rey, a través del Consejo de Indias, comience una serie de consultas con la propia Casa, el regente de la Audiencia en Canarias y los jueces de registro de Tenerife, La Palma y Gran Canaria. Lo hizo con cuatro escritos fechados en Aranjuez el 14 de mayo de 1611. El enviado al regente de la Audiencia tenía por objetivo informarse si convenía que no saliera navío alguno con fruto de las Islas sin la visita y despacho de la Casa de la Contratación. Se pone de manifiesto el mal momento por el que atravesaba el comercio de las Indias desde Sevilla, del que la Casa había informado al rey que se debía al uso incorrecto de la permisión real en las Islas, donde se consentía que navíos y productos extranjeros navegaran para las Indias con solo cargar algunos vinos, y sin pagar derechos de avería ni otros impuestos. Ello implicaba que el tráfico legal desde Sevilla

14 AMLL. Sección 1ª, Oficio 1º, libro 19 de actas capitulares, ff. 110v-111r.

no fuese competitivo en precios respecto al “ilegal” de Canarias. Para corregir esa situación el rey consultaba si convenía que se prohibiera que las embarcaciones pudieran cargar en las Islas sin el preceptivo despacho de la Casa sevillana¹⁵. El quebranto económico de dicho trámite de fiscalización para las Islas era evidente, pero el rey pretendía asegurarse bien a la hora de tomar una decisión tan grave.

En una nueva comisión al regente de la Audiencia de Canarias, doctor Busto de Bustamante, para que averiguase los excesos en la permisión, el rey se hace eco otra vez de las irregularidades que se cometían en el comercio desde las Islas y cómo estaba afectando negativamente al de la metrópolis. Le ordenó que investigase qué había sucedido con los excesos sobre las 500 toneladas de frutos del país permitidas en 1610 y sobre la carga de vino que habían efectuado once navíos que llegaron de Sevilla para llevar los caldos a las Indias¹⁶.

Todas las pesquisas y presiones recibidas desde Sevilla terminaron, en principio, con una orden sin mes y día de 1611 (quizás junio) que si bien no prohíbe de derecho el comercio canario-americano sí lo dificultaba notablemente de hecho con una serie de nuevos requisitos imperiosos. El comercio anual se pone en manos de la Casa de Contratación sevillana, a pesar de los comentarios reales de que dicho tráfico no podía prohibirse del todo. Se endurecieron las condiciones a las que se sometía el tráfico a partir de 1611, pero no tenemos seguridad de que esa orden sin fecha entrase en vigor, más bien entiendo que no llegó a aplicarse, como figura en su propio texto: *no se uso de esta cedula y en su lugar se despacho la que se sigue adelante*¹⁷. Una de las nuevas condiciones que imponía era una importante fianza de 6000 ducados (que no llegó a exigirse en la posterior orden de julio de 1612, como veremos).

Existe sin embargo otra orden, fechada en Madrid el 26 de julio de 1612¹⁸, que regula desde ese día el tráfico de los frutos de las Islas a las Indias. De su texto se desprende que el rey había recibido las contestaciones a las consultas realizadas al Consejo de Indias, y también la oposición de las Islas a

15 Aranjuez, 14 de mayo de 1611. *Cedulario de Canarias*, T. II:32-3.

16 Madrid, 3 de junio de 1611. *Cedulario de Canarias*, T. II:35-7.

17 *La orden que vuestra merced manda se tenga de aquí adelante en el navegar a las Indias los frutos de las islas de Canaria*,...1611, identificada con el nº 39 en el *Cedulario de Canarias*, T. II:37-40.

18 Madrid, 26 de julio de 1612. *Cedulario de Canarias*, T. II:44-49

las restricciones proyectadas, expresadas a través del regidor y procurador de Tenerife, capitán Lope de Mesa. Esa segunda orden parece ser que fue la que efectivamente se aplicó, suavizando el texto de la antes comentada. Nada aclara al respecto Morales Padrón en la Introducción al Tomo I del *Cedulario*. Solo indica que *la reglamentación del tráfico* (refiriéndose al s. XVII) *se hace en diversos momentos, en especial en 1612 en que se fijan fechas, frutos, castigos y se hacen otras interesantes consideraciones* (T. II, p. 43). Podía haber sido más explícito el ilustre profesor, pero no lo fue, por lo que hemos de interpretar los textos de ambas disposiciones. A la primera cédula no hace referencia alguna Rumeu de Armas, pero sí comenta que la prohibición al tráfico canario-americano se produjo en 1611 (1991, T. III:635-6), sin citar mes concreto, y señalando como referencia un documento redactado por el marqués de San Andrés. Tampoco lo hizo Peraza Ayala (2009:89), aunque sí indica la cédula de 26 de julio de 1612.

No tiene mayor trascendencia en este estudio si la modificación en la reglamentación del comercio canario-americano, con las nuevas restricciones, se produjo en 1611 o 1612, pero sí es importante que señale hasta qué punto tuvo en cuenta la Corona la oposición que se hizo desde las Islas a las pretensiones sevillanas. En el texto de ambas disposiciones consta expresamente que el rey no quiso aplicar la prohibición total que le solicitaba la Casa de Contratación, sino otro remedio menos riguroso que evitara revocar a las Islas el privilegio del comercio por el grave daño que le ocasionaría, pero insistiendo en que pusieran remedio a los excesos que se habían cometido en el tráfico. Por ello ambas disposiciones ordenan una serie de medidas concretas:

- Que los navíos fuesen de menor porte.
- Que el Consejo de Indias limitara y señalase las toneladas anuales de carga.
- Que expresase las toneladas de carga que por un lado habían de ir con la flota a Nueva España, Yucatán, Habana, Honduras e islas de Barlovento, y por otro en la flota de Tierra Firme a Cartagena, Santa Marta de Venezuela y Rio de la Hacha.
- Que indicara el lugar específico a los que tenía que ir cada navío.
- Que los navíos debían llevar licencia, visita y despacho de la Casa de Contratación.
- Que a la vuelta debían de regresar exclusivamente a Sevilla.
- Finalmente, se endurecían las penas para los dueños de navíos, comerciantes e incluso los jueces de registro que no cumplieran el mandato.

El único requisito que no figura en la orden de 26 de julio de 1612 respecto a la de 1611 es el relativo a la fianza de 6000 ducados que se apuntaba en la más antigua para garantizar que los navíos en el tornaviaje fuesen directamente a la Casa de Contratación sevillana. Posiblemente su omisión fuera un éxito del procurador canario, porque el resto de condiciones eran las mismas¹⁹.

López Cantos (1977) indica, como Rumeu de Armas y Morales Padrón, que en 1611 llegó a prohibirse todo trato comercial entre Canarias y el continente americano, cuestión de la que nos ocupamos en el próximo epígrafe, pero lo que deseo ahora destacar de su trabajo son las estadísticas y consideraciones sobre el tráfico de mercancías en los primeros años del s. XVII. Apunta que desde 1602 hasta 1627 los navíos fueron a Indias en el sistema de flotas, que el 78,95 % eran de 100 o menos toneladas, que el 62,29 % eran de Tenerife, el 28,49 % de La Palma y solo el 8,93 % de Gran Canaria, que el principal puerto de destino fue La Habana, al que llegaron el 32,61 % de los navíos canarios, y que los principales productos exportados fueron el vino, aguardiente y vinagre, esto es, los caldos, seguidos muy de lejos por la brea (1977:308-317). Sobre los años en concreto que analizamos en este epígrafe, las estadísticas de López Cantos (1977:345-6) muestran que:

- En 1610 el comercio canario-americano utilizó 11 navíos de Tenerife (2 desde el puerto de Santa Cruz y 9 desde Garachico).
- En 1611, 28 navíos: 15 de Tenerife (1265 toneladas de mercancía), 11 de La Palma (442 t) y 2 de Gran Canaria (70 t).
- En 1612, 1 navío de Tenerife (60 t).
- En 1613 no hubo comercio.
- En 1614, 4 navíos de La Palma, y
- En 1615, 23 navíos: 12 de Tenerife, 9 de La Palma y 2 de Gran Canaria.

Los datos de López Cantos corroboran que los excesos cometidos en el comercio en 1611 por los agentes económicos, autoridades y jueces de registro fueron determinantes para que la Corona tuviese que restringir el tráfico desde las Islas, siendo tales excesos contrastados por los pesquisidores. Y que efectivamente la orden de 1611 no llegó a aplicarse, sino que la que entró en vigor fue la de julio de 1612, restringiendo el tráfico a un solo navío en ese año y a ninguno en 1613. Sin embargo, pronto se restableció, porque en 1615 había vuelto el comercio a la normalidad.

¹⁹ Madrid, 26 de julio de 1612. *Cedulario de Canarias*, T. II:44-49.

Aunque Rumeu de Armas (1947, 1991, T. III:635-6) y Morales Padrón (1955, 2011:179) emplearon con claridad el término “prohibición” en sus obras, ya vimos que el texto de la orden de 26 de julio de 1612 no llegó a prohibir el comercio, sino a sujetarlo a nuevas condiciones que endurecían su desarrollo. Quizás la de mayor trascendencia fue la de que anualmente la Casa de Contratación debía apuntar las toneladas de carga autorizadas. Ello suponía una gran inseguridad para los cosecheros y comerciantes, que debían arriesgarse a reservar una gran parte de su producción para embarcarla hacia las Indias sin saber si Sevilla lo iba a permitir o no. La restricción comercial era pues importante, llegándose a entender en las Islas que significaba una absoluta prohibición. Peraza Ayala (1952, 2009:89), sin embargo, explica correctamente en nota a pie de página que no hubo prohibición, sino solo restricciones.

6. El comercio canario-americano en el periodo 1613-1650

La tercera etapa en la que hemos dividido el análisis del comercio canario-americano como privilegio excepcional frente al monopolio sevillano-gaditano comienza en 1613 y tiene su punto de inflexión con una prohibición radical por parte de la Corona en 1649. En el primer año se aplicaban ya los efectos de las importantes restricciones introducidas a instancias de la Casa de Contratación sevillana, que se saldaron con un tráfico inexistente en esos doce meses, pero pronto el comercio volvió a la normalidad. En 1649 la presión ejercida por los intereses del comercio directo desde la metrópolis a las Indias consiguió obviar el privilegio especial concedido a Canarias. No queda al margen de esa drástica decisión el acentuado contrabando y la permisividad de las autoridades canarias y jueces de registro con el tráfico ilegal de géneros e incluso con navíos extranjeros desde los puertos canarios. Esta vez sí hay que hablar de una auténtica prohibición al comercio canario-americano, pero nuevamente el interés de la Corona por seguir contando con una encrucijada propia en el tráfico con las Indias hizo que con rapidez, en 1650, se solventase la interdicción.

6.1. El modelo de permisión y los pasos que siguió la Corona para otorgarlo

Consecuencia directa del caos que se había producido hasta 1611 en el comercio canario-americano y de las restricciones impuestas por la Corona en

1612 fue que a partir de ese año se estandarizara una nueva forma de actuar, en la que el Consejo de Indias, a través de la persona que firmaba en nombre del rey, solicitaba el parecer de la Casa de Contratación de Sevilla para conceder posteriormente el puntual permiso anual de las toneladas de carga y su distribución por islas. Ambas cédulas eran precedidas de la solicitud de los tres concejos insulares de que se les señalara la carga permitida en ese año o en el siguiente, con un párrafo de estilo en que se decía “sin perjuicio de la pretensión que tenían de cargar sus frutos sin limitación”.

La real cédula de 26 de julio de 1612 antes comentada es la que enmarca las reglas a seguir en la permisión, figurando expresamente en cada posterior autorización la mención y la fecha de esa cédula (aunque la identifican como de 27 en vez de 26 de julio). Las sucesivas autorizaciones al comercio que se concedieron indican también las obligaciones específicas para los jueces de registro:

- Que dieran el registro y despacho necesario para cargar las toneladas, sin permitir que se excedieran ni de vino ni de ninguna otra mercancía, so pena de privación de su oficio y mil ducados de multa.
- Que se prefirieran los navíos de naturales y vizcaínos a los extranjeros.
- Que el juez de Canaria declarase con tiempo las toneladas que esa isla no iba a poder exportar, para que las aprovecharan las otras.
- Que no permitieran salir a los navíos autorizados con la carga hasta que tuviesen noticia de que había salido la flota de Sevilla, debiendo navegar entonces en su seguimiento.
- Que después de que partieran, enviasen los registros y despachos a la Casa de Contratación de Sevilla²⁰.

Comenzaba así el proceso anual de autorizaciones con el recordatorio de las Islas de que se le señalase la carga permitida, solicitando el Consejo de Indias a la Casa de Contratación si se les debía permitir ese año la exportación para Tierra Firme y Nueva España, y en su caso, cuántas toneladas. Como modelos de esas consultas señalo las efectuadas a la Casa de Contratación el 9 de octubre de 1618 y el 1 de octubre de 1619. En ambas consta al principio el paso previo que se había dado: la petición de las tres islas de que se les otorgara el permiso. En la primera con la cláusula de estilo antes comentada de que hacían la solicitud sin perjuicio de su pretensión de cargar

20 Ventosilla, 22 de octubre de 1614. *Cedulario de Canarias*, T. III:83.

sus frutos sin límites, que sin embargo no figura en la segunda. Le sigue el deseo del Consejo de Indias de saber cuántas toneladas se les puede dar, especificando de “sus frutos”, para recordar el objeto de la permisión: solo frutos de las Islas, y la forma de hacerlo: “para navegar en la dicha flota”, excluyendo por tanto los navíos sueltos, y finalmente se pedía el desglose de las toneladas por islas y a qué puertos debían destinarse²¹.

En la real cédula dada en Madrid el 12 de diciembre de 1619 figura a quién se dirige el mandato: a los jueces de registro de las tres islas, y la súplica que habían hecho los concejos de que se les marcara el número de toneladas que podían cargar, así como que se había visto en el Consejo las propuestas correspondientes a los consejeros (y de la Casa de Contratación). A continuación se señalan las toneladas permitidas (500) y su desglose por islas (Tenerife 250, La Palma 150 y Gran Canaria 100) y a dónde podían ir: la mitad a Tierra Firme y la otra a las islas de Barlovento, prohibiéndose expresamente en esa ocasión que fueran a Campeche, Honduras y La Habana. Le sigue otra cláusula tipo que afectaba específicamente a Gran Canaria, en la que se indica que si no tenía capacidad para exportar esas toneladas, su cupo se repar-tiese en las otras dos islas²².

6.2. *Los permisos concedidos por la Corona entre 1613 y 1649*

Comento ahora el tráfico permitido entre 1613 y 1648 y el motivo de su concesión, que es claramente el que lo convierte en una medida REF, concretamente en una medida económica para promocionar la economía de las Islas. Los intereses por los que se concedía con regularidad la permisión los compartían tanto la Corona como las Islas. Estas, para dar salida a sus principales productos exportadores, el vino en primer y destacado lugar, y aquella para que las Islas siguiesen perteneciendo al reino, puesto que si se despoblaban caerían con suma facilidad en manos de potencias enemigas. La fuente principal que utilizamos son las reales cédulas insertas en el Tomo III del *Cedulario de Canarias* y las que se conservan en el AMLL, concretamente en los expedientes de “Reales cédulas R-XI a R-XV”. Comienza así una nueva etapa en el comercio canario-americano, que estuvo a punto de irse al traste por

21 Madrid, 1 de octubre de 1619, *Cedulario de Canarias*, T. III:99 y Madrid, 9 de octubre de 1618, *Cedulario de Canarias*, T. III:99).

22 Madrid, 12 de diciembre de 1619, *Cedulario de Canarias*, T. III:100-1.

el incumplimiento generalizado de la normativa vigente en el periodo anterior, 1601-1612, y el interés de la Casa de Contratación sevillana en debilitarlo o al menos controlarlo férreamente.

El primer permiso después de las severas restricciones impuestas en 1612 se otorgó con dos reales cédulas de 10 y 19 de diciembre de 1613, que rubrican una carga de 600 toneladas divididas en 300 para Tenerife, 200 para La Palma y 100 para Gran Canaria. Su destino por mitades entre Tierra Firme y las islas de Barlovento, excluidas expresamente Nueva España, Campeche, Honduras y La Habana, debiendo ir los navíos en conserva, en flota y no sueltos. En ese año se liberaban a las Islas de los costes del navío que les daba el aviso de la salida de la flota²³.

El segundo permiso es concedido en octubre de 1614, 500 toneladas de carga distribuidas entre Tenerife 250, La Palma 175 y Gran Canaria 75, con el mismo destino y porcentajes que el anterior: una mitad para Tierra Firme y la otra para las islas de Barlovento, vedando los mismos puertos antes indicados. Los navíos debían ir en flota. Sin embargo, en la posterior orden de 31 de diciembre se pospuso la salida hasta agosto de 1615. Aplazamiento que queda confirmado por la cédula de 6 de septiembre de 1615, que menciona que en 1614 no hubo flota. Por tanto, en 1614 no se utilizó la autorización inicial de carga²⁴.

El tercer permiso es de Valladolid, 6 de septiembre de 1615, que incrementa la carga en 100 toneladas adicionales, autorizando 600 —posiblemente por no haber salido la flota el año anterior— a distribuir entre Tenerife 300, La Palma 200 y Gran Canaria 100, con los mismos destinos, prohibiciones de puertos específicos, obligación de ir en flota y porcentajes que en años anteriores²⁵.

El cuarto se concede en septiembre de 1616²⁶, disminuyendo las toneladas a 500, distribuidas de forma diferente a 1614: Tenerife 250, La Palma 180 y Gran Canaria 70, a pesar de que las Islas habían solicitado incrementarlas hasta 1000²⁷. Los puertos de destino, obligación de ir en flota, porcentajes de cargas y prohibiciones fueron los mismos que en los años precedentes.

23 Madrid, 10 y 19 de diciembre de 1613, *Cedulario de Canarias*, T. III:80-2.

24 Ventosilla, 22 de octubre de 1614, *Cedulario de Canarias*, T. III:82-3; Madrid, 31 de diciembre de 1614, *Cedulario de Canarias*, T. II:54, y Valladolid, 6 de septiembre de 1615, *Cedulario de Canarias*, T. III:86-7.

25 Valladolid, 6 de septiembre de 1615, *Cedulario de Canarias*, T. III:86-7.

26 San Lorenzo, 14 de septiembre de 1616, *Cedulario de Canarias*, T. III:87-8.

27 Madrid, 10 de mayo de 1616, *Cedulario de Canarias*, T. II:55.

Se repiten los mismos términos en el quinto permiso, dado en octubre de 1617²⁸.

En diciembre de 1619 vuelve a concederse permiso de 500 toneladas, pero cambia su distribución entre islas: Tenerife 250, La Palma 150 y Gran Canaria 100. Volvía la isla de menor tráfico a recuperar las toneladas asignadas en 1613 y 1615, en detrimento de La Palma, pero se conservaba en la cédula la cláusula de estilo de que lo que no pudiera enviar Gran Canaria se prorratease entre las demás²⁹.

En 1621 se autorizaron 500 toneladas, repartidas de la misma forma que en 1619, conservando Gran Canaria su incremento hasta las 100 toneladas³⁰.

Las tres reales cédulas de Madrid, 23 de marzo de 1622, una por isla, y las fechadas tanto en Madrid (autorización para La Palma) como en San Lorenzo el 8 de octubre de 1622 (para Gran Canaria y Tenerife) muestran las mismas toneladas y condiciones anteriores para 1622 y 1623, respectivamente³¹.

De 1626 a 1629 observamos que tres reales cédulas que se transcriben en el T. III del *Cedulario de Canarias* expresan un máximo de 300 toneladas de carga para 1626, 1627 y 1628, dato que merecería una mínima explicación en sus textos, porque la rebaja frente a las ya tradicionales 500 toneladas de los años anteriores era evidente. Las reales cédulas a las que nos referimos son las de Monzón, 25 de febrero de 1626, que muestra una distribución de Tenerife 180 toneladas, La Palma 120 y Gran Canaria 80; Madrid, 31 de marzo de 1627 y 24 de marzo de 1628, que indican ambas una distribución diferente a la de 1626: Tenerife 142, La Palma 94 y Gran Canaria 64. Sin embargo, en el AMLL hemos analizado la real cédula dada en Madrid el 8 de junio de 1626, esto es, tres meses después de la otorgada en Monzón ese mismo año, en la que consta una autorización mucho más acorde a las cifras de los años precedentes. Se conceden 600 toneladas (300 para Tenerife, 200 para La Palma y 100 para Gran Canaria), cien más que en los años precedentes, motivado el incremento en que las Islas decían que *no tienen otra cosa de que sustentarse ni proveer sus casas sino es de lo procedido de sus cosechas*³². La importancia de esta cédula es doble: primero, porque da más coherencia

28 Lerma, 7 de octubre de 1617, *Cedulario de Canarias*, T. III:96-7.

29 Madrid, 12 de diciembre de 1619, *Cedulario de Canarias*, T. III:100-1.

30 *Cedulario de Canarias*, T. III:105-8.

31 *Cedulario de Canarias*, T. III:113-7 y 122-6, respectivamente.

32 AMLL, Reales Cédulas R-XIII, 37, real cédula de 8 de junio de 1626.

a la evolución de los permisos al tráfico canario-americano, sin que se entendiera una drástica disminución a 300 toneladas, como señala la cédula de Monzón de 25 de febrero de 1626; y segundo, aún más notable en nuestro guion, porque motiva el incremento de la carga en las necesidades de la sociedad canaria, que tenía en la exportación del vino su principal fuente de riqueza, sin que tuviesen otro producto para sustentarse. Recuperamos pues en 1626 el hilo conductor de una de las ideas principales que queremos transmitir en este trabajo: que la permisión del comercio canario-americano frente al monopolio sevillano fue una medida REF, motivada en el poblamiento y desarrollo de la sociedad canaria.

La misma fuente utilizamos para documentar lo que ocurrió en los tres años siguientes. Ya conocemos las 300 toneladas que rubrican las reales cédulas de Madrid 31 de marzo de 1627 y 24 de marzo de 1628, pero la real cédula datada en Madrid el 2 de junio de 1627, que se conserva en el AMLL³³, indica que para los años 1627, 1628 y 1629 se autorizaron 700 toneladas de carga: 350 Tenerife, 232 La Palma y 118 Gran Canaria. El componente REF está también presente en esa real cédula, puesto que el incremento de las toneladas se motiva en que *habiéndose comenzado a poner en ejecución por la poca permisión que se les daba se han despoblado esas Islas*. Una vez más se concedía e incrementaba el permiso en aras al desarrollo económico de las Islas.

En enero de 1632 se firman tres cédulas reales en las que se determinan para cada isla la carga permitida: 400 toneladas a Tenerife, 200 a La Palma y 100 a Gran Canaria. En total 700, sujetas a las mismas condiciones descritas hasta 1623, incluyendo otra vez la prohibición de los destinos de Nueva España, Campeche, Honduras y La Habana en la flota que iba a las islas de Barlovento³⁴. Las toneladas, sin embargo, coincidían con las expresadas en el trienio 1627/1629.

De 1633 y 1634 carecemos de nuevo de evidencia documental de que se diera la autorización. No obstante, en una cédula de diciembre de 1634 se hace referencia a un doble hecho: que las Islas habían hecho petición por seis años de permiso, y que ya tenían autorización por ese tiempo para el comercio con la Nueva España³⁵. De ser cierto, podría haberse efectuado en esos dos años algún viaje con carga a los territorios conquistados por Hernán Cortés, aunque no nos conste en la documentación analizada.

33 AMLL, Reales Cédulas R-XII, 42, real cédula de 2 de junio de 1627.

34 Madrid, 27 de enero de 1632, *Cedulario de Canarias*, T. III:149-152.

35 Madrid, 19 de diciembre de 1634, *Cedulario de Canarias*, T. III:159.

Después de varios años de petición por parte de las Islas de un período de permisión de seis años, este llega por fin a concederse en abril de 1635. La real cédula es por 700 toneladas y se motiva por *los grandes daños que sus vecinos reciben en no se les dar permisión para poder navegar sus frutos en la flota de Tierra Firme mas de por un año*. En su texto vuelve a indicarse que la prórroga por ese plazo para Nueva España ya existía —aunque no tengamos constancia de ella—. La distribución por Islas era la habitual: 400 toneladas Tenerife, 200 La Palma y 100 Gran Canaria. La mitad para Tierra Firme y la otra para las islas de Barlovento, incluyendo esa vez Nueva España, Honduras y Campeche, tradicionalmente vedadas en el tráfico desde las Islas³⁶. Esta real cédula de 1635 supone un hito en el periodo que analizamos, porque desde 1612 se concedía la permisión por un año, con la excepción del periodo trianual 1627-1629, o sencillamente no se concedía. Por ello la prórroga por seis años (1635-1640, inclusive) tuvo que ser muy bien recibida en las Islas, por la seguridad que otorgaba al comercio y la posibilidad de planificación de la producción durante un periodo tan amplio. Esa prórroga de seis años fue ratificada por otra real cédula dada en marzo de 1637³⁷. Fue la primera vez que los concejos insulares tuvieron que pagar 70 ducados por el nuevo derecho de la media anata³⁸.

La siguiente prórroga es aún más extensa, nada menos que por diez años iniciales, si bien es el preámbulo de un acontecimiento funesto: la prohibición de 1649. Centrándonos en la prolongación, la real cédula de Madrid, 15 de marzo de 1647³⁹, resalta dos hechos contradictorios: por una parte, la extrañeza de la Corona de que durante tantos años las Islas no hubiesen solicitado el permiso de carga a las Indias, lo que era argumentado rápidamente por la Casa de Contratación sevillana como prueba de que se debía al intenso fraude que cometían, y por otra, que la prorrogación anterior se había

36 Madrid, 16 de abril de 1635, *Cedulario de Canarias*, T. III:161-2. Entendemos del texto de esta real cédula y anteriores que la prohibición era a efectos de que la mitad de la carga, destinada a las islas de Barlovento, no podía interferir con la otra mitad destinada a Tierra Firme. En otras palabras, que el cupo destinado a esas islas debía cumplirse en su totalidad, sin que una parte se destinase a Nueva España, Honduras y Campeche.

37 Madrid, 11 de marzo de 1637, *Cedulario de Canarias*, T. III:174-5.

38 Se creó ese impuesto en la búsqueda incesante por la Corona de nuevos ingresos. Gravaba las mercedes reales, como las permisiones de tráfico con las Indias, los nombramientos de cargos públicos y los títulos.

39 *Cedulario de Canarias*, T. III:191-3.

concedido en 1641 por diez años: (*que al año de seiscientos y quarenta y uno se les concedio por diez años mas*). Existiese o no esa prórroga expresa de 1641, lo cierto es que durante los años precedentes a 1649 existió el comercio canario-americano, alcanzando altas cotas de defraudación y contrabando. Sobre la posible prórroga de 1641 nada dicen los autores de referencia. Pezraza Ayala (1952, 2009) y Rumeu de Armas (1947, 1991) no la mencionan, aunque al menos Morales Padrón (1955, 2011:183) indica que en 1641 sacaron las Islas la última licencia para enviar sus 700 toneladas. Se trata entonces más de una prórroga tácita que expresa, aunque ante la duda es esclarecedor el dato que antes transcribimos entre paréntesis sobre la cédula de 15 de marzo de 1647: que se concedió por diez años. Sea como fuese, esa prórroga, tácita o expresa, del comercio canario-americano y los acontecimientos que en ella se produjeron son la antesala de la prohibición de 1649.

De esta etapa, y para entrar de lleno en la segunda de las ideas que desarrollamos: el manifiesto incumplimiento de la normativa vigente en relación con el comercio canario-americano, hemos de destacar dos asuntos más:

El comercio ilegal con barcos portugueses

El tráfico con las colonias portuguesas se prestaba al contrabando de vino y otros productos que en realidad terminaban en las Indias sin ningún tipo de registro y pago de impuestos. La práctica habitual volvió a llamar la atención del Consejo de Indias en 1641, que envió una comisión al capitán general y regente de la Audiencia de Canarias, Luis Fernández de Córdoba, para que averiguase el comercio fraudulento que realizaban navíos de 80 a 100 toneladas en las Islas y en Madeira, cargando vinos para Brasil y sin cruzar la línea arribando en ensenadas y ríos poco controlados de Tierra Firme. En ellos descargaban las mercancías, cambiándolas por otras que llevaban de vuelta a las islas de San Miguel y Fayal, sin tomar cuenta de ello la Casa de Contratación y defraudando a la Hacienda real. Se pedía al regente que hiciese las averiguaciones oportunas para impedir ese tráfico delictivo. En parecidos términos se dirigió el rey en esa misma fecha a los jueces de registro de las tres islas de realengo⁴⁰. En ese año la preocupación de la Corona no solo era evitar el contrabando de los portugueses, sino también que invadieran las Islas, según se puso de manifiesto en una respuesta al juez de registro

40 Madrid, 27 de agosto de 1641. *Cedulario de Canarias*, T. II:81-3.

de Tenerife⁴¹. En 1640 Portugal se había rebelado contra la Corona, entrando España y Portugal en guerra.

El caos generalizado en el control de la permisión

En los años finales de la década de los cuarenta se pone de manifiesto que las medidas que se adoptan por el Consejo de Indias, la renovación constante de los jueces de registro, y el nombramiento de personas cualificadas para el control de la permisión en el comercio canario-americano fueron insuficientes. En la orden real cursada en 1648 a los jueces de registro se hace patente el evidente descontrol: las naos salían sin licencia ni registro alguno, las mercancías pasaban de un puerto de destino a otro, llegaba a las Islas mucha ropa de contrabando que salía hacia las Indias, y regresaba de vuelta mucha plata, oro y géneros preciosos sin declararse. El rey insistía en que los jueces de registro cumplieren su labor, incluso les amenazaba con graves sanciones, pero sin éxito alguno⁴².

La preocupación por el descontrol hizo que el rey también enviase días después, en enero de 1649, órdenes al virrey del Perú, presidente de la Audiencia de Panamá, gobernadores de Santa Marta, Cartagena, Río de la Plata y oficiales reales de esas provincias para que tuviesen especial cuidado en que se cumplieran y ejecutasen las normas dadas en relación con el comercio canario-americano, reconociendo que en la práctica se había introducido el “comercio abierto”, a pesar de la normativa aplicable. Les ordenaba que hicieran cumplir la normativa y evitar el perjuicio tan grande que se estaba produciendo en la Hacienda real y en el tráfico con la metrópolis, que prácticamente quedaba arruinado de proseguir las ilegalidades⁴³.

Con la breve explicación de estos dos asuntos el lector podrá ya anticipar lo que ocurrió en 1649: la prohibición absoluta del comercio canario-americano. Por supuesto, que la realidad histórica no es siempre la que se plasma en la documentación oficial, pero su análisis ayuda a hacernos una idea de las manifiestas irregularidades que existieron en dicho tráfico.

41 Madrid, 8 de octubre de 1641. *Cedulario de Canarias*, T. II:83-4.

42 Madrid, 14 de diciembre de 1648. *Cedulario de Canarias*, T. II:100-4.

43 Madrid, 13 de enero de 1649. *Cedulario de Canarias*, T. II:105-6.

7. La fugaz prohibición del comercio canario-americano en 1649

Después de tanto descontrol en el comercio que tenía su base en las Islas, de la permisividad de los jueces de registro e incluso de parte de las autoridades isleñas ante las prácticas ilegales de los comerciantes locales y extranjeros, todo ello, por supuesto, debidamente magnificado por la Casa de Contratación y por la élite mercantil sevillana, que se veía perjudicada en sus negocios de importación y exportación, tuvo lugar un desenlace rápido y fulminante, aunque afortunadamente para el archipiélago, transitorio: ¡la prohibición del comercio canario-americano! Desde Madrid, el 19 de abril de 1649 se comunicaba a los jueces de registro de las tres islas de realengo una provisión que prohibía el comercio de las Islas con las Indias, ordenándoles que pusieran especial cuidado en que se cumpliera. Es un nuevo punto de inflexión en la evolución del REF: ¡el privilegio que se concedió a Canarias con la permisión del comercio canario-americano, medida que afectaba a la parte económica de la institución analizada, era revocado! Las razones principales fueron el manifiesto incumplimiento de la normativa que regulaba el tráfico de mercancías y personas, y la presión sevillana ante el deterioro del comercio desde la metrópoli, amparado en el monopolio que cada vez perdía más fuerza por diversos motivos, uno de ellos la competencia ilegal que se hacía desde las Islas.

La transitoriedad de la prohibición es otra de las notas que reafirma, junto a las permisiones concedidas, que el comercio canario-americano pasó a ser en la primera mitad del s. XVII un componente clave en el desarrollo económico del REF.

En la provisión se motiva primero la prohibición del comercio. Y se hace con dos razones principales: 1º) con una expresión determinante: que se había introducido en Canarias el “comercio abierto”, tanto de naturales como de extranjeros, quienes arribaban con ropa sin registro y de contrabando, entendiéndose con locales para enviarla a las Indias, unas veces de forma completamente ilegal, y otras amparadas en licencias, pero excediendo del volumen concedido, y 2º) con lo que suponía ese “comercio abierto”: el menoscabo de los derechos de la Hacienda real y la total ruina del comercio desde la metrópolis a las Indias, que dejaba de ser competitivo al no pagar el tráfico ilegal los impuestos y derechos de avería y además retornar los navíos sin control alguno.

A partir de ahí indica que tras las consultas realizadas, el rey con carácter general resuelve que no se prorrogue a las Islas la permisión que se les solía

conceder para navegar sus frutos a las Indias, prohibiéndosele todo el comercio, y con carácter específico ordena a los jueces de registro que a partir de ese momento:

- No diesen licencias ni despachasen navíos,
- Controlasen que no salieran para las Indias e Islas de Barlovento, y
- Que si transitoriamente arribaban a las Islas navíos de las Indias, obligasen a sus patronos a que continuaran viaje hacia donde tuvieran licencia y registro, sin permitir que descargaran.

Por tanto, a partir del 19 de abril de 1649, o con mayor precisión, a partir de que esa cédula real llegase a las Islas⁴⁴, el comercio canario-americano quedaba completamente prohibido. Uno de los principales privilegios que formaba parte de la evolución del REF histórico, el que con mayor énfasis afectaba al desarrollo económico de las Islas en el s. XVII y no solo a su especial fiscalidad, quedaba revocado. En la cédula se puso una vez más de manifiesto que la permisión “solía concederse”, esto es, que no era permanente, sino que se renovaba con asiduidad, y que se limitaba a los frutos de las Islas. Los excesos en el tráfico por parte de los comerciantes, la permisividad de las autoridades y la presión sevillana terminaban transitoriamente con el hito a la excepción de Canarias al monopolio sevillano en el comercio americano⁴⁵.

El 29 de abril de ese mismo año el rey envió un escrito a Pedro Carrillo de Guzmán, capitán general y regente de la Audiencia en Canarias, comunicándole la prohibición decretada días antes, y ordenándole que controlase la nueva situación. La motivación de la cédula coincide en términos generales con la remitida a los jueces de registro canarios y autoridades indianas, pero hace especial hincapié en que durante muchos años se hicieron diligencias sin éxito alguno para evitar el fraude que hacían los naturales en el tráfico canario-americano, y que en los últimos años en vez de contenerse se había universalizado⁴⁶.

44 Señala Rumeu de Armas (1991) que la real cédula con la prohibición es de 4 de febrero de 1649, pero la que hemos tenido a nuestra disposición ha sido la de 19 de abril.

45 Madrid, 19 de abril de 1649, *Cedulario de Canarias*, T. II:112-].

46 Aranjuez 29 de abril de 1649. *Cedulario de Canarias*, T. III:224-5.

8. ¿El intenso fraude en el comercio canario-americano fue real o se magnificó por los intereses sevillanos?

Después de analizar las cédulas reales y la correspondencia del Consejo de Indias con los jueces de registro y autoridades competentes, la impresión que queda al lector es que efectivamente hubo un claro descontrol en el comercio canario-americano, y tanto los comerciantes como los jueces de registro incumplieron la normativa vigente. La motivación de la prohibición decretada en 1649 ha sido analizada, entre otros, por los tres autores de referencia en este trabajo: Peraza Ayala, Rumeu de Armas y Morales Padrón, y más recientemente por Pérez Mallaina (1982) y Bernal (2004).

Peraza Ayala (2009:91) llegó en 1952 a la conclusión de que en esos años el abuso era innegable. En parecidas palabras se expresó Morales Padrón en 1955, cuando entre transcripción de textos legales y comentarios afirma que en aquellos años *el contrabando y fraude son, pues, ciertos* (2011:183) y, refiriéndose a la prohibición de 1649, puntualiza que *el motivo de esta radical determinación no era otro que el continuo contrabando canario que saturaba los mercados indianos de productos antes de que lleguen las flotas* (2011:184), si bien en toda su obra está siempre presente que la oposición de la Casa de Contratación sevillana —inspiradora de las restricciones y posterior prohibición, añadido— y el archipiélago fue perpetua (2011:293). Rumeu de Armas en 1947 fue más cauto en sus comentarios, refiriéndose a la prohibición de 4 de febrero de 1649 como inesperada y sorprendente, sin aceptar expresamente la situación que se deriva de la lectura de las reales cédulas que hemos comentado, sino que *fue dictada por presiones y rivalidades del comercio metropolitano, cada vez más inclinado a soslayar toda lícita y beneficiosa competencia* (1991, T. III:638). En otras palabras, Rumeu de Armas no acepta una situación de descontrol general en el comercio canario-americano, en el que reinase el caos y el contrabando, sino que motiva la prohibición principalmente en la presión sevillana ante una competencia que tilda de lícita y beneficiosa.

Ante la falta de unanimidad al respecto, el trabajo del profesor sevillano Pérez-Mallaina (1976) es significativo, ya que analiza precisamente si se realizaba contrabando desde Canarias y tenía razón el Consulado de Sevilla al culpar al tráfico ilegal realizado desde las Islas de la ruina del comercio de Andalucía, o al contrario no era así. Afirma con toda claridad que *el contrabando realizado desde Canarias era un hecho innegable* (1976:630). Reconoce, no obstante, la presión firme del Consulado de Sevilla, que financiaba

a la Corona en sus perennes y costosas necesidades, destacando que *dicha influencia fue empleada para obstaculizar la navegación canaria a Indias (...), pero con todo, debe quedar claro, que no se trataba de una animadversión particular contra las islas, pues en la propia ciudad de Cádiz veía un peligro para su preponderancia* (1976:632). En síntesis, Pérez Mallaina opina que efectivamente hubo contrabando y excesiva permisividad por parte de las autoridades canarias y jueces de registro, aunque en la prohibición del comercio canario-americano en 1649 influyese de forma decisiva el interés de las instituciones sevillanas por mitigar la competencia que se les hacía desde las Islas.

El trabajo de Bernal (2004) es elocuente en esta materia, no en balde su título comienza con el entrecorillado “Poner freno y castigo a las Canarias” para referirse a las necesidades de la Real Hacienda y la presión del Consulado de Sevilla en el periodo que analizamos (1644-1653). Afirma que el archipiélago se convertía en una vía propicia de optimización de los beneficios obtenidos del comercio colonial y que eran reinvertidos directamente en manufacturas extranjeras destinadas, a su vez, a ser reexportadas al mercado indiano. De ahí la lógica ofensiva sevillana, al *considerarse que la mayor parte de su comercio americano era de simple comisión, o contrabando, al servicio de naciones europeas y, de éstas, en ocasiones, rebeldes o enemigas* (2004:593), pero considera que no se puede reducir la cuestión a una pugna entre intereses canarios y sevillanos, sino que esta fue un factor más en las restricciones del comercio y la posterior prohibición. Destaca el auge de los frutos indianos, entre ellos el tabaco, por lo que se generaba un escenario *propicio a cualquier tipo de iniciativa que aprovechase la ocasión para hacer buenos negocios teniendo a Canarias como Factor de intermediación*. En el asunto concreto que nos ocupa, Bernal afirma que entre 1639 y 1644, consumada de facto la separación de Portugal y la independencia de Holanda, el incremento del comercio al margen del monopolio era un hecho incuestionable; en la práctica el sistema era más nominal que efectivo al menos en lo que atañe al control de las exportaciones y de las remesas (2004:598).

En definitiva, que los principales autores que han abordado esta materia, a excepción de Rumeu de Armas, coinciden en afirmar que el contrabando y el manifiesto descontrol para evitarlo existieron realmente en el comercio canario-americano, por más que los representantes del comercio de la metrópolis pusieran especial énfasis en destacarlo y restringir o prohibir el tráfico desde Canarias.

Después de leer y analizar las cédulas reales de la época nos adherimos a ese criterio para acentuar que la pérdida transitoria del privilegio de comerciar desde las Islas con las Indias, al margen del monopolio sevillano, se produjo motivadamente en base al trato ilegal con extranjeros para comerciar sus productos vedados y a la permisividad de las autoridades, incluidos los jueces de registro. Se puso en peligro un excepcional privilegio que comenzó a principios del siglo XVI para poblar las Indias y ayudarlas en su desarrollo, y continuó a partir de 1612 con más restricciones, pero con un nuevo objetivo: poblar el archipiélago y desarrollar la economía canaria. En la evolución del privilegio se pierde intensidad en su aplicación, se llega incluso a su prohibición, pero se refuerza nuevamente en aras al poblamiento de las Islas y a la conservación por parte de la Corona de un punto estratégico en la ruta de las Indias.

9. El inmediato levantamiento de la prohibición en 1650

De la lectura de los trabajos de Rumeu de Armas (1947,1991) y Morales Padrón (1955,2011) no se desprende que la prohibición de 1649 tuviese un corto recorrido. El primero apunta que *cuatro años pasarían todavía antes que Felipe IV accediese a levantar la prohibición de 1649* (1991, T. III:640), mientras que el segundo pasa directamente de la prohibición a narrar las peripecias del primer juez superintendente Pedro Gómez de Rivero, sin aclarar cuánto tiempo duró. Sin embargo, Peraza Ayala (1952, 2009:91) indica que el privilegio fue pronto restablecido, atendiendo Felipe IV a las demandas de las Islas y reanudándose la permisión por cédula de 16 de mayo de 1650. Esa es la realidad que hemos constatado a través de la lectura de las reales cédulas incorporadas al *Cedulario de Canarias*, pero remarco que su transcriptor, el profesor Morales Padrón, también siguió ese guion en 1970, concretamente en la introducción al Tomo I del *Cedulario*. Por tanto, su posible desliz de 1955 quedó corregido en 1970, sin que tengamos constancia de que Rumeu de Armas tuviese opción de enmendar el suyo.

La prohibición de 19 de abril de 1649 no llegó a durar ni un año, tan solo meses, puesto que el 1 de junio de 1649⁴⁷ ya se indica una prórroga por seis

47 Incluso en la real cédula de 1 de julio de 1650 se indica que la prórroga de los seis años se concedió el 26 de mayo de 1649. Muy efectiva y rápida tuvo que ser la representación canaria en la Corte para que en solo un mes consiguiese la prórroga. Posiblemente estaba

años de la permisión en el comercio canario-americano, que es comunicada a la isla de La Palma el 16 de mayo de 1650, al virrey del Perú, presidente de la Audiencia de Tierra Firme y oficiales el 3 de agosto de 1650, y a la isla de Tenerife el 1 de julio de 1653. Es esa correspondencia del rey la que me permite tal afirmación, sin que desafortunadamente hayamos podido contrastar en las estadísticas del comercio y navíos publicadas por López Cantos (1977) la veracidad del comercio en 1650 y años siguientes, puesto que hay un salto en sus datos desde 1642 hasta 1679.

En escrito de 1 de junio de 1649 al presidente de la Audiencia y jueces oficiales se menciona que los apoderados de las Islas en la corte habían tenido noticias de la prohibición del comercio y de la prórroga de las 700 toneladas de carga permitidas a las Islas, por lo que habían presentado sus razones no solo para concederles la prórroga, sino también para permitirles el libre comercio con las Indias. Expusieron los procuradores canarios los grandes inconvenientes y daños que se seguirían a los vecinos y habitantes de las Islas si se ejecutaba la prohibición y suplicaron en aras a su conservación que el rey concediera el permiso sin limitación de tiempo. Tras las consultas en el Consejo de Indias, se indica en el documento de 1 de junio que *... a sido seruido de suspender por aora la dicha proiusion y prorrogar a las dichas islas por seis años la permission que se les solia conceder para que en cada vno dellos que an de correr desde agora puedan cargar en nauios de menor porte setecientas toneladas de frutos de la tierra*⁴⁸... Incluso en la comunicación de la prórroga a Tenerife de 1 de julio de 1653 se muestra una fecha anterior a la de 1 de junio de 1649, concretamente la de 26 de mayo de 1649⁴⁹.

Fruto del trabajo de los emisarios canarios en la corte fue que en tan solo un mes (de abril a mayo de 1649) el rey cambiase de parecer y concediese de nuevo la prórroga al comercio tras la prohibición. A tenor de estos documentos, la prohibición de abril de 1649 duró solo un mes, aunque la prórroga por seis años llegase a las Islas, concretamente a La Palma, a través de la cédula de 16 de mayo de 1650. Comienza con una breve explicación del caos existente en esos años en el comercio desde las Islas y cómo el rey resolvió no conceder más prórrogas en la permisión del tráfico a Indias el 19

ya trabajando para evitar la prohibición, con cuyos argumentos en contra conseguiría la vuelta a la permisión.

48 Madrid, 1 de junio de 1649. *Cedulario de Canarias*, T. III:226.

49 Madrid, 1 de julio de 1653. *Cedulario de Canarias*, T. III:244-6.

de abril de 1649. Hace mención a la oposición formulada en la corte por el procurador de Tenerife Fernando de Castillo, quien alegaba muchos inconvenientes y daños a los vecinos por la prohibición, y que las Islas quedaban expuestas a despoblarse o a una invasión por no tener con quienes acudir a su defensa. El rey, antes de abordar la parte dispositiva de la norma, expresó su deseo de alivio y conservación de los habitantes de las Islas, esperando que en adelante se abstendrán de cometer más excesos y fraudes, y promulga a continuación que ha tenido a bien prorrogar por seis años el permiso de las 700 toneladas que se solían conceder anualmente, a pesar de la prohibición de 19 de abril de 1649. Las condiciones que regulaban de nuevo el tráfico eran las mismas que en el pasado y rigieron a partir del 16 de mayo de 1650.

Por tanto, se volvía en 1650 a las condiciones generales establecidas en el periodo inmediatamente anterior, fruto de las restricciones promulgadas en 1612. Al final de la cédula se especifica que se habían entregado por la reanudación del privilegio, o de su prórroga por seis años para ser más precisos, 20 ducados por los derechos de la media anata, nuevo gravamen de la Corona en el s. XVII. Quedaba así restaurado el comercio canario-americano, volviéndose a repetir la situación de 1612, que en las Islas se evaluó como una auténtica primera prohibición, aunque ya matizamos que no llegó a serlo. Tanto en 1612 como en 1649, las restricciones y la prohibición no impidieron el comercio canario-americano. En el primer año, los comerciantes pronto se acoplaron a las nuevas reglas, mientras que en el segundo la prohibición solo duró unos meses, siendo rápidamente prorrogado por seis años el privilegio de exportación a las Indias⁵⁰.

El comercio canario-americano quedaba nuevamente restablecido. Una vez más, el motivo de su prórroga, y por tanto, de la derogación casi inmediata de la prohibición de abril de 1649, fue evitar el despoblamiento de las Islas y que pudieran ser invadidas por las potencias extranjeras enemigas de la Corona. Se repetían en 1612 y en 1650 las mismas razones por las que hemos incluido el privilegio del comercio canario-americano frente al monopolio sevillano como una medida REF en la evolución de esta institución: porque se concedió en aras al poblamiento del archipiélago.

50 Madrid, 16 de mayo de 1650, *Cedulario de Canarias*, T. III:228-230.

CONCLUSIONES

Extraemos finalmente las dos principales conclusiones a las que llegamos en la redacción de este trabajo:

El privilegio que supuso que Canarias pudiese comerciar con sus frutos con las Indias, pese al monopolio otorgado a la Casa de Contratación de Sevilla, se concedió por plazos y cargas limitados en el s. XVII en aras al poblamiento de las Islas, no como sucedió en el s. XVI, que se hizo en aras al poblamiento de las Indias. Constituye pues una medida REF, refrendada constantemente por la Corona a través de las sucesivas permisiones, autorizadas en pro del desarrollo económico y social del archipiélago y que así permanecieran en el reino, sirviendo de útil encrucijada en la ruta de las Américas. Después de los repartos de tierra y agua al terminar la conquista y la sobrevaloración de la moneda en el archipiélago, el nuevo gran incentivo económico del REF en el s. XVII fue permitir que sus frutos, sobre todo el vino, se exportase a las Indias, y se autorizase el comercio en los tornaviajes de los navíos que salían del archipiélago.

El incumplimiento constante de la exigente y concreta normativa aplicable, no tan solo por los comerciantes, sino también por los jueces de registro y las autoridades canarias, hizo que por dos veces, en 1612 y en 1649, se introdujeran por parte de la Corona restricciones importantes en el comercio canario-americano, incluso prohibiéndose fugazmente dicho tráfico en 1649. Esos incumplimientos fueron magnificados por el lobby sevillano y denunciados constantemente al Consejo de Hacienda, pero realmente existieron. De nuevo, el fin último del desarrollo económico del archipiélago y el hecho de que las Islas no cayeran en manos del enemigo posibilitaron que la prohibición fuese rápidamente levantada en tan solo un par de meses. La Historia, una vez más, nos recuerda a qué conducen los excesos en la aplicación de la norma.

FUENTES Y BIBLIOGRAFÍA

FUENTES

ARCHIVO MUNICIPAL DE LA LAGUNA (AMLL):

Sección 1ª, Oficio 1º, Libro 18 de actas capitulares, ff. 254r-255r, 257r-257v, 313r.

Sección 1ª, Oficio 1º, Libro 19 de actas capitulares, ff. 102v, 110v-111r.

Sección 1ª, Oficio 1º. Reales Cédulas R-XIII, 37.

Sección 1ª, Oficio 1º. Reales Cédulas R-XII.

MORALES PADRÓN, F. (1970). *El Cedulario de Canarias*. Tres tomos. Ediciones del Excmo. Cabildo Insular de Gran Canaria. Sevilla-Gran Canaria.

BIBLIOGRAFÍA

BERNAL, A.M. (2004). “Poner freno y castigo a las Canarias: necesidades de la Real Hacienda y presión del Consulado de Sevilla (1644-1653)”. *Anuario de Estudios Atlánticos*, nº 50. Gran Canaria.

LÓPEZ CANTOS. A. (1977). “El tráfico comercial entre Canarias y América durante el siglo XVII”. *II Coloquio de Historia canario-americano*. Cabildo de Gran Canaria.

MACÍAS HERNÁNDEZ. A. M. (1992). “Canarias y la crisis del siglo XVII. La singularidad isleña”. *Revista de Historia canaria*, nº 176. Universidad de La Laguna.

MADURELL MARIMÓN, J.M. (1961). “El antiguo comercio con las Islas Canarias y las Indias de nueva España o del Mar Océano (1498-1638)”. *Anuario de Estudios Atlánticos*, nº 7. Madrid-Las Palmas.

MORALES PADRÓN, F. (1955,2011). *El Comercio canario-americano (siglos XVI, XVII y XVIII)*. Escuela de Estudios Hispano-Americanos. Sevilla.

MORALES PADRÓN, F. (1970). *El Cedulario de Canarias*. Tres tomos. Ediciones del Excmo. Cabildo Insular de Gran Canaria. Sevilla-Gran Canaria.

PERAZA DE AYALA, J. (1952). “El régimen comercial de Canarias con las Indias en los siglos XVI, XVII y XVIII”. *Revista de Historia (actual Revista de Historia canaria)*. Publicado en tres artículos y cuatro capítulos en los números 90-91, 92 y 95-96. Universidad de La Laguna.

PÉREZ-MALLAINA BUENO, P. (1982) “El Consulado de Sevilla y el contrabando canario con América en la segunda mitad del siglo XVII”. *IV Coloquio de Historia canario-americano*. Cabildo de Gran Canaria.

RUMEU DE ARMAS, A. (1947-1950, 1991). *Piratería y ataques navales contra las Islas Canarias*. Madrid.

Capítulo 2

*Análisis de las singularidades fiscales
y su relevancia presupuestaria en
las regiones ultraperiféricas de
Canarias, Madeira y Azores*

INTRODUCCIÓN

En Europa existen nueve regiones ultraperiféricas pertenecientes a España, Francia y Portugal que tienen rasgos comunes, pero también grandes diferencias por razones históricas, geográficas, demográficas o institucionales; estas últimas relacionadas especialmente con el grado de descentralización del que disfrutaban estas regiones. Conocer dichas diferencias es útil, entre otros, para quienes deban formular una estrategia común en la Unión Europea o para las empresas que deseen emprender actividades económicas en dichos territorios. En este sentido, muchas veces se pone el acento en destacar las singularidades fiscales, tanto de imposición directa como indirecta, de estos territorios que, en general, se caracterizan por una menor tributación que la existente en sus respectivos regímenes generales. Ahora bien, dicho análisis obvia que una menor tributación por parte de los residentes de regiones ultraperiféricas debe acompañarse de mecanismos basados en la solidaridad del resto de regiones o de la Administración Central, a los efectos de que los incentivos fiscales no se traduzcan en una peor financiación de los servicios públicos que se prestan en esos territorios.

Si ello no fuera así, establecer una menor tributación de la actividad económica que implique menores ingresos para las administraciones de las regiones ultraperiféricas conllevaría a una peor prestación de servicios públicos esenciales como la educación, la sanidad o la protección social, entre otros. Por tanto, es necesario conocer cómo se conecta la financiación de estas regiones, la importancia de los tributos en sus presupuestos públicos y las competencias normativas que tienen para regular estos tributos (autonomía financiera).

Para el análisis comparativo que contiene este estudio se han elegido las regiones autónomas de Azores y Madeira, en tanto que son las más cercanas a Canarias y presentan un contexto más similar. Ambos países no solo comparten frontera, sino también procesos políticos e históricos. Ahora bien,

las regiones portuguesas no son equiparables a las comunidades autónomas españolas, al estar fuertemente controladas y gestionadas por la Administración Central de Lisboa, a diferencia del estado autonómico español, constituido por comunidades autónomas que presentan un mayor nivel competencial. Sin embargo, Madeira y Azores cuentan con mayor autonomía político-administrativa, con Estatuto de Autonomía y órgano de gobierno propio, lo que las sitúa en una posición más cercana con las comunidades autónomas españolas. En el ámbito local, por el contrario, los municipios portugueses presentan mayor grado de autonomía financiera y política (autarquías locales) que los municipios españoles (Sousa, 2006).

La primera parte de este capítulo tiene como finalidad responder a las siguientes preguntas: cuáles son los principales ingresos de la financiación de las regiones autónomas de Madeira y Azores, así como en qué se diferencia la Comunidad Autónoma de Canarias del sistema de financiación en que se halla inserta; qué recursos y tributos constituyen sus principales fuentes de financiación y cuáles son las competencias normativas que tienen para modificar los impuestos que financian sus haciendas territoriales. Para responder a estas cuestiones se analizarán los modelos de financiación, las competencias tributarias y la significación presupuestaria de los recursos (tributarios o no) en el periodo 2011-2017. Dicho estudio se desarrollará tanto para las regiones portuguesas como para Canarias, a los efectos de observar similitudes y diferencias.

Una vez analizada la importancia que tienen las principales figuras tributarias, la segunda parte del trabajo tiene como objetivo destacar las principales características de las figuras tributarias aplicables en Madeira y Azores (impuesto sobre sociedades, impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos indirectos). No se pretende realizar un análisis de las especialidades de Canarias, en tanto que desborda los límites razonables de nuestro trabajo y existe una abundante bibliografía, si bien en las conclusiones se destacarán únicamente las diferencias y similitudes más sobresalientes.

1. Financiación de las administraciones de las regiones ultraperiféricas españolas y portuguesas

1.1. Regiones de Azores y Madeira

En este apartado se pondrá en evidencia algunas dimensiones básicas de las finanzas de las regiones autónomas de Madeira y Azores¹, prestando especial atención a las principales fuentes de financiación que están caracterizadas, como se pondrá de manifiesto, por los principios de autonomía, solidaridad, subsidiariedad y adaptación.

1.1.1. Financiación de las regiones de Azores y Madeira

En el marco del Derecho financiero regional, la Constitución de la República Portuguesa de 1976 (CRP) establece que los archipiélagos de Azores y Madeira constituyen regiones autónomas dotadas de estatutos político-administrativos y de órganos de gobierno propio, basándose este régimen en las características geográficas, económicas, sociales y culturales y en las históricas aspiraciones autonomistas de las poblaciones insulares. La CRP, en su artículo 5, define el territorio nacional como “el territorio históricamente definido en el continente europeo y los archipiélagos de las Azores y de Madeira”. El apartado 1 del artículo 6 consagra el principio del Estado unitario que respeta, en su organización y funcionamiento, el “régimen autonómico insular y los principios de subsidiariedad, la autonomía de los entes locales y la descentralización democrática de la administración pública”. En el apartado 2 del mismo artículo se imputa a los archipiélagos de las Azores y de Madeira el régimen de “regiones autónomas dotadas de estatutos político-administrativos y de órganos de gobierno propio”, de conformidad con lo previsto en el artículo 161 de la CRP.

Así mismo, en la CRP, existe un capítulo dedicado a las Regiones Autónomas, artículos 225 a 234, donde se procede a la regulación y delimitación de las materias relacionadas con el régimen político administrativo, definiendo los poderes, la autonomía legislativa, los órganos de gobierno propio

1 En este trabajo no se analizan las características institucionales, históricas, geográficas y especialmente socio-económicas que justifican las regiones ultraperiféricas (véase Sena y de Vilhena, 2014).

y las competencias de las Asambleas Legislativas de las Regiones Autónomas. En este sentido, la autonomía insular es el reflejo de una verdadera imposición constitucional, una “garantía institucional” que no puede el legislador ordinario afectar a su núcleo esencial, y las prerrogativas que esa autonomía comporta, sin perjuicio de que incluye necesariamente limitaciones. Las Regiones de Madeira y Azores no disponen de una autonomía estatutaria real, en tanto que solo le corresponde una reserva de iniciativa legislativa, mientras que la discusión, la votación y la aprobación de los proyectos es efectuada por la Asamblea de la República. Esta característica también existe en cuestiones de naturaleza financiera que, por razones de particular relevancia, se adaptan en las regiones autónomas; por ejemplo, en los diversos códigos fiscales se establecen tipos impositivos diferenciados en las regiones autónomas (Martins, 2014).

Siguiendo a Martins (2014), la consagración constitucional de un estatuto especial de autonomía se concreta en un conjunto de medios jurídicos y materiales que definen la autonomía patrimonial, presupuestaria, crediticia, financiera y tributaria. Y en el ámbito de las finanzas públicas regionales, las regiones autónomas de Madeira y Azores pueden beneficiarse de medidas destinadas a promover la eliminación de las desigualdades resultantes de la situación de insularidad, y de ultraperifericidad, así como la realización de la convergencia económica con el resto del territorio nacional y con la Unión Europea. Ello exige el establecimiento de esquemas redistributivos (transferencias) que compensen o corrijan la división de recursos financieros entre entes públicos mediante la redistribución de los medios en función inversa a su capacidad financiera, y, de un modo más específico, que las regiones tienen derecho a ser compensadas financieramente por los costes inherentes a los factores de desigualdad, como la insularidad, la reducida dimensión y el relieve de las islas, el clima y la dependencia económica en relación con un pequeño número de productos; en particular, en lo que se refiere a las comunicaciones, energía, educación, cultura, seguridad social y/o salud.

Junto a este principio de solidaridad destaca el principio de subsidiariedad, en tanto que la CRP, en su artículo 6, apela a un criterio de eficiencia en el ejercicio de las actuaciones públicas, lo que posibilita un abanico amplio de competencias que, en ningún caso, puede comprender las conferidas en exclusividad al Estado (defensa, diplomacia, etc.).

Por lo que respecta a la autonomía financiera, y centrando la atención en el ámbito de los medios de financiación, las regiones autónomas tienen gran

parte de su autonomía en la recaudación de tributos (impuestos, tasas y contribuciones). La CRP determina que las regiones autónomas, además de poder “adaptar el sistema fiscal nacional a las especificidades regionales”, son titulares de las prerrogativas de ejercer un “poder tributario propio”, y disponer “de los ingresos fiscales que en ellos sean recaudados o generados”. La CRP, a través de su art. 27.1.i, permite a las regiones autónomas “Ejercer las competencias fiscales propias, en los términos de la ley, así como adaptar el sistema fiscal nacional a las circunstancias regionales, de conformidad con la ley marco de la Asamblea de la República” y, mediante el art. 241.j, “Disponer, en los términos de los Estatutos y Ley de finanzas de las Regiones autónomas, de los ingresos tributarios recaudados o generados, así como de una participación en los ingresos tributarios del Estado, establecida de conformidad con el principio que asegure la efectiva solidaridad nacional, y de otros ingresos que les sean atribuidos y afectados a sus gastos”.

La competencia legislativa regional en materia fiscal es ejercida por las Asambleas Legislativas de las Regiones Autónomas, mediante decreto legislativo regional, y comprende dos núcleos distintos:

- Los *poderes de crear y disciplinar impuestos vigentes* solo en las Regiones Autónomas respectivas, definiendo los respectivos elementos estructurales. Pueden crear impuestos y contribuciones especiales, así como recargos adicionales (vigentes solo en la respectiva Región Autónoma), siempre que los mismos (i) respeten los principios consagrados en la ley de finanzas regionales; (ii) no se refieren a materia objeto de la incidencia prevista para cualquiera de los impuestos de ámbito nacional; y (iii) de su aplicación no resulten obstáculos al intercambio de bienes y servicios entre los diferentes puntos del territorio nacional. Es importante subrayar que existe un principio de prevalencia de la fiscalidad nacional sobre la regional, ya que los impuestos creados en los términos antes citados por las Regiones Autónomas expiran en el caso de que se creen otros similares de ámbito nacional.
- El *poder de adaptar los impuestos de ámbito nacional a las especificidades regionales*. A este respecto, las Asambleas legislativas regionales podrán: disminuir los tipos de gravamen del Impuesto de las Personas Singulares (en adelante, IRS), del Impuesto de las Personas Colectivas (en adelante, IRC) y del Impuesto del Valor Añadido (en adelante, IVA), así como de los impuestos especiales (aunque para los tres primeros se establece un límite máximo del 20 % en la disminución); determinar

la aplicación en las Regiones Autónomas de los tipos reducidos del IRC definida en la legislación nacional; conceder deducciones a los beneficios comerciales, industriales y agrícolas reinvertidos por los sujetos pasivos; y autorizar a los Gobiernos Regionales a conceder beneficios fiscales temporales y condicionados, relativos a impuestos a nivel nacional y regional, en régimen contractual, aplicables a proyectos de inversiones significativas.

Además de los “ingresos originarios” mencionados, las Regiones autónomas pueden disponer de los denominados “ingresos derivados” que provienen de transferencias del Estado. Se trata, como ya se ha señalado, de la aplicación del principio de solidaridad financiera entre el Estado y las Regiones, en virtud del cual cada uno de los subsectores que componen el Estado constitucional están obligados a un deber de cooperación y colaboración financiera, con el fin de disminuir las desigualdades y corregir las asimetrías.

La financiación de las regiones autónomas de Madeira y Azores actualmente está regulada por la *Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, que aprova uma nova Lei das Finanças das Regiões Autónomas* (Ley Orgánica nº 2/2013, de 2 de septiembre, que aprueba una nueva Ley de Finanzas de las Regiones Autónomas). Con esta norma se concreta la autonomía financiera consagrada en la CRP y en los Estatutos Político-Administrativos de Madeira y Azores.

Esta norma introdujo cambios en el modelo de financiación de las finanzas regionales. La fórmula de cálculo de las transferencias de Estado a las Regiones Autónomas se determina conforme al importe anual de los fondos que se consignarán en el presupuesto del Estado para el año t y será igual a los fondos consignados en el presupuesto del Estado para el año $t-1$, actualizados de acuerdo con la tasa definida en los términos definidos en el artículo 48:

- La tasa de actualización es igual a la tasa de variación, en el año $t-2$, del gasto corriente del Estado, excluyendo la transferencia del Estado a la seguridad social y la contribución de este a la Caja General de Jubilaciones en la Cuenta General del Estado.
- La tasa de variación definida en el apartado anterior no podrá exceder la tasa de variación del PIB a precios de mercado corrientes, en el año $t-2$, estimada por el Instituto Nacional de Estadística (INE).
- En el año de la entrada en vigor de la nueva ley, el importe de los fondos que deben consignarse en el presupuesto del Estado para el año t es (Euros) 352 500 000.

El reparto entre Madeira y Azores se realiza conforme a unos criterios, entre los que se encuentra el tamaño poblacional y determinados índices de ultraperiferia (en particular, el número de islas de cada Archipiélago y la dispersión geográfica). El importe de las transferencias de Estado a las Regiones Autónomas se ajustó en 2010, manteniendo desde dicho año hasta la actualidad las ponderaciones de tamaño poblacional y los índices de ultraperiferia, conforme a la siguiente expresión:

$$T_{R,t} = T_{RA,t} \left[0,725 \frac{P_{R,t-2}}{P_{RA,t-2}} + 0,05 \frac{P65_{R,t-2}}{P65_{RA,t-2}} + 0,05 \frac{P14_{R,t-2}}{P14_{RA,t-2}} + 0,125 \frac{IU_R}{IU_{RA}} + 0,05 \frac{EF_{R,t-4}}{EF_{RA,t-4}} \right]$$

Donde:

$T_{R,t}$ es la Transferencia presupuestaria a la Región en el año t .

$T_{RA,t}$ es la Transferencia presupuestaria a las Regiones Autónomas en el año t , calculado teniendo en cuenta que el importe anual de los fondos que deben consignarse en el Presupuesto del Estado para el año t es igual a los fondos contenidos en el Presupuesto del Estado para el año $t-1$, actualizados de acuerdo con la tasa establecida.

$P_{R,t-2}$ es la Población de la Región Autónoma en el año $t-2$, según los últimos datos divulgados por el INE en la fecha de cálculo.

$P_{RA,t-2}$ es la Población de las Regiones Autónomas en el año $t-2$.

$P65_{R,t-2}$ es la Población de la Región Autónoma en el año $t-2$ con 65 o más años de edad, según los últimos datos divulgados por el INE en la fecha del cálculo.

$P_{RA,t-2}$ es la Población de las Regiones Autónomas en el año $t-2$ con 65 o más años de edad.

$P14_{R,t-2}$ es la Población de la Región Autónoma en el año $t-2$ con 14 o menos años de edad, según los últimos datos divulgados por el INE en la fecha del cálculo.

$P14_{RA,t-2}$ es la Población de las Regiones Autónomas en el año $t-2$ con 14 o menos años de edad.

$EF_{R,t-4}$ es la Relación entre ingresos fiscales de la Región Autónoma y PIB a precios de mercado en el año $t-4$.

$EF_{RA,t-4}$ es la Relación entre ingresos fiscales de las Regiones Autónomas y PIB a precios de mercado en el año $t-4$.

Por lo que respecta al índice de ultraperifericidad contenido en la anterior expresión se calcula, a su vez, conforme a la siguiente fórmula:

$$IU_R = 0,7 \frac{DL_R}{DL_{RA}} + 0,3 \frac{n. de ilhas_R}{n. de ilhas_{RA}}$$

Donde:

IU_R es el índice de ultraperifericidad.

IU_{RA} es la suma de los índices de ultraperifericidad.

DL_R es la distancia más corta entre la Región Autónoma y Portugal continental.

DL_{RA} es la suma de las distancias más cortas de las Regiones Autónomas y Portugal continental.

$n. de ilhas_R$ es el número de islas con población residente en la Región Autónoma.

$n. de ilhas_{RA}$ es el número total de islas con población residente en las Regiones Autónomas.

Así mismo, las Regiones Autónomas de Madeira y Azores además acceden a las transferencias del denominado Fondo de Cohesión de las Regiones Ultraperiféricas (art. 49 Lei 2/2013). Dicho Fondo de Cohesión se destina a apoyar exclusivamente programas y proyectos de inversión en los planes anuales de inversión de las regiones autónomas, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 227 de la Constitución y que tiene por objeto garantizar la convergencia económica con el resto del territorio nacional.

El Fondo de Cohesión es igual a un porcentaje de la transferencia presupuestaria que corresponda a cada Región Autónoma (anteriormente señaladas), a saber:

$$55\% \text{ cuando } \frac{PIB_{PCR}(\text{índice } t-4)}{PIB_{PCN}(\text{índice } t-4)} < 0,90$$

$$40\% \text{ cuando } \frac{PIB_{PCR}(\text{índice } t-4)}{PIB_{PCN}(\text{índice } t-4)} < 0,95$$

$$25\% \text{ cuando } \frac{PIB \text{ PCR}(\text{índice } t-4)}{PIB \text{ PCN}(\text{índice } t-4)} < 0,1$$

$$0\% \text{ cuando } \frac{PIB \text{ PCR}(\text{índice } t-4)}{PIB \text{ PCN}(\text{índice } t-4)} \leq 1$$

Donde:

PIB PCR (índice t-4): producto interior bruto a precios de mercado de la región autónoma en el año t-4.

PIB PCR (índice t-4): producto interior bruto a precios de mercado de Portugal en el año t-4.

Las transferencias anteriormente señaladas complementan la financiación de las Regiones junto a los ingresos de los tributos que se sintetizan en el Cuadro 1.

Cuadro 1. Ingresos de las Regiones Autónomas

Impuestos	Ingreso de cada Región Autónoma
IRPF (IRS)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ De las personas físicas consideradas fiscalmente residentes en cada región, independientemente del lugar en que ejerzan la respectiva actividad. ▪ Retenciones, con carácter definitivo, sobre los ingresos pagados o puestos a disposición de personas consideradas fiscalmente no residentes.
IS (IRC)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sociedades o asimilados que tengan sede efectiva o establecimiento permanente en la región. ▪ De sociedades o asimiladas que tengan su sede o dirección efectiva en el territorio portugués y tengan sucursales, delegaciones, agencias, oficinas, instalaciones o cualquier forma de representación permanente en la Región Autónoma (proporcional al volumen anual de negocios, sin incluir IVA). ▪ Retenciones, con carácter definitivo, de los rendimientos generados en cada circunscripción, para las personas colectivas o equiparadas que no tengan sede, dirección efectiva o establecimiento permanente en territorio nacional.

IVA	<ul style="list-style-type: none"> ▪ IVA cobrado por las operaciones realizadas en la Región Autónoma, determinada de acuerdo con el régimen de la capitación, ajustado por el diferencial entre los tipos impositivos regionales y los tipos impositivos nacionales del IVA. ▪ El miembro del Estado responsable del área de finanzas, oídos los Gobiernos Regionales, reglamentarán por ordenanza el modo de atribución a las regiones autónomas de estos ingresos.
Impuestos especiales Impuesto especial sobre el juego	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Los impuestos cobrados en cada circunscripción conforme a las bases imponibles observadas en el consumo. ▪ Constituyen ingresos de cada región autónoma el impuesto especial por el ejercicio de la actividad del juego debido por las empresas concesionarias en las respectivas circunscripciones territoriales.
Impuesto del Sello (impuesto do selo)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Constituye ingreso de cada región autónoma el impuesto del sello debido por los sujetos pasivos referidos en el apartado 1 del artículo 2 del Código del Impuesto del Sello que: <ul style="list-style-type: none"> A) Tengan sede, dirección efectiva, establecimiento permanente o domicilio fiscal en las regiones autónomas; B) Tengan sede o dirección efectiva en territorio nacional y poseer sucursales, delegaciones, agencias, oficinas, instalaciones o cualquier forma de representación permanente sin personalidad jurídica propia en las regiones autónomas. ▪ Dichos ingresos de cada región autónoma se determinan, con las adaptaciones necesarias, con arreglo a las normas de territorialidad previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 4 del Código del Impuesto del Sello, conforme a los hechos imponibles observados en dichas regiones. ▪ También se atribuye el impuesto asociado a transacciones gratuitas o procedentes de juegos sociales determinados de acuerdo con el régimen de capitación.
Impuestos extraordinarios	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se atribuyen conforme a los impuestos principales sobre los que puedan incidir los impuestos extraordinarios. ▪ Los impuestos extraordinarios autónomos se verán proporcionalmente afectados a cada circunscripción, según la ubicación de los bienes, la celebración del contrato o la situación de los bienes que garanticen cualquier obligación principal o accesoria sobre la que se refieren.

Otros ingresos	<ul style="list-style-type: none">▪ Multas y sanciones: circunscripción en la que se haya comprobado la acción u omisión que da lugar a la infracción.▪ Tasas y precios públicos regionales: los establecidos por cada región▪ Ingresos netos de la explotación de los juegos sociales. 1 - Constituye ingresos de cada región autónoma una participación en los resultados netos de los juegos sociales explotados por la región Santa Casa de la Misericordia de Lisboa. El valor de los ingresos asignados a cada región autónoma está afecto a fines sociales, según criterios que deben establecerse legalmente por cada una de las regiones.
----------------	--

Fuente: Obtenido en [Consulta 26/04/2018]:<http://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cra.shtm>

1.1.2. Competencias tributarias

Sin perjuicio de la coordinación entre las autoridades fiscales nacionales y regionales, la competencia legislativa regional, en materia fiscal, es ejercida por las Asambleas Legislativas de las regiones autónomas, mediante decreto legislativo, y comprende los siguientes poderes:

- a) La facultad de crear y regular impuestos propios, vigentes solo en las regiones autónomas, definiendo el hecho imponible, el tipo de gravamen, la liquidación, así como los beneficios fiscales y las garantías de los contribuyentes.
- b) La facultad de adaptar los impuestos de ámbito nacional a las especificidades regionales, en materia de incidencia, tipo de gravamen, beneficios fiscales y garantías de los contribuyentes, dentro de los límites fijados por la ley —dentro de los términos establecidos por la propia Ley 2/2013—.

Se posibilita la creación de impuestos propios siempre que no recaigan sobre hechos imponibles gravados en el ámbito nacional, incluso si se trata de operaciones exentas o no sujetas. Dichos impuestos quedan suprimidos si se crean otros similares de ámbito nacional. También se admite la creación de contribuciones en los inmuebles derivados de obras e inversiones públicas regionales; o contribuciones especiales para actividades privadas que afecten a bienes públicos o al medio ambiente.

De acuerdo a Sousa (2006:104), la doctrina no es ni uniforme ni muy clara en cuanto al concepto de “poder tributario propio de las regiones autónomas”, resaltando que para determinados autores el poder tributario de

las regiones autónomas es el poder de decidir, mediante un acto legislativo regional, sobre las cuestiones tributarias que no se incluyan en la competencia reservada a la Asamblea de la república; para otros autores, el poder tributario de las regiones nunca podría incluir un poder de creación de ningún impuesto nuevo, ya que esta facultad estaría reservada en exclusiva a la Asamblea de la República. Sin embargo, para Sousa (2006) el poder tributario propio de las regiones autónomas es algo distinto del poder de adaptar el sistema fiscal nacional, puesto que en la actualidad existe el poder de establecer nuevos gravámenes, si bien esta competencia está limitada por el requisito de que exista un “un interés específico regional”.

Respecto a la adaptación del sistema fiscal nacional a las especificidades regionales, las Asambleas Legislativas de las regiones autónomas pueden, en virtud de la Ley y teniendo en cuenta la situación financiera y presupuestaria de la región autónoma:

- Disminuir las escalas o tipos de gravamen del IRS, del IRC y del IVA, hasta el límite del 20 % y de los impuestos especiales sobre el consumo, de acuerdo con la legislación vigente.
- Determinar la aplicación en las regiones autónomas de los tipos reducidos del IRC definida en la legislación nacional, en los términos y condiciones que se fijen en un decreto legislativo regional.
- Conceder deducciones a los beneficios comerciales, industriales y agrícolas que sean reinvertidos por los sujetos pasivos.
- Conceder beneficios fiscales temporales y condicionados, relativos a impuestos a nivel nacional y regional, en régimen contractual, aplicables a proyectos de inversiones significativos.
- Establecer el régimen jurídico del Centro Internacional de Negocios de Madeira y de la Zona Franca de Santa María, regulado por lo dispuesto en el Estatuto de los Beneficios Fiscales y la respectiva legislación complementaria.

Como destaca Sousa (2006:105), “Si atendemos al sentido de las expresiones empleadas por el legislador en la norma, el poder de “adaptar el sistema fiscal nacional a las especificidades regionales” es, en lo esencial, un poder de disminuir la carga fiscal resultante de los impuestos estatales, ya sea mediante la reducción de los tipos nominales, a través de un aumento de las deducciones en la cuota, o asimismo mediante la concesión de distintos beneficios fiscales”. Mención especial merece la referencia a los regímenes

especiales de Azores y Madeira (Centro Internacional de Negocios de Madeira y de la Zona Franca de Santa María), en tanto que quedan regulados por el Estatuto de los Beneficios Fiscales y, por tanto, no son los órganos legislativos regionales los competentes para legislar sobre dichos regímenes, sino la Asamblea de la República.

En síntesis, las regiones autónomas poseen un sistema fiscal específico y tienen autonomía financiera, es decir, son sujetos activos de las relaciones tributarias nacidas de los impuestos que integran dichos sistemas fiscales, aunque este sistema tributario propio solo pueda desarrollarse dentro del marco de los parámetros prefijados en las leyes emanadas de los órganos legislativos nacionales.

En cuanto a relaciones financieras entre las regiones autónomas y los entes locales, si bien se rigen por el principio de independencia y que las disposiciones no deben perjudicar al régimen financiero de los entes locales, el apartado 3 del artículo 66 señala, a los efectos del reparto de recursos públicos entre el Estado y los municipios (régimen financiero de los municipios locales), que la participación variable en el IRS a favor de los municipios locales de las regiones autónomas se deducirá a los ingresos de IRS cobrados en la respectiva región Autónoma; a su vez, el Estado debe proceder directamente a su entrega a los entes locales.

1.1.3. Los ingresos tributarios: relevancia presupuestaria

En este apartado se cuantifica la incidencia de los principales impuestos sobre el total de los ingresos presupuestarios de las regiones autónomas de Madeira y Azores, analizando de forma pormenorizada los cuatro primeros capítulos de los presupuestos de estas regiones autónomas, mientras que el resto de capítulos se analizarán de forma general.

Los impuestos indirectos son tanto para Madeira como para Azores la principal fuente de ingreso, representando aproximadamente un 45% y 48% de los ingresos corrientes, respectivamente. Dentro de este capítulo los grupos que mayores ingresos generan son los impuestos sobre el consumo, los cuales representan un 94% de los impuestos indirectos. Así mismo, en este grupo destaca el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y que representa entre un 32% y un 34% del total de ingresos corrientes en el período analizado. Estos impuestos se han visto afectados en gran medida por la reciente recesión y que ha supuesto una evolución creciente de estos impuestos en

los presupuestos de Madeira, especialmente en el bienio 2011-2012 con un incremento del 32 %. Sin embargo, este hecho no se ve reflejado en los presupuestos de Azores, debido a que en esta región autónoma estos tributos han seguido una tendencia irregular, apreciándose una caída del 27 % en el año 2013 y una consiguiente recuperación del 65 % en 2014. Este último incremento se debe, en parte, a una modificación del método de determinación de ingreso de este impuesto, según se señala en el informe del presupuesto del 2013 de esta región.

Siguiendo el grado de importancia en la estructura presupuestaria destacan otros dos impuestos, aunque ambos no alcanzan la cuarta parte del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Se trata del impuesto sobre los productos petrolíferos (ISP) y el impuesto sobre el consumo de tabaco. Así, en los presupuestos de Madeira se aprecia un creciente aumento del impuesto sobre el consumo de tabaco en el bienio 2011-2012 (15 328 000 €), seguido de un descenso del 30 % en los siguientes años, estabilizándose posteriormente con una previsión de ingresos de 36 332 000 € anuales en términos medios. Similar evolución se observa en Azores con un aumento en dicho bienio del 20 %, estabilizándose su relevancia relativa en los siguientes años.

Respecto a los impuestos directos, que es el segundo capítulo con mayor peso en ambas regiones autónomas, cabe destacar que los mayores ingresos corrientes provienen de los impuestos sobre el rendimiento. A su vez, este tributo aparece desglosado en dos artículos que hacen referencia al impuesto sobre la renta de personas singulares (IRS) y al impuesto sobre la renta de las personas colectivas (IRC).

En cuanto a los presupuestos de Madeira, los impuestos sobre la renta de las personas singulares (IRS) representan aproximadamente un 60 % del total de impuestos directos y un 21 % del total de ingresos corrientes. Se trata de ingresos fiscales que han evolucionado en el periodo de análisis (2011-2017) definiendo una parábola (U inversa), con un pico máximo de 257 025 000 euros en el año 2015. El incremento de mayor amplitud aconteció en el bienio 2014-2015 con un importe de 25 001 000 euros. Por otro lado, destaca la caída de un 11 % de estos ingresos en el último bienio.

El impuesto sobre sociedades (IRC) registró un incremento significativo en los años 2013 y 2014 (48 % y 49 %, respectivamente). Este tributo representa aproximadamente un 40 % de los ingresos por impuestos directos que, por otra parte, además suponen un 11 % del total de ingresos corrientes. El año en que mayores ingresos se presupuestó fue 2014 con un importe de

158425000 euros, habiéndose aumentado respecto al año anterior en 52125000 euros, siendo este el mayor incremento interanual obtenido en el periodo de análisis, experimentando seguidamente un decrecimiento del 20%. Es posible que este repunte se deba a un incremento de las bases imponibles, ya que el tipo impositivo de este impuesto se ha mantenido estable (entre un 21% y un 35%, una vez se incluyen los recargos del municipio donde se ejerza la actividad empresarial).

En cuanto al impuesto sobre la renta de personas singulares (IRS), este presenta una estructura similar en ambas regiones ultraperiféricas portuguesas, donde se obtienen crecimientos interanuales positivos en el trienio 2013-2016, alcanzando su máximo incremento en 2013 por un importe de 17981000 euros. En términos absolutos, el ingreso máximo se produce en 2015 (192632000 euros), mientras que para los demás periodos se observan decrecimientos.

Los impuestos sobre sociedades (IRC) de Azores suponen un 6% aproximadamente de los ingresos corrientes en el periodo 2011-2017 (5% puntos menos que en los presupuestos de Madeira). Es de destacar la variabilidad en la evolución de este impuesto para el periodo de análisis, donde se reflejan picos de crecimiento interanual (máximo 69%) y de decrecimiento (mínimo -33%), alcanzando la estabilidad presupuestaria de este tipo de ingreso fiscal en el último trienio analizado (2015-2017), en los que se presupuestan importes en torno a 50 millones de euros.

Siguiendo la relación de mayor a menor peso sobre el total de ingresos corrientes, destaca las Transferencias Corrientes, las cuales han ido perdiendo importancia relativa en los presupuestos de Madeira. Las transferencias procedentes de la Administración Central suponen aproximadamente un 93% de las transferencias corrientes. En este sentido, su mayor variación interanual ha sido en el bienio 2011-2012 con un decrecimiento del 21%, seguido de una cierta estabilidad en el periodo analizado.

En cuanto a los presupuestos de Azores, estos ingresos mantienen una cierta estabilidad a lo largo del periodo, a excepción del año 2013 donde este ingreso supone un 30,3% de los ingresos corrientes totales, lo que supuso un incremento respecto al año anterior de un 53%. Como hemos comentado en los presupuestos de Madeira, estas fuente de ingresos procede en su mayor parte de transferencias directas de la Administración Central, conforme al sistema de financiación ya explicado en el apartado 1.2.1.

Dividendos y Participaciones en los Beneficios de Sociedades y Cuasi-Sociedades no Financieras	0,2	0,2	0,2	0,1	0,2	0,1	0,2	1,2	1,5	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,9	1,1
Arrendamientos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
TRANSFERENCIAS CORRIENTES	28,2	19,8	20,0	16,6	16,7	17,4	16,4	16,4	18,8	9,2	12,5	11,2	11,5	12,8	12,8	12,0	12,0
Sociedades y Cuasi-Sociedades no Financieras	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Administración central	22,4	18,4	18,9	15,5	15,4	15,9	15,4	15,4	14,9	8,6	11,8	10,5	10,6	11,7	11,7	11,2	11,2
Seguridad Social	1,1	1,0	1,0	0,8	0,9	1,2	0,9	0,9	0,7	0,5	0,6	0,5	0,6	0,9	0,7	0,7	0,7
Instituciones sin fines lucrativos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Resto del mundo	4,7	0,3	0,2	0,2	0,3	0,1	0,0	0,0	3,2	0,1	0,1	0,1	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0
VENTA DE BIENES Y SERVICIOS CORRIENTES	0,6	0,5	0,5	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,4	0,2	0,3	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Venta de bienes	0,2	0,1	0,1	0,4	0,1	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Servicios	0,4	0,3	0,4	0,4	0,7	0,7	0,6	0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Arrendamientos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
OTROS INGRESOS CORRIENTES	0,1	0,1	0,2	0,1	0,3	0,4	1,3	1,3	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,3	0,3	0,9	0,9
TOTAL DE INGRESOS CORRIENTES	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	66,7	46,8	62,3	67,4	69,1	73,7	73,7	72,8	72,8

Fuente: elaboración propia a partir del presupuesto de la Región Autónoma da Madeira (2011-2017)

Tabla 2. Ingresos presupuestarios de la Región Autónoma de Azores (2011-2017) (%)

	Sobre total de ingresos corrientes							Sobre total de ingresos corrientes y de capital						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
IMPUESTOS DIRECTOS	26,6	28,0	27,8	29,3	28,9	28,0	26,7	16,8	15,9	16,8	20,8	20,4	17,8	17,7
Sobre el Rendimiento	26,6	28,0	27,8	29,3	28,9	28,0	26,7	16,8	15,9	16,8	20,8	20,4	17,8	17,7
IRS	21,6	21,4	23,5	22,9	22,9	22,1	20,9	13,6	12,2	14,2	16,3	16,2	14,0	13,8
IRC	5,0	6,6	4,3	6,4	5,9	5,9	5,8	3,1	3,7	2,6	4,5	4,2	3,7	3,9
Otros impuestos directos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
IMPUESTOS INDIRECTOS	46,3	48,9	39,6	45,9	47,2	48,3	49,5	29,2	27,8	24,0	32,7	33,4	30,7	32,8
Sobre el Consumo	42,9	45,7	36,2	43,2	44,5	45,6	46,6	27,1	25,9	21,9	30,7	31,5	29,0	30,9
Otros	3,4	3,2	3,4	2,7	2,7	2,7	2,9	2,1	1,8	2,1	1,9	1,9	1,7	1,9
CONTRIBUCIONES PARA LA SEGURIDAD SOCIAL, LA CAJA GENERAL DE PENSIONES...	0,7	0,7	0,6	0,6	1,1	1,1	1,2	0,4	0,4	0,3	0,4	0,8	0,7	0,8
TASAS, MULTAS Y OTRAS SANCIONES PENALIDADES	1,3	1,2	1,0	0,9	0,8	0,8	1,0	0,8	0,7	0,6	0,7	0,6	0,5	0,6
Tasas	0,8	0,8	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5
Multas y otras sanciones	0,5	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,2	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
RENDIMIENTOS DE LA PROPIEDAD	4,2	0,7	0,5	0,4	0,4	0,4	0,5	2,7	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Intereses - Sociedades Financieras	0,4	0,4	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,2	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0

Intereses - Administraciones Públicas	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Dividendos y Participaciones en los Beneficios de Sociedades y Cuasi-Sociedades no Financieras	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Arrendamientos	3,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
TRANSFERENCIAS CORRIENTES	20,7	20,3	30,3	22,6	21,3	21,1	20,9	13,1	11,5	18,3	16,1	15,1	13,4	13,8					
Sociedades y Cuasi-Sociedades no Financieras	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Administración central	20,7	20,3	30,3	22,6	21,3	21,1	20,9	13,1	11,5	18,3	16,1	15,1	13,4	13,8					
VENTA DE BIENES Y SERVICIOS CORRIENTES	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Venta de bienes	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Servicios	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Arrendamientos	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1
OTROS INGRESOS CORRIENTES	0,2	0,2	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
TOTAL DE INGRESOS CORRIENTES	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	63,1	56,8	60,6	71,1	70,8	63,5	66,3					

Fuente: elaboración propia a partir del Presupuesto de la Región Autónoma da Azores (2011-2017)

2.1. Comunidad Autónoma de Canarias

2.2.1. Financiación

Analizar el actual modelo de financiación de las comunidades autónomas de régimen común, en el que se encuentra Canarias con determinadas singularidades, desborda los objetivos perseguidos en el presente trabajo (para algunas de las singularidades de Canarias en relación al SFA véase, por ejemplo, Melián y Dorta, 2016). En este sentido, el presente apartado solo pretende reflejar las principales fuentes de financiación de la CAC.

En la tabla 3 se muestran los recursos no financieros de 2016 en términos del SEC 2010 de la Comunidad Autónoma de Canarias², observándose que las principales fuentes de financiación son: (1) las transferencias corrientes procedentes de otras administraciones públicas (49,8 % de los recursos no financieros); (2) los impuestos sobre la renta (18,7 %); y (3) los impuestos de tipo valor añadido (10,2 %) y otros impuestos sobre los productos (12 %).

En relación a las transferencias corrientes recibidas por la CAC desde otras administraciones públicas, destacan las aportadas por el Estado con origen en el Sistema de Financiación Autonómico (SFA) regulado en la *Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias*. Conforme a dicho modelo, Canarias recibió 2746,60 millones de euros en 2016 (82,9 % del total de transferencias corrientes recibidas por la CAC desde otras AAPP y 41,1 % del total de recursos no financieros SEC) que se corresponden con cuatro fondos o recursos del SFA:

- Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. Este fondo integra el 75 % de los recursos tributarios que forman parte del SFA correspondientes a las CCAA de régimen común que, conjuntamente con unos recursos aportados por el Estado, aglutina una parte muy importante de los recursos del SFA. De forma breve, las comunidades autónomas reciben una transferencia de garantía (TG) que nivela las diferencias que existen entre las mismas en cuanto al 75 % de los recursos tributarios que están integrados actualmente en el SFA, teniendo en cuenta para ello la población ajustada (población residente

² Los importes mostrados en la tabla 3 son los resultantes de aplicar a los ofrecidos en IGAE (2018) los ajustes descritos en Melián, Apolinario, Dorta y Quesada (2018).

ajustada por una serie de variables como la edad, factores geográficos, etc.). En 2016 las entregas a cuenta recibidas por este recurso del SFA, junto con la liquidación relativa a 2014, supusieron en total 2445,33 millones de euros (73,8 % del total de las transferencias corrientes recibidas por la CAC desde otras administraciones públicas y el 36,8 % del total de los recursos no financieros del ejercicio).

- Fondo de Suficiencia Global (FSG). La finalidad de este fondo ha sido fundamentalmente garantizar que cada comunidad autónoma no recibiera menos recursos en el SFA vigente que los que le hubieran correspondido en el modelo anterior (Ley 21/2001, vigente hasta la determinación de los recursos de 2008), así como integrar los diferentes recursos adicionales que correspondió a cada comunidad autónoma y que se incluyeron en el modelo actual a través de los artículos 5 y 6 de la Ley 22/2009. En 2016 se ingresaron por este concepto en la CAC (entregas a cuenta más su liquidación de 2014) 69,9 millones de euros.
- Fondo de Cooperación. Su finalidad consiste, atendiendo al artículo 24 de la Ley 22/2009, en equilibrar y armonizar el desarrollo regional estimulando el crecimiento de la riqueza y la convergencia regional en términos de renta (157,7 millones de euros para la CAC).
- Fondo de Competitividad. Este fondo se dirige, según el artículo 23 de la Ley 22/2009, a reforzar la equidad y reducir las diferencias en financiación homogénea per cápita entre Comunidades Autónomas, así como a promover la eficiencia y la capacidad fiscal (5,54 millones de euros^{3,4}).

Tal y como se expresa en la tabla 3, la rúbrica impuestos sobre la renta engloba la recaudación por el tramo autonómico del IRPF (1246 millones de euros) y la correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio (32 millones). Así mismo, en el componente impuesto sobre los productos se integra básicamente la recaudación relativa al Impuesto especial de la CAC sobre combustibles derivados del petróleo (308 millones), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (258 millones) y el Impuesto sobre las labores del tabaco (134 millones).

3 Tanto este importe como el relativo al Fondo de Cooperación se refieren a la liquidación del SFA correspondientes a 2014, que se percibieron en 2016.

4 Las cuantías recibidas vía Fondo de Competitividad han experimentado un crecimiento importante en 2015 y siguientes ejercicios debido a la supresión del apartado tercero de la disposición adicional segunda de la Ley 22/2009.

Impuestos sobre la renta	1246	18,7	1157	19,3	1015	17,4	1022	17,6	1457	26,0	1189	20,3
Otros impuestos corrientes	33	0,5	30	0,5	30	0,5	40	0,7	24	0,4	0	0,0
Cotizaciones sociales efectivas a cargo de los empleadores	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Cotizaciones sociales efectivas a cargo de los hogares	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Cotizaciones sociales imputadas	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Transferencias corrientes entre administraciones públicas	3312	49,8	2844	47,3	2920	50,0	2895	50,0	2258	40,3	2801	47,8
Cooperación internacional corriente	18	0,3	10	0,2	12	0,2	24	0,4	14	0,2	16	0,3
Indemnizaciones de seguro no vida	2	0,0	2	0,0	2	0,0	2	0,0	1	0,0	2	0,0
Otras transferencias corrientes	34	0,5	37	0,6	39	0,7	47	0,8	111	2,0	59	1,0
RECURSOS DE CAPITAL	311	4,7	325	5,4	271	4,6	300	5,2	394	7,0	606	10,3
Impuestos sobre el capital	51	0,8	86	1,4	66	1,1	55	0,9	35	0,6	38	0,6
Transferencias de capital entre administraciones públicas	176	2,6	178	3,0	133	2,3	167	2,9	234	4,2	482	8,2
Ayudas a la inversión	87	1,3	64	1,1	79	1,4	90	1,6	149	2,7	118	2,0
Otras transferencias de capital	2	0,0	2	0,0	2	0,0	2	0,0	1	0,0	3	0,1
Ajuste por recaudación incierta	-5	-0,1	-5	-0,1	-9	-0,2	-14	-0,2	-25	-0,4	-35	-0,6

Fuente: elaboración propia a partir de IGAE (2018), tras realizar los ajustes descritos en Melián, Apolinario, Dorta y Quesada (2018)

2.2.2. Competencias tributarias

Los recursos tributarios representan el componente principal de los recursos financieros integrados en el SFA vigente y constituyen la principal fuente de financiación de las CCAA de régimen común. Como señalan Melián y Dorta (2016), los “distintos modelos de financiación se han formulado considerando las especialidades en materia tributaria de Canarias derivadas del REF, esto es, la existencia de determinadas figuras tributarias especiales de este territorio y, en correspondencia, a la no exigencia de determinados tributos implantados a nivel estatal”. En el Cuadro 2 se presentan las singularidades de la CAC en los recursos tributarios integrados en el SFA, si bien interesa aquí resaltar cuáles son las competencias normativas sobre los tributos y las particularidades para esta comunidad autónoma.

Al igual que el resto de las CCAA españolas, la CAC no solo tiene relevantes competencias normativas en el IRPF, sino también en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y en otros impuestos cedidos totalmente a las comunidades autónomas como son, entre otros, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Patrimonio (véase sección 4ª del título III de la Ley 22/2009). Así mismo, presenta singularidades respecto a otras comunidades autónomas de régimen común derivadas de su especial Régimen Económico y Fiscal. Así, no se aplican diversos impuestos estatales como son el IVA, ni tampoco los impuestos especiales de fabricación más importantes (el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las labores del tabaco), sino otros tributos de ámbito canario como son el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías (AIEM) (los dos anteriores creados por la Ley 20/1991), el Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo (Ley 5/1986) y el Impuesto sobre las labores del tabaco (Ley 1/2011). Así, si bien el IGIC y el AIEM son dos tributos creados por ley estatal, aprobada por las Cortes Generales, la CAC tiene determinadas competencias normativas sobre los mismos (*e.g.*, tipo impositivos y exenciones en operaciones interiores⁵). Este hecho le añade un mayor grado de autonomía financiera en relación al resto de CCAA de régimen común. Además, los otros dos impuestos son impuestos propios de la CAC, sobre los que tiene plenas

5 Véase disposición adicional octava de la Ley 22/2009.

competencias, circunstancia que no se da en el resto de CCAA, al estar ocupado este espacio fiscal por impuestos especiales regulados por la Ley 38/1992.

Cuadro 2. Tributos cedidos a las CCAA de régimen común: singularidades de la CAC

Tributos	Porcentaje de cesión	Competencias normativas	Particularidades de la CAC
IRPF	50 %	Sí	
IVA	50 %	No	No es exigible en CAC. Se aplica IGIC (Ley 20/1991)
Impuestos sobre alcoholes y bebidas alcohólicas	58 %	No	Tipos inferiores a los estatales (excepto Impuesto sobre la Cerveza)
Impuesto sobre Hidrocarburos	58 % tipo estatal general; 100 % tipo estatal especial	No	No es exigible en CAC. Canarias tiene impuesto propio: Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo (Ley 5/1986)
Impuesto sobre las Labores del Tabaco	58 %	No	No es exigible en CAC. Canarias tiene impuesto propio: Impuesto sobre las labores del tabaco (Ley 1/2011)
Impuesto sobre la Electricidad	100 %	No	
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	100 %	Sí	Tipos inferiores; rendimiento corresponde a CAC y no integrado en el SFA
Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos	100 %	Sí Suprimido desde 2013	No se aplicó en Canarias
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	100 %	Sí	
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	100 %	Sí	
Tributos sobre el Juego	100 %	Sí	
Tasas Afectas a los Servicios Transferidos	100 %	Sí	
Impuesto sobre el Patrimonio	100 %	Sí	

Fuente: Melián y Dorta (2016)

2.2.3. Relevancia de los tributos en la financiación de la CAC

En este apartado se expone el peso de los tributos de mayor relevancia sobre el total de recursos no financieros de la Comunidad Autónoma de Canarias y su evolución para el periodo 2012-2016⁶. Como se puede observar en la tabla 4, los impuestos más relevantes en cuanto a la recaudación que han proporcionado a la CAC son el IRPF, el IGIC, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y el Impuesto sobre Combustibles derivados del Petróleo. Todos estos impuestos son de naturaleza indirecta, excepto el IRPF.

- El Impuesto sobre la Renta de las personas físicas: la Ley 22/2009 cede a las CCAA de régimen común, entre las que se encuentra la CAC, un importe equivalente al 50 % de la recaudación total de este tributo sin considerar el ejercicio de las competencias normativas atribuidas a estas administraciones regionales. Este impuesto ha aportado en los dos últimos ejercicios recogidos en la tabla 4 el 19 % de los recursos no financieros de la CAC. Sus recursos son percibidos por las CCAA a través de entregas a cuenta, basadas en previsiones de ingresos, que se liquidan tras dos años (véase artículo 12 de la Ley 22/2009).
- El Impuesto General Indirecto Canario: es el segundo impuesto más importante para la financiación de la CAC, tras el IRPF. Su importancia cuantitativa se ha incrementado en los últimos ejercicios por, entre otros factores, la subida del tipo general aprobada en 2012. En los últimos ejercicios su recaudación ha representado algo más del 10 % de los recursos no financieros de la CAC. Por otro lado, el 58 % de su recaudación financia a las corporaciones locales de Canarias, por lo que entre los ingresos de la CAC no figura la totalidad de su recaudación.
- Impuesto sobre Combustibles derivados del Petróleo: se trata de un impuesto propio creado por la CAC y cuya recaudación ha superado en los últimos ejercicios los 300 millones de euros (en torno al 5 % de los recursos no financieros).
- El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Se encuentra cedida la práctica totalidad de la recauda-

6 Para la CAC se ha contado con información relativa a los importes efectivamente recaudados, por lo que se ha optado por la misma frente a las previsiones iniciales de ingresos mostradas en los presupuestos anuales de la CAC. Así mismo, los importes reflejados son en términos de contabilidad nacional (SEC 2010).

ción derivada de este impuesto. Su recaudación sufrió una disminución importante como consecuencia de la última recesión, representando actualmente en torno al 4 % de los recursos no financieros de la CAC. La parte más relevante de su recaudación procede del concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

- Impuesto sobre las Labores del Tabaco: al igual que el Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo, este impuesto es un tributo propio de la CAC, creado en 2011 y cuya recaudación viene suponiendo en torno al 2 % de los recursos no financieros de la CAC.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: La práctica totalidad de la recaudación de este impuesto se encuentra cedida a las CCAA, que además cuentan con competencias normativas importantes sobre el mismo. En Canarias su recaudación ha variado a lo largo de los últimos ejercicios debido al ejercicio de dichas competencias. En 2016 su recaudación no superó el 1 % de los recursos no financieros.
- Tributos sobre el juego: los mayores ingresos recaudados por este tributo provienen de las máquinas recreativas y del bingo, representando aproximadamente un 80 % de los mismos. En los últimos ejercicios liquidados su importancia relativa en los recursos no financieros de la CAC no llega al 1 %.
- Todos los tributos antes mencionados, excepto el IRPF, son básicamente gestionados y recaudados por la Agencia Tributaria Canaria, organismo dependiente de la Consejería de Hacienda del Gobierno de Canarias.

3. Singularidades fiscales de Madeira y Azores en los principales tributos

3.1. Impuesto sobre Sociedades

El IS portugués⁷ impone un tipo del 21 %, al que hay que añadir un recargo municipal (derrama municipal) que puede ser de hasta un 1,5 % de los beneficios imponibles (dependiendo del municipio donde se desarrollen las actividades), así como un recargo nacional (derrama estatal) del 3 % de los beneficios imponibles que excedan de 1 500 000 €, del 5 % de los beneficios

7 Obtenido en [Consulta 26/04/2018]: <http://www.portugalglobal.pt/ES/InvertirenPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpuestoSociedadesIRC.aspx>

Tabla 4. Evolución de los recursos procedentes de los tributos más relevantes para la financiación de la Comunidad Autónoma de Canarias

CONCEPTOS	2016		2015		2014		2013		2012	
	Mill. €	%	Mill. €	%	Mill. €	%	Mill. €	%	Mill. €	%
Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)	675	10,2	634	10,6	616	10,5	550	9,5	470	8,4
Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (AIEM): Importación y producción	62	0,9	63	1,0	75	1,3	53	0,9	52	0,9
Impuesto sobre las Labores del Tabaco	134	2,0	124	2,1	118	2,0	109	1,9	92	1,6
Impuesto sobre Combustibles y Derivados del Petróleo	308	4,6	316	5,3	286	4,9	267	4,6	240	4,3
Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	258	3,9	244	4,1	225	3,9	214	3,7	232	4,1
Impuesto Especial sobre Determinados Medios Transporte	5	0,1	6	0,1	5	0,1	4	0,1	5	0,1
Impuestos y tasas sobre el juego/Recargo Tasa sobre el juego	57	0,9	47	0,8	59	1,0	63	1,1	65	1,2
IRIPF/ Impuesto sobre la Renta de No Residentes (personas físicas)	1246	18,7	1157	19,3	1015	17,4	1022	17,6	1457	26,0
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	51	0,8	86	1,4	66	1,1	55	0,9	35	0,6
TOTAL RECURSOS NO FINANCIEROS	6647	100,0	6008	100,0	5840	100,0	5795	100,0	5603	100,0

Fuente: elaboración propia a partir de IGAE (2018)

imponibles que excedan de 7 500 000 € y del 7% de los beneficios imponibles que excedan de 35 000 000 €. Así pues, el tipo nominal puede alcanzar un máximo del 31,5% en el caso de las grandes sociedades.

Tipo impositivo general	21%
Más de 1 500 000 € hasta 7 500 000 €	3%
Más de 7 500 000 € hasta 35 000 000 €	5%
Más de 35 000 000 €	7%

Existe un tipo especial reducido del IS para PYMES, esto es, para empresas con una facturación inferior a 50 millones de euros. Para estas sociedades, los beneficios imponible hasta 15 000 € están sujetos a un tipo reducido del 17 %. El resto de los beneficios imponibles que sobrepasen ese umbral tributan al tipo general del IS. El recargo nacional se grava por medio de un pago a cuenta complementario (un mecanismo de anticipo) y equivale al 2,5 % y 4,5 % de la parte de los beneficios imponibles del ejercicio fiscal anterior que exceda de 1 500 000 € y 7 500 000 €. El recargo se aplica antes de la compensación de cualquier base imponible negativa, y se computa y paga a título individual (en el caso de sociedades que tributen de forma consolidada).

Las empresas residentes en Azores y Madeira, tributan al tipo general del 16,8 % y 21,5 %, respectivamente⁸, con las singularidades que se destacan seguidamente.

3.1.1. Madeira

En el caso de sociedades con domicilio social o sede de actividad económica en el Centro de Negocios Internacional de Madeira⁹ (en adelante, CINM), se aplica un tipo reducido del IS del 5 % con sujeción a ciertos requisitos (determinados umbrales de beneficios imponibles o la creación/mantenimiento de puestos de trabajo). El CINM inició sus actividades en 1987, estableciendo así la Zona Franca de Madeira (FZM) como un instrumento de crecimiento y desarrollo económico para atraer inversión extranjera. El CINM es un instrumento de desarrollo económico creado con los siguientes objetivos: modernizar, diversificar e internacionalizar la estructura productiva de bienes y servicios de la región; y, al mismo tiempo, compensar las restricciones estructurales consecuencia del reducido tamaño del mercado interno y del estatuto ultraperiférico de Madeira.

En una carta firmada por P. Sutherland en nombre de la Comisión Europea sobre el establecimiento de la FZM, no se opone a la creación de la misma, pero se afirma claramente que bajo ninguna circunstancia autoriza

8 Obtenido en [Consulta 26/04/2018]: <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/portugal/fiscalidad>.

9 Obtenido en [Consulta 26/04/2018]: <http://www.newco.pro/es/regimen-fiscal>
<https://www.anagomes.eu/PublicDocs/6720a657-9077-4685-815d-ead779a9d4b3.pdf>
<https://tpmc.pt/pt-pt/beneficios-fiscais/beneficios-fiscais-do-cinm/>
<http://www.madeira-management.com/portuguese/expertise/index.html>

su constitución como *Offshore* y que los criterios de creación de empleo son cruciales para la autorización¹⁰.

Desde 1987, la Comisión Europea ha autorizado cuatro regímenes diferentes para el funcionamiento del CINM/ZFM. El actual régimen está vigente hasta 2020, produciendo efectos hasta el año 2022. En el tercer régimen, la Comisión Europea ordenó la exclusión de las actividades financieras de la FZM.

A partir de 2015, la FZM tiene un régimen tributario preferencial con un Impuesto sobre Sociedades del 5 %, que, sin embargo, está sujeto a límites máximos de ganancia fiscal en cada empresa (*plafonds*), según un cuadro establecido por el número de puestos de trabajo creados por la empresa. Por lo tanto, el tipo impositivo efectivo sobre el Impuesto sobre sociedades en cada empresa varía entre el 5 % y el 21 %, mientras más altas sean las ganancias imponibles y menor el número de empleos creados.

Tabla 5. Límites a los beneficios fiscales en el CINM

Límite	N.º de puesto de trabajo
€ 2 730 000	1 a 2
€ 3 550 000	3 a 5
€ 21 870 000	6 a 30
€ 35 540 000	31 a 50
€ 54 680 000	51 a 100
€ 205 500 000	Más de 100

Las actividades actualmente aceptadas y autorizadas bajo la FZM se dividen en tres áreas principales: a) La Zona Franca Industrial que comprende actividades de transformación industrial o de almacenamiento con movi-

10 En referencia a la ZFM, la eurodiputada Ana Gomes (2017) concluye que “La Comisión Europea permitió que esta jurisdicción especial se estableciera en 1987 y determinó que no podía ser un “centro fiscal offshore”, sino que debía fundamentarse en las necesidades especiales de una región ultraperiférica y exigir que la “creación de empleo” sea un criterio crucial para mantener sus actividades. Sin embargo, el número de puestos de trabajo realmente creados, la confiabilidad de cualquier control regional o nacional, incluido el desempeño de las obligaciones de anti-blanqueo de dinero, no han sido verificados de forma independiente, ni por el Estado portugués ni por la Comisión Europea. Hubo un intento de investigación por parte del Ministerio de Finanzas portugués en 2011, pero las autoridades regionales se opusieron ferozmente y nunca más se persiguió, a pesar del enorme fraude financiero y déficit descubierto en el presupuesto regional cuando Portugal estaba bajo el programa de ajuste de la Troika”.

miento físico de productos; b) El Registro Internacional de Buques de Madeira (MAR) que permite el registro de yates o buques comerciales y constituye un registro marítimo portugués de carácter internacional y abierto; y c) Servicios Internacionales que incluyen principalmente los servicios de negocios internacionales con un amplio espectro de actividades, excluyendo aquellos de carácter financiero o intra-grupo.

Las entidades que operan en el marco del CINM se benefician de uno de los regímenes fiscales más ventajosos de la Unión Europea¹¹ que ha ido evolucionando a lo largo del tiempo (véase Gouveja, 2012; Carvalho, 2012; Fernández, 2012). Además del tipo impositivo reducido del 5 % sobre la renta (IRC) presenta las siguientes ventajas:

- Régimen de *Participation Exemption* aplicable para dividendos, reservas, plusvalías y pérdidas. Los beneficios y reservas distribuidos a las empresas de Madeira por sus participadas, así como las plusvalías o las pérdidas obtenidas mediante la transmisión onerosa de participaciones sociales en estas, por cualquier título e independientemente del porcentaje de la participación transmitida, no contribuyen a su beneficio imponible, en determinadas condiciones. La distribución de beneficios/reservas por una empresa de Madeira está exenta de impuestos (retención en origen) siempre que se cumplan determinadas condiciones. Por su parte, las plusvalías realizadas por no residentes en Portugal en la venta de participaciones en una empresa de Madeira no pagan impuestos, asumiendo que la empresa no tenga como principales activos inmuebles en Portugal. Esta exención no se aplica a los socios residentes en paraísos fiscales.

11 Las empresas licenciadas para operar en el ámbito del CINM hasta el 31 de diciembre de 2014 y que no hayan optado por beneficiarse del nuevo régimen, están sujetas a un régimen fiscal idéntico con las siguientes excepciones y hasta el final del año 2020 (fecha en la cual se podrá optar por beneficiarse del nuevo régimen): a) Los límites máximos anuales no son aplicables; b) Exención del Impuesto del timbre, Impuesto municipal sobre Transacciones (IMT), Impuesto municipal sobre inmuebles (IMI) y derramas regional y municipal (en vez de reducción del 80 %); c) La exención de retención en el origen en la distribución de dividendos a los socios no es aplicable. No obstante, será aun posible beneficiarse de la exención de retención en el origen en la distribución de dividendos a los socios corporativos de empresas de Madeira siempre y cuando se hayan cumplido determinados requisitos.

- Reducción en un 80 % de los tipos de gravamen del impuesto del timbre, impuesto municipal sobre transmisiones (IMT), impuesto municipal sobre inmuebles (IMI), derramas regional y municipal, costes notariales y de registro.
- 76,2 % de reducción del denominado Pago Especial por Cuenta y de Tributación Autónoma.

Para beneficiarse de estas ventajas las empresas deben cumplir un conjunto de requisitos generales. Deben iniciar sus actividades en el plazo de 6 meses a partir de la fecha de concesión del permiso, en el caso de servicios internacionales, y de un año, en el caso de actividades industriales o de *shipping*. Asimismo, deben cumplir uno de los siguientes requisitos de elegibilidad: a) Creación de uno a cinco puestos de trabajo en los seis primeros meses de actividad y realización de una inversión mínima de 75 000 euros en la adquisición de activos fijos, materiales o intangibles en los dos primeros años de actividad; o bien, b) Creación de seis o más puestos de trabajo en los primeros seis meses de actividad. Como ya se ha indicado, los beneficios fiscales concedidos se limitan a límites (*plafonds*), dependiendo del número de empleados. Además, los beneficios fiscales están sujetos a los umbrales máximos de acumulación de ayudas regiones al funcionamiento.

En cuanto a las actividades permitidas a operar en el marco del régimen del CINM, las autoridades portuguesas elaboraron una lista que incluye servicios referentes a agricultura, ganadería, pesca, acuicultura y servicios relacionados, industrias manufactureras, producción y distribución de electricidad, gas y agua; comercio al por mayor; transporte y comunicaciones; actividades inmobiliarias, alquileres y servicios prestados a las empresas; enseñanza superior, enseñanza para adultos y otras actividades educativas; otras actividades de servicios colectivos.

Asimismo, algunas actividades sectoriales tienen beneficios fiscales específicos. Así, en la actividad de transportes marítimos, las exenciones/reducciones de IRC se aplican a todas las rentas derivadas de esta actividad, salvo a las rentas derivadas del transporte de pasajeros o de carga entre puertos nacionales.

Los tripulantes de las embarcaciones registradas en el Registro Internacional de Embarcaciones están exentos de IRPF. Los tripulantes y respectivos empleadores están exentos de contribuir a la Seguridad Social en Portugal, siempre que estén cubiertos por otro sistema de seguridad social o seguro

voluntario que contemple las posibles enfermedades, accidentes laborales y derechos relacionados con la paternidad. Si la tripulación fuese portuguesa o residente en Portugal, queda sujeta a la inscripción general en el régimen general portugués de seguridad social con una tasa de contribución del 2,7 %, siendo el 0,7 % para el tripulante y el 2 % para la entidad empleadora. Subráyese que, en los términos de la ley portuguesa en vigor, los tripulantes de navíos al servicio de entidades residentes en Portugal, son considerados residentes en territorio portugués a efectos fiscales.

Las exenciones/reducciones de IRC se aplican a todas las rentas de naturaleza industrial desarrolladas en la Zona Franca Industrial, incluidas las rentas obtenidas en Portugal. La exención de impuestos sobre la distribución de dividendos y el pago de intereses a los socios se aplican, aunque los socios, personas singulares o colectivas, sean residentes en Portugal.

Las entidades que desarrollan actividades industriales se benefician también de una deducción del 50 % en la recaudación del IRC siempre que cumplan, al menos, dos de las siguientes condiciones:

- a) Contribuyan a la modernización de la economía regional, principalmente a través de la innovación tecnológica de productos y de procedimientos de fabricación o de modelos de negocio.
- b) Contribuyan a la diversificación de la economía regional, principalmente a través del ejercicio de nuevas actividades de elevado valor añadido.
- c) Fomenten la contratación de recursos humanos altamente cualificados.
- d) Contribuyan a la mejora de las condiciones medioambientales.
- e) Creen, al menos, 15 puestos de trabajo, que deben mantenerse durante un periodo mínimo de cinco años.

3.1.2. Azores

Azores tuvo una Zona franca con beneficios fiscales en la isla de Santa María de las Azores. Esta zona privilegiada fue creada en los años 80. Nunca tuvo la misma proyección que la Zona Franca de Madeira, la cual tiene un peso en el PIB de la región del 20 %. Tanto la Unión Europea como el Gobierno Regional de Azores estuvieron de acuerdo en suprimir los beneficios fiscales de esta Zona Franca de Santa María a finales de 2011.

Actualmente Azores cuenta con ventajas fiscales y un tipo impositivo claramente reducido¹² (16,8 %) que tiene la consideración de ayuda de Estado (véase García, 2006). Como señala Merino (2009) en referencia a Azores, “el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones. En una situación de esta índole, las decisiones acerca de las modalidades del impuesto y su volumen son el núcleo de las prerrogativas políticas del gobierno regional. [...]. El gobierno regional puede preferir, por ejemplo, un planteamiento de «ingresos» y «gastos», recaudando más impuestos y gastando más en servicios públicos, o bien puede optar por bajar los impuestos y tener un sector público de menor peso. Cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma cruzada por el gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región. De esta forma, las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse”.

Además del tipo impositivo reducido, existen beneficios fiscales contractuales¹³ para aquellos proyectos de inversión que tengan relevancia estratégica para la Región¹⁴. Sin perjuicio de los incentivos que puedan establecerse

12 La Región Autónoma de las Azores tiene un diferencial impositivo ventajoso del 20 % en comparación con el resto de Portugal en términos del IS, IRPF e IVA. En comparación con el resto de países de la UE, presenta la octava tasa más baja en IS y la segunda tasa más baja en el IVA.

13 Obtenido en [Consulta 26/05/2018]: <http://www.investinazores.com/index.php/en/contractual-tax-benefits>.

14 Se reconocerá relevancia estratégica para proyectos de inversión que promuevan la rehabilitación de centros urbanos en pueblos o ciudades, o que estén orientados a la producción de bienes y servicios comercializables, siempre que, en este último caso, busquen al menos dos de los siguientes objetivos: Reducir las asimetrías regionales o disminuir los costos de insularidad; Promover el desarrollo y la diversificación de la estructura económica regional; Promover la creación de empleo neto; Contribuir a la integración y la racionalización de las actividades pesqueras, agrícolas o ganaderas con otras actividades, promoviendo así su modernización; Introducir procesos tecnológicos innovadores en el sector corporativo regional, promover la interacción con entidades incluidas en el Sistema Científico y Tecnológico Regional o atraer recursos humanos con habilidades científicas y técnicas de alto nivel; Promover una adecuada sostenibilidad ambiental y territorial; Reorganización, conversión, modernización, fusión o concentración y acuerdos de coo-

en el ámbito nacional, las empresas pueden recibir beneficios fiscales cuando las referidas inversiones estratégicas cumplan las siguientes condiciones: 2 millones de euros si se implementan en las islas de São Miguel y Terceira; 1 millón de euros si se implementan en la isla de Terceira, sujeto a creación de empleo; 400 000 € si se implementa en otras islas y 200 000 € en el caso de proyectos de inversión en Biotecnología Marina y/o Acuicultura, independientemente de su ubicación, con más del 10 % de gastos de inversión en I+D.

Los siguientes beneficios fiscales pueden otorgarse acumulativamente a los promotores de proyectos de inversión y se concretan en: a) Deducciones en el IS (hasta un límite anual del 90 %), del 30 % de las inversiones relevantes del proyecto efectivamente realizadas (80 % en las islas Terceira para inversiones aplicadas hasta 2019); b) Exención o reducción del IMI (impuesto municipal portugués sobre la propiedad), por un período de hasta diez años, en relación con los edificios utilizados por los promotores a los efectos de las actividades desarrolladas en el ámbito del proyecto; c) Exención o reducción de al menos el 75 % del IMT (Impuesto de Transferencia de la Propiedad Portuguesa) con respecto a bienes inmuebles adquiridos por los promotores y destinados al desarrollo de actividades dentro del alcance del proyecto.

Ahora bien, el porcentaje aplicado a las inversiones relevantes se incrementa de acuerdo a la creación de empleo en los siguientes porcentajes: 10 % \geq 10 trabajos; 20 % \geq 25 trabajos; 30 % \geq 50 empleos; 40 % \geq 100 trabajos; 50 % \geq 150 empleos. No obstante, el importe global de los beneficios fiscales otorgados no excederá los límites establecidos por la Comisión Europea en el mapa nacional de ayudas de Estado.

Finalmente, no todos los activos materiales o intangibles son aptos en las inversiones relevantes:

- a) Inversiones en activos tangibles fijos: deben ser nuevos y relacionados con la realización del proyecto, excepto por: Edificios u otras infraestructuras no relacionadas directamente con el proceso de producción o las actividades administrativas, salvo si provienen de proyectos de rehabilitación de centros urbanos; Vehículos de pasajeros o comerciales u otro equipo de transporte que exceda el 20 % de las aplicaciones pertinentes; Muebles y artículos de confort o decoración, excepto

peración empresarial que pueden ser un requisito básico para alcanzar algunos de los objetivos especificados anteriormente.

equipos de hotel utilizados para el turismo; Equipo de servicio social, excepto aquellos requeridos por la Ley; Otros bienes de capital no directamente e indispensablemente asociados con la actividad productiva de la empresa; Terreno, a menos que esté incluido en proyectos de la industria extractiva o aquellos destinados a campos de golf, *spas*, parques temáticos o la reubicación de unidades de negocios a parques industriales o áreas de ubicación comercial.

- b) Inversiones en activos intangibles (que no excedan del 50 % de las inversiones relevantes para grandes empresas) con transferencia de tecnología mediante la adquisición de derechos de patente, licencias, *know-how* o conocimiento técnico no patentado, y costos de investigación y desarrollo; Campañas de promoción plurianuales en mercados extranjeros, como las de lanzamiento o promoción de productos, servicios o marcas, incluidas las que tienen lugar en ferias comerciales, exposiciones y otros eventos similares de carácter internacional; asistencia técnica y estudios.

3.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo 25 de la *Lei Orgânica 2/2013* establece que la recaudación del IRPF constituye ingresos de cada región autónoma. En este sentido, se integra la recaudación de las personas físicas consideradas fiscalmente residentes en cada región, independientemente del lugar en que ejerzan la respectiva actividad; y, también las retenciones sobre la renta pagada o puesta a disposición de las personas físicas no residentes en la jurisdicción del territorio portugués por parte de personas físicas o jurídicas con residencia, sede o dirección efectiva en cada región o establecimiento permanente en ellos ubicados a que tales ingresos deban ser imputados.

Como ya se ha indicado el Impuesto de las Personas Singulares constituye una importante fuente de financiación de los presupuestos de Madeira y Azores (véase apartado 2.1.3) y en este sentido debe destacarse que mientras Madeira presenta una escala tributaria similar al continente, excepto en rentas inferiores a 7091 €, Azores presenta una tributación notoriamente más baja (en los rendimientos entre 7091 y 25 000 € es un 25 % inferior y para escalas superiores es un 20 % inferior).

Esta singularidad se efectúa conforme a la adaptación que puede realizar esta región autónoma del sistema fiscal nacional, tal y como se señala en el

art. 59.2 de la *Lei 2/2013* que expresa que “*Las Asambleas Legislativas de las regiones autónomas podrán, según la ley, disminuir los tipos de gravamen del IRS del IRC y del IVA, hasta el límite del 20 %, y de los impuestos especiales, de acuerdo con la legislación vigente*”.

Esta medida no cabe interpretarla como una ayuda del Estado, en tanto que son decisiones tomadas por la Asamblea Legislativa de Azores, por lo que no es cubierta con transferencias del Estado, esto es, la menor recaudación supone una merma para los presupuestos de esta región autónoma.

A este respecto, dado que las finanzas de los entes locales situados en las regiones autónomas son independientes de las finanzas de las regiones autónomas, el artículo 66 de la *Ley 2/2013* señala que, a efectos del reparto de recursos públicos entre el Estado y los municipios, la participación variable en el IRS a favor de los municipios locales de las regiones autónomas se deducirá a los ingresos de IRS cobrados en la respectiva región autónoma de conformidad con el referido artículo 25, debiendo el Estado proceder directamente a su entrega a los municipios locales.

Tabla 6. Escalas del IRPF del Portugal y sus regiones autónomas

Rendimientos (€)	Continente		Madeira		Azores	
	Tipos (%)	Importe a deducir	Tipos (%)	Parcela a abatir	Tipos (%)	Parcela a abatir
Desde 7091	14,5	–	12,41	–	10,15	–
+ 7091 a 10700	23	602,74	23	750,94	17,25	503,46
+ 10700 a 20261	28,5	1191,24	28,5	1339,44	21,38	944,84
+ 20261 a 25000	35	2508,20	35	2656,40	28	2287,13
+ 25000 a 36856	37	3008,20	37	3156,40	29,6	2687,13
+ 36856 a 80640	45	5956,68	45	6104,88	36	5045,91
Más de 80640	48	8375,88	48	8524,08	38,4	6981,27

Fuente: Obtenido en [Consulta 26/04/2018]: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2018/irs.html>

3.3. Impuesto sobre el Valor Añadido

Las empresas en Madeira y Azores tienen una fiscalidad especial autorizada por la UE, pero a diferencia de Canarias, forman parte oficialmente del espacio de IVA intracomunitario (Dir. 2006/112/CE).

En general el tipo impositivo del IVA varía del 4 % al 23 %, dependiendo de la comunidad autónoma y de las operaciones realizadas. Están sujetas a este impuesto, las transmisiones de bienes y las prestaciones de servicios ejecutadas en territorio nacional, las importaciones de bienes, las operaciones intracomunitarias efectuadas en el territorio nacional, tal y como aparece reflejado en el artículo 1, dentro del capítulo 1, de la incidencia objetiva del código del impuesto sobre el valor añadido portugués (Decreto-Ley N° 394-B/84 del 26 de diciembre, se aprueba el Código del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Siguiendo el orden de este código, según el artículo 2, dentro de la incidencia subjetiva, son sujetos pasivos, las personas jurídicas que ejercen actividades de producción, comercio o prestación de servicios, cuando dicha operación cumpla los supuestos de incidencia real del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRS), o el impuesto sobre sociedades (IRC).

Dentro de las importaciones, transmisiones de bienes y prestaciones de servicios para los bienes y servicios sujetos a tipo reducido como pueden ser productos alimenticios, bienes utilizados en el ámbito de las actividades de producción agrícola y acuícola, productos fitosanitarios, entre otros, el tipo impositivo es del 6 %. También estarán sujetas a este tipo los objetos de arte previstos en la legislación especial.

Determinados bienes y servicios quedan sujetos a tipos de gravamen intermedios (13 %), como pueden ser productos para la alimentación humana (comidas preparadas para consumir, o en los regímenes de comida rápida), conservas de moluscos, petróleo y gasóleo, comercializados en las condiciones y para las finalidades legalmente definidas. Para las demás importaciones transmisiones de bienes y prestaciones de servicios gravan al 23 %.

Los tipos de gravamen del 6 %, 13 % y 23 % pasan a ser 4 %, 9 % y 18 %, para las mismas operaciones, de acuerdo con la legislación especial para la Región Autónoma de las Azores. Sin embargo, son algo mayores para la Región Autónoma de Madeira, representando 5 %, 12 % y 22 %, respectivamente. Puesto que existen tipos diferenciados del IVA, dependiendo del continente o región autónoma, es necesario determinar donde resulta efectiva una determinada operación y como consecuencia el tipo aplicable.

Por lo general, estas reglas vienen definidas en el artículo 6 del Código del IVA, a excepción de los servicios de transporte delimitados entre el continente y las regiones autónomas objeto de estudio de este trabajo (Azores y Madeira), que disponen de norma propia. En cualquier caso, si la mercancía expuesta en la transmisión de bienes está situada en el espacio fiscal

denominado continente, independientemente de la ubicación del comprador o vendedor (continente o regiones autónomas), el tipo aplicable para estos productos será el tipo vigente en el continente. Por consiguiente, aunque se trate de una operación de transmisión de bienes entre regiones autónomas, si la mercancía expuesta al intercambio se expide desde el continente se aplica el tipo de gravamen vigente en el mismo.

Mientras que para la prestación de servicios existen otras normas diferenciadas por el tipo de servicio prestado. Siendo una de esas reglas, la naturaleza de los agentes, esto es, se tiene en cuenta si el adquirente del servicio es el sujeto pasivo del IVA o no. En caso afirmativo, si el adquirente ejerce actividad económica, la operación será gravada en la ubicación fiscal del sujeto pasivo (adquirente), ya sea su domicilio, sede o establecimiento permanente. Por el contrario, si el adquirente no ejerce actividad económica alguna, la tributación del IVA se gravará en el espacio fiscal donde esté ubicado el establecimiento, sede o domicilio del que presta el servicio.

La norma también establece que el tipo de gravamen no se limita únicamente a la sede principal de la adquirente del servicio, por lo que, en el caso de que la adquirente del servicio tenga una sucursal en un espacio fiscal diferente a la sede central, y la prestación del servicio se demuestra que se realiza en la sucursal, se tributará según el tipo impositivo del espacio fiscal donde esté ubicada la misma. No obstante, estas reglas contienen excepciones tanto para los bienes inmuebles, como para los servicios de construcción civil, edificaciones, entre otros.

Por otra parte, en la evolución del IVA en Madeira, se han producido diversas variaciones con la finalidad de estabilizar la estructura tributaria nacional. Inicialmente se decidió adoptar un tipo general del 12 % en 1996, mediante la ley N° 91/96, que se vio aumentado en un 1 % seis años más tarde. En medio de este periodo el Consejo de la ECOFIN de la UE, con la finalidad de evitar la tendencia de dispersión de los tipos de gravamen y distorsiones competitivas en la Comunidad, aprueba una enmienda a la sexta Directiva del IVA, con la que se pretende que los tipos reducidos y generales no diverjan entre sí en más de un 10 %.

Esta medida no tuvo influencia significativa en la situación favorecida en la que se encontraba Madeira, debido a que la intención de la UE, entre otras, fue aplicar el IVA a las transacciones de terceros países sobre productos digitales, siendo la RAM un potencial espacio fiscal para estas transacciones debido a sus ventajas fiscales.

Otro de los cambios destacables en la evolución del IVA en Madeira fue la modificación en los mecanismos de captación implícitos en la asignación de los ingresos en las regiones autónomas. En 2005, mediante la aprobación de los Presupuestos del Estado se logró aumentar los ingresos de este impuesto en un 6,9 %. Dos años después, este efecto sufre una alteración debido a que se modifica el modelo de financiación de las regiones autónomas portuguesas.

Tras la aplicación del Programa de Ajuste Económico y Financiero (PAEF) en 2012, se produce el mayor cambio para Madeira respecto al IVA, en el que se efectúan cambios en los tipos. En el punto 30 de este programa, se reducen los tipos aplicables entre Madeira y el continente alrededor del 1 %, con ello se determinaron los tipos aplicables vigentes para esta región autónoma comentados anteriormente, 5 % como tipo reducido, 12 % como tipo intermedio y 22 % como tipo normal. En la actualidad se utiliza el modelo de atribución del ingreso del IVA, regulado por la Ordenanza 77-A / 2014 del 31 de marzo. Los criterios utilizados para la distribución del IVA, entre las regiones autónomas de Madeira y Azores se calculan con la siguiente fórmula:

$$DP = [RLIVA / (1 - [PRA / PN] \times [TMGRA / TMGN]) - RLIVA] / 12$$

Donde:

DP: Duodécimo provisional, correspondiente a las transferencias que se realizarán en el año al que se aplica el impuesto (año N);

RLIVA: Ingresos netos de IVA, correspondientes al importe de los ingresos del IVA consignado en el Mapa I (presupuesto de ingresos) del Presupuesto del Estado para el año correspondiente (año N);

PRA: Población de la Región Autónoma en el año n-2, de acuerdo con los últimos datos divulgados por el Instituto Nacional de Estadística (INE) en la fecha del cálculo;

PN: Población de todo el territorio nacional en el año n-2, de acuerdo con los últimos datos divulgados por el INE en la fecha del cálculo;

TMGRA: Tipo impositivo global de la región autónoma se determina: (Tipo impositivo normal de la región autónoma x PTN) + Tipo impositivo intermedio de la región autónoma x PTI) + (tipo impositivo reducido de la región autónoma x PTR), en la que:

PTN: Peso del tipo normal en el ámbito regional, en porcentaje;

PTI: Peso del tipo intermedio en el ámbito regional, en porcentaje;

PTR: Peso del tipo reducido en el ámbito regional, en porcentaje;

TMGN: Tipo impositivo medio global nacional se determina: (Tipo impositivo normal nacional x *PTN*) + (Tipo impositivo Intermedio nacional x *PTI*) + (Tipo impositivo reducido nacional x *PTR*), en la que:

PTN - Peso del tipo normal en el ámbito nacional, en porcentaje;

PTI - Peso del tipo intermedio en el ámbito nacional, en porcentaje;

PTR - Peso del tipo reducido en el ámbito nacional, en porcentaje.

La liquidación final del importe que se transferirá a cada una de las Regiones Autónomas de las Azores y de Madeira se calculará mediante la siguiente fórmula:

$$AF = RNLIVA \times (PRA / PN) \times (TMGRA / TMGN)$$

Donde:

AF: Liquidación final del valor de la transferencia que se realizará por referencia al año al que se aplica el impuesto (año n);

RNLIVA: Ingresos nacionales netos de IVA, correspondiente al importe definitivo de los ingresos del IVA del Estado en el año n, a los que se suman los valores provisionales transferidos a las Regiones Autónomas en aquel año;

En consecuencia, el reparto del IVA a las regiones autónomas no hace referencia al IVA correspondiente a las operaciones localizadas en dicho territorio, sino que obedece a un reparto del IVA total de Portugal que, posteriormente, se pondera considerando criterios poblacionales y el diferencial de tipos impositivos medios entre dichas regiones y el ámbito nacional.

3.4. Impuestos especiales sobre el consumo

En Portugal existen varios impuestos especiales¹⁵ que gravan determinados productos (alcohol y bebidas alcohólicas, cerveza, hidrocarburos y tabaco manufacturado) en la fase de fabricación, procesamiento o importación y son aplicables en todo el territorio portugués¹⁶ (véase Cuadro 3).

15 Ver Código dos impostos Especiais de Consumo (aprobado pelo decreto-lei n.º 73/2010, de 21 de junho).

16 Esta tributación tiene su base en el Reglamento de los Derechos de Consumo aprobada por el Decreto de 22 de octubre de 1887 y por el Decreto de 17 de junio de 1892, ambos

Cuadro 3. Contenido básico de los impuestos especial sobre el consumo en Portugal

Impuestos	Contenido
Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas (IABA)	El IABA grava la cerveza, el vino, otras bebidas fermentadas, otros productos intermedios y los licores, generalmente conocidos como bebidas alcohólicas, y el alcohol etílico
Impuesto sobre el petróleo y los productos energéticos (ISP)	El ISP grava el petróleo y los productos energéticos, así como cualquier otro producto utilizado como combustible o carburante en cualquier tipo de motor no estacionario. El ISP grava el resto de hidrocarburos, a excepción de la turba y el gas natural, destinados a la utilización, venta o consumo para uso como combustible, considerándose como tal el uso de un producto, mediante combustión.
Impuesto sobre las labores del tabaco (ILT)	El impuesto sobre las labores del tabaco grava los tabacos manufacturados, incluidos los puros y los puritos, los cigarrillos y el tabaco de fumar, lo que incluye el tabaco de corto fino para el enrollado de cigarrillos y similares.
Impuesto sobre vehículos (ISV)	El impuesto sobre vehículos es un impuesto de registro que grava la entrega de vehículos para uso privado. La base imponible es la capacidad del motor y el nivel de emisiones de dióxido de carbono (CO ₂). El IVA también grava la adquisición de coches y el ISV está incluido en la base imponible a efectos de IVA.

Fuente: Obtenido en [Consulta 26/04/2018]: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2018/irs.html>

Los impuestos especiales sobre el consumo (IEC) presentan claras singularidades en las regiones ultraperiféricas de Portugal. Estas regiones¹⁷, entre otras medidas, disfrutaban de una reducción de los tipos de gravamen del IEC para los licores y aguardientes producidos en su territorio (Decisión n°

revocados, por la Ley 1368 de 21 de septiembre de 1922, que aprobó la remodelación del régimen tributario. Esta reforma abolió los derechos de consumo, sin embargo, fue temporal, debido a que seis años más tarde, se implementó la Tasa de Salvación Nacional (TSN), según el Decreto ley 15814 de 31 de julio de 1928 referidas al azúcar, sus diversas formas, caramelo, glucosa, gasolina y queroseno (importados), entre otros. Este Decreto tuvo ampliación territorial hacia Azores y Madeira, a través del Decreto ley 18019 y 1820, de 1 de marzo de 1930.

17 Obtenido en: Memorándum_rup 2017 y Portuguese_Tax-Guide (actualizado a 2014).

376/2014/UE), con un tipo reducido del 75 % sobre el ron y los licores (en Madeira), y de los licores y aguardientes (en Azores), siempre y cuando sean fabricados y consumidos localmente. Este tipo reducido debe entenderse aplicable para otras producciones similares, sin limitación de las cantidades producidas y comercializadas, sin restricción geográfica en materia de comercialización¹⁸.

En general, los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (IABA) se constituyen bajo tipos fijos; sin embargo, se producen variaciones según la calificación de la bebida (alcohol, bebidas espirituosas, productos intermedios, cervezas) y según el grado de alcohol.

Por lo que el alcohol y las bebidas espirituosas, como los licores y los aguardientes, están sujetos al tipo impositivo máximo, mientras que los productos intermedios como los vinos de Oporto, Moscatel y Madeira, están sujetos a tipos de gravamen intermedios. Por otro lado, la cerveza tiene un tipo de gravamen variable según el contenido de alcohol, mientras que en el vino de mesa y los espumantes, el tipo impositivo es cero.

Por lo que respecta al impuesto sobre el petróleo y los productos energéticos (ISP), las tarifas aplicables varían según el producto petrolífero y energético del que se trate. No obstante, determinados productos están sujetos a tipos reducidos y diferenciales aplicables entre el Continente y las Regiones Autónomas de Azores y Madeira (e incluso entre estos). Por otra parte, la importancia del sector energético para estas regiones provoca que el gravamen para los productos energéticos se ceda a la competencia regional.

Se exime el consumo de productos petrolíferos destinados a la producción energética en ambas regiones. La incidencia del ISP afecta a otros derivados del petróleo, estando los tipos impositivos regulados de conformidad con el Código aduanero comunitario y las DACAC, (disposiciones de aplicación del Código aduanero comunitario) que determinan la clasificación arancelaria y su incidencia en el impuesto.

Hay que señalar que el Impuesto sobre el petróleo y los productos energéticos (ISP) se creó por el Decreto ley 63/2004 de 22 de marzo, al objeto de disponer de ingresos para el denominado Fondo Forestal Permanente (FFP)

18 Las reducciones han ido incrementando. En 2007 era las siguientes: Así, para Azores se fija una reducción del 25 % sobre ciertas bebidas en el impuesto sobre el alcohol aplicado en el continente. En Madeira, la reducción alcanza al 50 % para ciertos tipos de vino, siendo también del 25 % para el ron y para los licores.

que tiene como propósito la recuperación forestal y, adicionalmente, también se destina al programa de Contribución al Servicio de Carreteras (CSR).

Dentro de los impuestos especiales sobre el consumo, la recaudación de los impuestos sobre las labores del tabaco (ILT) en la actualidad se presenta como la tercera fuente de ingresos más importante dentro de los impuestos indirectos. En el pasado este impuesto estaba basado en rentas que percibía el Estado por parte de monopolios que controlaban su producción y comercialización, es decir, impuestos sobre su producción o ventas de estos bienes. Por el contrario, para una mayor regulación de este impuesto el Estado prohibió la producción del mismo en la parte continental de Portugal, donde estaban consignadas para el cultivo de alimentos, con la intencionalidad de obligar al consumo del mismo vía importación, de esta forma se gravaban los ingresos del monopolio más los aranceles.

Bajo las bases del Decreto nº 13587 de 11 de mayo de 1927, se define la actual normativa que rige el régimen de los impuestos sobre el tabaco.

La Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, señala en su artículo 12.1 que Portugal podrá aplicar a los cigarrillos que se consuman en las regiones ultraperiféricas de Azores y Madeira, fabricados por pequeños productores cuya producción anual no exceda, para cada uno de ellos, de 500 toneladas, un tipo reducido inferior hasta el 50 % del que se establece en el artículo 10.

Cuadro 4. Singularidades de los impuestos especial sobre el consumo en Madeira y Azores

	Especialidades
Impuestos sobre el alcohol	<p>Azores:</p> <p>Se fijan en el 25 % de los tipos impositivos en vigor en el continente del impuesto sobre el alcohol relativas a los productos siguientes, siempre que sean producidos y declarados para su consumo en la Región Autónoma de las Azores:</p> <p>A) los licores y las “crema de” definidos respectivamente en las categorías 32 y 33 del anexo II del Reglamento (CE) nº 110/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero, producidos a partir de Frutas o materias primas regionales;</p> <p>B) los aguardientes de vino y <i>bagaceira</i> destilados en la Región, con las características y la calidad definidas en los apartados 4 y 6 del</p>

anexo II del Reglamento (CE) nº 110/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero.

Madeira:

1. El tipo del impuesto aplicable a las bebidas espirituosas declaradas para su consumo en la Región Autónoma de Madeira es de 1184,94 / hl.

2. El tipo previsto en el apartado anterior se aplicará también al alcohol etílico imponible con arreglo al apartado 1 del artículo 75.

3. Los tipos del impuesto sobre el vino de licor obtenido de las variedades de uvas puramente regionales, especificadas en el artículo 15 del Reglamento (CEE) nº 4252/88 del Consejo, de 21 de diciembre, siempre que se hayan producido y declarado Consumo en la Región Autónoma de Madeira, se fijan en el 50 % de los tipos de gravamen vigentes en el territorio del continente.

4. Los tipos del impuesto para los productos siguientes, siempre que se hayan producido y se hayan declarado para su consumo en la Región Autónoma de Madeira, se fijan en el 25 % del tipo impositivo prevista en el apartado 1:

A) el ron, tal como se define en el apartado 1 del anexo II del Reglamento (CE) nº 110/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero, en la letra a) Apartado 4, del Reglamento (CEE) nº 1576/89, del Consejo, de 29 de mayo, que tenga la denominación geográfica *Rum de Madeira*, contemplada en el apartado 3 del artículo 5 y en el artículo Apartado 1 del anexo II de dicho Reglamento;

B) los licores y las “crema de”, definidos en las categorías 32 y 33 del anexo II del Reglamento (CE) nº 110/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero, elaborados a partir de frutas o plantas regionales.

Impuesto a la Cerveza (art. 80)	Pequeñas cerveceras: Se considerará una única empresa independientemente dos o más empresas cerveceras cuya producción anual total no exceda de 200 000 hl de cerveza, con excepción de la Región Autónoma de Madeira, donde dicho límite es de 300 000 hl. 3. Se fijan en el 50 % del tipo normal los tipos aplicables a la cerveza que las pequeñas cerveceras anualmente producen y declaran para su introducción en el consumo
--	---

Impuesto los productos petroleros y energéticos (art. 89) (art. 94) (art. 95)	Madeira: Están exentos del impuesto los productos petroleros y energéticos que, comprobadamente: se utilicen en la producción de electricidad, electricidad y calor (cogeneración), o de gas de ciudad, por entidades que desarrollen tales actividades como su actividad principal, en lo que se refiere a los productos clasificados por los códigos NC 2701, 2702 y 2704, Por los códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69, por el código NC 2711, así como los productos clasificados por los códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49, consumidos en las Regiones Autónomas de las Azores y Madeira; Los valores de los tipos unitarios del impuesto sobre los productos petrolíferos y energéticos, aplica-
--	--

bles a las gasolinas, los gasóleos, los petróleos, los fuelóleos y la electricidad, se fijan para la Región Autónoma de Madeira por orden del miembro competente del Gobierno Regional de Madeira Teniendo en cuenta el principio de libertad de mercado y los diferentes impactos medioambientales de cada uno de los productos energéticos, favoreciendo gradualmente a los menos contaminantes dentro de unos intervalos.

Azores:

1. Los valores de los tipos unitarias del impuesto sobre los productos petrolíferos y energéticos se fijan para la Región Autónoma de las Azores, teniendo en cuenta el principio de libertad de mercado y las técnicas tributarias propias.
2. Los tipos del impuesto aplicables en las islas de las Azores son inferiores a los impuestos aplicables en la isla de San Miguel para compensar los costes de transporte y almacenamiento entre San Miguel o el continente y las respectivas islas.
3. Los sobrecostes mencionados en el apartado anterior se determinan semestralmente por el Gobierno Regional.
4. A los efectos del presente artículo, los valores de los tipos unitarias del impuesto aplicables en la isla de San Miguel a los productos que se indican a continuación se fijan por resolución del Consejo del Gobierno Regional, pudiendo ser modificados dentro de los siguientes intervalos.

Impuestos sobre el Tabaco(art. 105) (art. 106)

A los cigarrillos fabricados en las Regiones Autónomas de las Azores y de Madeira por pequeños productores cuya producción anual no exceda de 500 toneladas y que se consuman en la Región Autónoma de las Azores se aplican los siguientes tipos:

- A) Elemento específico - € 16,30;
- B) Elemento *ad valorem* - 38 %.

2. Los cigarrillos estarán sujetos al menos al 60 % del importe del impuesto que resulta de la aplicación del apartado 5 del artículo 103.

1. A los cigarrillos fabricados en las Regiones Autónomas de Madeira y de las Azores por pequeños productores cuya producción anual no exceda, individualmente, 500 toneladas y que se consumen en la Región Autónoma de Madeira se aplicarán las siguientes tipos:

- A) Elemento específico - € 58;
- B) Elemento *ad valorem* - 10 %

2. Los cigarrillos quedarán sujetos, como mínimo, al 90 % del importe del impuesto que resulta de la aplicación del apartado 5 del artículo 103.

3. A todos los cigarrillos consumidos en la Región Autónoma de Madeira, a los tipos previstos en el apartado 1 de este artículo o en el apartado 4 del artículo 103, según el caso, se añaden los siguientes tipos:

- A) Elemento específico - € 20,37;B) Elemento *ad valorem*: 10 %.
-

El Impuesto sobre los vehículos (ISV), junto con el Impuesto Único de Circulación (UIC), son competencia de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales sobre el Consumo, así como la Dirección General de Impuestos. Este tributo se debe al principio de equivalencia, como medida compensatoria por los costes medioambientales, de infraestructuras viales y siniestralidades de las carreteras, concretan una regla general de igualdad tributaria. La base imponible de este impuesto dependerá de las características de los automóviles, diferenciando entre automóviles de pasajeros, de mercancías y uso mixto, y dependiendo de factores como la cilindrada, emisión de CO₂, entre otros.

Por otro lado, se aplicará un tipo reducido del 15 %, a los automóviles ligeros de uso mixto que presenten un peso bruto inferior a 2300 kg, con longitud mínima de caja de carga de 145 cm y altura mínima 130 cm. También será de aplicación un tipo reducido del 10 % a los automóviles de mercancía, ligeros con una capacidad superior a tres plazas y un tipo reducido del 30 % a las autocaravanas. Estos tipos reducidos se aplicarán a los impuestos resultantes de la siguiente tabla.

Tabla 7. Tipos de gravamen del impuesto impuestos sobre los vehículos (ISV)

Escalón de cilindrada (en centímetros cúbicos)	Tipos por centímetros cúbicos (en euros)	Parcela que debe abastecerse (en euros)
Hasta 1250	4,80	3011,74
Más de 1250	11,38	10972,84

Fuente: Obtenido en [Consulta 26/04/2018]: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/codigos/isv-iuc.pdf> (artigo 7º)

En cuanto a los tipos intermedios, se aplicará un 60 % a los turismos con motores híbridos, un 50 % a los automóviles ligeros de uso mixto con un peso superior a 2500 kg, un 40 % a automóviles que utilicen exclusivamente gases de petróleo licuado (GPL) o gas natural, un 25 % a los turismos híbridos *plug-in* (con batería recargable eléctricamente). Estos tipos intermedios serán aplicables sobre los tipos impositivos normales.

La titularidad de los impuestos se reparte entre los municipios y el estado, los impuestos generados por los vehículos de categorías A, E, F, G, son recaudados por los municipios donde reside el sujeto pasivo, además del 70 %

del componente relativo a la cilindrada. Los ingresos relativos al nivel de emisión de CO₂ (IUC) que inciden sobre la categoría B, como el 30 % del componente de la cilindrada de los mismos, por lo general es titularidad del Estado, con la excepción de las Regiones Autónomas de Azores y Madeira, que recaudan la totalidad de estos impuestos, debido a que los de categoría C y D que normalmente son titularidad del Estado, son recaudadas por ambas comunidades autónomas para los sujetos pasivos residentes en ellas.

3.5. *Otros impuestos*

Si bien no forman parte de la financiación autonómica de Azores y Madeira, el Impuesto Municipal sobre Inmuebles (IMI) es un impuesto municipal que grava los inmuebles rurales, urbanos e inmuebles en entidades residentes en paraísos fiscales. Cada municipio determina, anualmente, el tipo aplicable del IMI dentro de unos rangos que pueden aumentarse o disminuirse en un 30 % en determinadas condiciones. Asimismo, los tipos impositivos aplicables a inmuebles urbanos se triplican cuando están vacíos o ruinosos durante más de un año y, por otra parte, presentan algunas exenciones dependiendo del uso (inmuebles urbanos utilizados como lugar de residencia permanente; inmuebles para uso turístico; inmuebles urbanos sujetos a rehabilitación). A este respecto, la carga fiscal del IMI para Residentes Permanentes (personas que residen en la isla de Madeira durante 6 meses o más durante el año) presenta los mismos tipos impositivos, pero un mayor grado de exenciones.

Por su parte, el Impuesto Municipal sobre Transmisiones Inmobiliarias (IMT) grava la transmisión onerosa de bienes inmuebles situados en territorio portugués. El IMT es responsabilidad del sujeto pasivo y se carga sobre el mayor entre el precio de compra o el valor catastral del inmueble.

Los tipos impositivos dependen del tipo de inmueble (inmueble rural; inmueble urbano de uso exclusivo como lugar permanente de residencia; inmueble urbano de uso residencial exclusivo; inmueble urbano de uso residencial no exclusivo y otras adquisiciones) y presenta algunas exenciones dependiendo del uso (inmueble urbano sujeto a rehabilitación; operaciones de reestructuración; adquisición de inmuebles para su posterior venta por empresas autorizadas; adquisición de inmuebles por parte de fondos de inversión inmobiliaria de suscripción pública con capital fijo o variable (tipos impositivos reducidos al 50 %); adquisición de edificios calificados individualmente

como de interés municipal/público/nacional). Lo relevante es que en este impuesto también se observan tipos impositivos más bajos en las regiones autónomas de Azores y Madeira.

Finalmente, cabe destacar el impuesto del *Selo*¹⁹ (equivalente al ITP-AJD español) que sí forma parte de la financiación de las regiones autónomas. El Impuesto sobre AJD se devenga en actos, contratos, títulos, libros, informes y otras manifestaciones previstas en la Tabla General del Impuesto sobre AJD, que tienen lugar en Portugal y que no están sujetos ni exentos de IVA (determinados premios pueden estar sujetos de forma simultánea al IVA y al IAJD). No existe imposición acumulativa del mismo acto o documento, salvo por las adquisiciones, a título lucrativo, de la propiedad u otros derechos sobre bienes inmuebles. Los hechos anteriormente mencionados también estarán sujetos al IAJD cuando, pese a haber tenido lugar fuera del territorio portugués, sean presentados a efectos legales en Portugal.

Cabe mencionar que las empresas instaladas en el Centro Internacional de Negocios de Madeira²⁰ con licencias concedidas hasta finales del año 2014 se benefician de la exención del impuesto de timbre hasta finales de 2020. Las empresas instaladas en el Centro Internacional de Negocios de Madeira a partir de 2015 están sujetas a una limitación del 80 % en relación al impuesto de timbre que deben pagar.

Una vez más, se pone de manifiesto que las regiones autónomas portuguesas presentan, con carácter general, una menor tributación por beneficios fiscales respecto a su régimen general. A modo de síntesis, en la tabla 8 se presentan los ahorros fiscales (exenciones) previstos en el presupuesto de Madeira sobre los impuestos que forman parte de su financiación y que también sirve para ilustrar la relevancia de los mismos. La mayor parte de los beneficios fiscales están en los impuestos directos, especialmente en el impuesto sobre sociedades, si bien tienen igualmente importancia los obtenidos en el impuesto sobre los productos petrolíferos y energéticos. Los impuestos sobre el tabaco y bebidas alcohólicas no presentan beneficios fiscales, si bien como ya se ha indicado, presentan tipos impositivos más bajos.

19 Obtenido en [Consulta 16/04/2018]: <http://www.portugalglobal.pt/ES/InvertirenPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpuestosActosJuridicosDocumentados.aspx>.

20 Obtenido en [Consulta 16/04/2018]: <http://www.newco.pro/pt/regime-fiscal-portugues>

Tabla 8. Previsión de beneficios fiscales en los impuestos que conforman la financiación de Madeira (2018) (millones de euros)

Impuestos directos	18,090	58,1 %
Impuesto sobre el rendimiento de las personas físicas (IRS)	6,879	22,1 %
Impuesto sobre el rendimientos de las personas colectivas (IRC)	11,211	36,0 %
Impuestos indirectos	13,036	41,9 %
Impuesto sobre los productos petrolíferos y energéticos (ISP)	8,413	27,0 %
Impuesto sobre el valor añadido (IVA)	2,956	9,5 %
Impuesto sobre vehículos (ISV)	0,319	
Impuesto de consumo sobre o tabaco (IT)	-	
Impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas (IABA)	-	
Impuesto del sello (Imposto do selo)	1,348	4,3 %
Total	31,126	100,0 %

CONCLUSIONES

La primera parte de este trabajo ha tenido como finalidad identificar algunas características de la financiación pública de las regiones autónomas de Madeira y Azores, así como de las relativas a la Comunidad Autónoma de Canarias. En este sentido, se ha prestado especial atención a los recursos y tributos que constituyen sus fuentes principales de financiación, describiendo también sus competencias tributarias y la significación presupuestaria en el periodo 2011-2017 de los tributos y recursos más relevantes en cuanto a la financiación de las instituciones públicas de esas RUP. En lo que a la autonomía financiera de las administraciones públicas regionales de las RUP portuguesas se refiere, cabe destacar las siguientes características:

- **Principio de prevalencia de la fiscalidad nacional.** En algunos países, especialmente federales, tanto la Administración central como las Administraciones subcentrales tienen la potestad de establecer impuestos independientes que pueden recaer sobre los mismos hechos imposables. Sin embargo, en Portugal, al igual que en España, la competencia para la creación de impuestos, queda supeditada al principio de prevalencia de la fiscalidad de la administración central, de tal forma que los nuevos tributos no pueden recaer sobre hechos imposables ya gravados por impuestos estatales, aun tratándose de operaciones exentas o no sujetas. Además, los tributos de ámbito regional no deberán constituir un obstáculo para la libre circulación de

personas o mercancías dentro del territorio nacional y, en su caso, los nuevos tributos deben respetar los principios contenidos en la Ley de finanzas regionales.

- **Principio de adaptación a la fiscalidad nacional.** Las Asambleas Legislativas de las regiones autónomas de Portugal tienen la capacidad de modificar los tipos impositivos de determinados impuestos con ciertas limitaciones (al alza o a la baja), así como conceder deducciones o beneficios fiscales, con el fin último de promover la inversión y otros objetivos socio-económicos. Entre los beneficios fiscales, destaca el régimen jurídico del Centro Internacional de Negocios de Madeira y la Zona Franca de Santa María (esta última actualmente inoperativa).

Conforme a los rasgos anteriormente señalados, las Regiones Autónomas de Portugal disponen de cierto grado de autonomía financiera y capacidad tributaria, por lo que son sujetos activos de las relaciones tributarias dentro del sistema fiscal, delimitados por las leyes originarias del ámbito nacional y con poder sobre sus respectivos territorios.

Otro mecanismo de financiación distinto de los tributos son los llamados “ingresos derivados” que el Estado portugués transfiere a las comunidades autónomas bajo el **principio de solidaridad financiera**. Mediante los mismos se compensan las desigualdades y se corrigen las asimetrías entre regiones. En este sentido, el reparto de transferencias hacia las regiones de Azores y Madeira es determinado con base en ciertas características como el tamaño poblacional, el número de islas que componen cada archipiélago y su dispersión geográfica.

El principio de solidaridad también está presente en la financiación de la administración pública autonómica de la CAC, quien recibe importantes transferencias de acuerdo al Sistema de Financiación Autonómica, y se le ceden, al igual que al resto de las CCAA de régimen común, determinados recursos tributarios. Por otro lado, la CAC cuenta con recursos tributarios derivados de su Régimen Económico y Fiscal, cuya recaudación es compartida con los entes locales canarios.

La actividad tributaria y financiera de la CAC, al igual que para las otras CCAA, está sujeta también, entre otros, a los principios antes señalados y que quedan recogidos tanto en la Constitución Española como en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. En lo que a las competencias en materia tributaria se refiere, la CAC cuenta, del mismo

modo que el resto de las CCAA de régimen común, con determinadas competencias normativas en los tributos cedidos por el Estado y que han quedado concretadas en la Ley 22/2009. Así mismo, como se ha señalado en el apartado 2.1, la CAC cuenta con una mayor autonomía financiera que el resto de las CCAA de régimen común, debido a las competencias normativas que tiene atribuidas en la imposición sobre el consumo (*e.g.*, IGIC), y al hecho de que no se aplican dos de los impuestos estatales especiales de fabricación más relevantes, sino que se aplican dos impuestos propios autonómicos.

Además de las cuestiones anteriormente señaladas, otra diferencia entre las RUP portuguesas y españolas tiene que ver con la relevancia presupuestaria de las diferentes fuentes de financiación. En las regiones de Azores y Madeira aproximadamente el 45 % de los ingresos corrientes provienen de la recaudación de los impuestos indirectos (entre los que destacan los procedentes del IVA), mientras que en Canarias este tipo de recaudación supone un porcentaje inferior. Los impuestos directos también tienen gran relevancia en las regiones autónomas de Madeira y Azores (32 % y 27 % de los ingresos corrientes en 2017, respectivamente), integrados principalmente por los rendimientos de los impuestos IRS y IRC, siendo el de mayor importancia el primero, el cual representa en torno al 60 % de estos ingresos. Por otro lado, las transferencias del Estado a las regiones autónomas de Azores y Madeira presentan una importancia relativa menor a las de los impuestos (aproximadamente un 21 % de los ingresos corrientes de Azores y un 17 % los ingresos corrientes de Madeira).

En el caso de la CAC, los ingresos proceden básicamente de la Transferencia de Garantía y otras transferencias de otras administraciones públicas, fundamentalmente estatales (50 % de los recursos no financieros en 2016). La segunda fuente de financiación viene representada por los impuestos, entre los que destacan los impuestos sobre la renta (19 % en 2016) (la recaudación procede esencialmente de la cuota autonómica del IRPF) y el IGIC (impuesto análogo al IVA, con un peso en los recursos no financieros en 2016 del 10 %). Otros impuestos relevantes en cuanto a la financiación que proporcionan a la CAC son otros de carácter indirecto, como el Impuesto sobre Combustibles derivados del Petróleo y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (5 % y 4 % de los recursos no financieros de la CAC, respectivamente, en 2016). Por tanto, en el presupuesto de la CAC tiene menor significación relativa los tributos respecto a las regiones ultraperiféricas portuguesas y, por tanto, en la CAC las

transferencias cuentan con una mayor presencia. De este modo, este instrumento de financiación es fundamental para la Comunidad Autónoma de Canarias, basándose estas transferencias generalmente en la materialización del principio constitucional de solidaridad interterritorial.

También en el presente trabajo se han puesto de manifiesto las especialidades más significativas de las figuras tributarias aplicables en Madeira y Azores, lo que nos ha permitido definir las principales similitudes y diferencias con Canarias, las cuales se presentan a continuación para cada tipo de impuestos:

a) Impuesto sobre sociedades

El número y tipo de incentivos fiscales tienen una diferente amplitud en las distintas RUP analizadas, lo que podría ser fruto del distinto nivel de desarrollo y orientación de los regímenes especiales de estas regiones ultraperiféricas, así como de las características propias de cada una de ellas. Azores es una economía relativamente pequeña, con una población de 246,4 mil habitantes en 2014 (último año disponible), y aplica un modelo sencillo que trata de favorecer la actividad económica empresarial mediante un tipo reducido, así como incentivos fiscales adicionales para el caso de inversiones de carácter estratégico. Por su parte, Madeira presenta una población similar (259 mil habitantes en 2014) y centra su estrategia en una zona de baja tributación (CINM), con un tipo claramente reducido cuando se desarrollan determinadas actividades que se consideran estratégicas desde la perspectiva del crecimiento y la diversificación económica de esta región.

Canarias tiene una mayor población (2105 mil habitantes en 2014) y cuenta con un mayor número de incentivos fiscales y con un grado de complejidad superior en su aplicación, especialmente si se compara con Azores. La mayor similitud se daría entre la ZEC y la CINM, que, en esencia, son zonas de baja tributación que exigen la realización de actividades económicas relevantes para sus respectivas economías y que buscan la atracción de capitales externos y persiguen especialmente la diversificación de la economía. Ahora bien, Canarias presenta, además, un número importante de incentivos fiscales adicionales (*e.g.*, Reserva para inversiones en Canarias, Deducción para Inversiones en Canarias, Bonificación para la Producción de Bienes Corporales, y el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras) que están al servicio de otros objetivos complementarios a la referida diversificación económica. Así, la RIC está orientada al crecimiento de la activi-

dad económica (no necesariamente a la diversificación) y al fortalecimiento de la situación financiera de las empresas, y la Bonificación por la Producción de Bienes Corporales tiene como finalidad fomentar la actividad del sector industrial, agrícola y pesquero (manufacturero), etc.

Más allá de las singularidades fiscales, hay otro aspecto que diferencia las regiones ultraperiféricas de Portugal de la CAC. La recaudación del Impuesto sobre Sociedades forma parte de la financiación de dichas regiones portuguesas y, por tanto, son ellas quienes soportan, en primera instancia, la menor tributación, sin perjuicio de que pueda ser posteriormente cubierta por parte del gobierno central portugués a través de transferencias. Por su parte, el impuesto sobre sociedades no forma parte del sistema de financiación autonómico de régimen común, ni está cedido a las comunidades autónomas de régimen común, por lo que el costes de los múltiples incentivos fiscales supone una menor recaudación para el Estado, sin que afecte a la financiación de la CAC, si bien esta no tiene competencias normativas sobre esta cuestión, sino que se trata de instrumentos fiscales que establece el Estado.

b) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La principal diferencia de las regiones portuguesas respecto con Canarias es que a esta última no se le atribuye la totalidad del IRPF, dado que la CAC —como cualquier otra comunidad autónoma española (excepto las forales)— recibe los rendimientos principalmente de la cuota autonómica en este impuesto, sobre la que, por otra parte, tiene amplias competencias normativas. Así, no solo puede establecer una tarifa autonómica diferenciada, sino también que además puede crear deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales, y por aplicación de renta. Esta última posibilidad no se encuentra disponible para las regiones autónomas portuguesas que, por otra parte, tienen limitado el porcentaje de reducción de las tarifas.

c) Impuesto sobre el Valor Añadido y los impuestos especiales sobre el consumo

Madeira y Azores forman parte del espacio de IVA intracomunitario, lo que supone una gran diferencia con Canarias (región no incluida en el territorio de aplicación del sistema común del IVA de la UE) y, además, las operacio-

nes están gravadas en las RUP portuguesas con tipos impositivos claramente superiores. Pero, dado que existe un diferencial con los aplicados en el resto de sus respectivos estados, el problema de localización del hecho imponible es un problema común entre las regiones autónomas portuguesas y Canarias, ya sean tanto entrega de bienes como prestación de servicios. Así mismo, comparten un hecho común ya señalado, dado que los recursos de estos impuestos al consumo se integran directamente en la financiación de estas regiones. Ahora bien, la atribución del IVA a las regiones portuguesas se realiza considerando la totalidad de los ingresos del IVA de ámbito nacional que se distribuyen posteriormente con criterios de población y considerando el diferencial de los tipos impositivos medios. Este hecho supone otra diferencia con España, que viene atribuyendo el IVA a las comunidades autónomas de régimen común atendiendo a índices de consumo y no en función de la población de cada región (todo ello sin perjuicio de los efectos de la Transferencia de Garantía en el caso de las CCAA españolas)²¹. Además, el IGIC es gestionado por la CAC, y se consigna en sus presupuestos la parte que le corresponde (al compartirse con los entes locales) conforme a los hechos imponibles que tributen en Canarias.

Sin reiterar aquí las especialidades de los impuestos especiales al consumo, cabe realizar algunas observaciones generales al comparar las regiones autónomas portuguesas con Canarias. En primer lugar, se aprecia, al igual que ocurre en Canarias, una menor carga tributaria en los impuestos especiales sobre el consumo (sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, las labores del tabaco, y el petróleo y productos derivados) y, además, comparte, aunque con algunos matices, el hecho de que la recaudación de estos ingresos tributarios forma parte de la financiación de estas regiones.

Así, la Comunidad Autónoma de Canarias tiene atribuido el rendimiento de determinados recursos tributarios (IGIC, el AIEM, el IEDMT) y le corresponden los rendimientos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre Combustibles derivados del petróleo al tratarse estos dos últimos de impuestos propios. La recaudación del IGIC, AIEM y IEDMT es compartida con las Corporaciones Locales de Canarias de acuerdo con las

21 Debe tenerse en cuenta que en el reparto del 50% del IVA cedido a las CCAA de régimen común atendiendo a los índices de consumo, a la CAC no le corresponde rendimiento alguno, hecho que es compensado en el SFA con otros recursos del mismo como la Transferencia de Garantía y el Fondo de Competitividad.

proporciones y criterios establecidos en la Ley 9/2003, de 3 de abril, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Haciendas Territoriales Canarias.

Madeira y Azores tienen atribuidos los rendimientos de los impuestos sobre productos petrolíferos (ISP), sobre el Tabaco (IT), sobre vehículos (ISV), el impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas (IABA) y el impuesto del Sello (IS). Ahora bien, no tiene asignado el rendimiento del IVA de cada región, sino, como ya se ha indicado en el apartado 3.3, depende de una fórmula de cálculo entre las regiones autónomas. Por su parte, Canarias, como el resto de las CCAA españolas, cuentan como tributos cedidos con el 58 % del rendimiento de los impuestos sobre alcoholes y bebidas alcohólicas, y el 100 % del Impuesto sobre Electricidad.

Finalmente, no ha formado parte del alcance del presente trabajo el grado de eficacia en la consecución de sus fines de los regímenes especiales de las regiones ultraperiféricas de Portugal y España, lo que podría ser objeto de futuros trabajos de investigación. Así mismo, no se ha contado para este trabajo con información sobre recursos no financieros registrados en términos SEC para las regiones autónomas portuguesas, lo que podría limitar en alguna medida la comparabilidad de las cifras relativas a estas últimas (previsiones iniciales de ingresos) con las empleadas en este trabajo para la CAC.

BIBLIOGRAFÍA

Referencias

- CARVALHO, N. (2012). Papel das zonas de baixa tributação no planeamento fiscal das empresas. Aplicação à ilha da Madeira. *Mestrado em Gestão. Universidade Aberta*.
- FERNANDES DINIS, E. P. (2012). O Centro Internacional de Negócios da Madeira: Comparação do seu Regime com o dos Paraísos Fiscais. *Dissertação de mestrado em ciências empresariais. Universidade Técnica de Lisboa*.
- GARCÍA NOVOA, C. (2006). La Sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las comunidades autónomas de España. *Dereito*, (15), 1, 203-239.
- GOMES, A. (2017). *Madeira —a preferential tax regime—*. Parlamento europeo. <https://www.anagomes.eu/PublicDocs/6720a657-9077-4685-815dead779a9d4b3.pdf>.
- GOUVEIA LOJA, J. P. (2012): Zona franca da madeira: sucessivos regimes e perspectivas de futuro. *Dissertação de Mestrado em Gestão Fiscal. Instituto Superior de Gestão. Business & Economics School*.
- MERINO JARA, I. (2009). Ayudas de Estado y poder tributario foral. *Revista hacienda canaria*, 27, 103-123.
- MELIÁN GONZÁLEZ, A. Y DORTA VELÁZQUEZ, J. A. (2016). Canarias en el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro. *Revista hacienda canaria*, 45, 5-60.
- MARTINS DE MEDEIROS BORGES, L. F. (2014). A sustentabilidade das finanças públicas das regiões autónomas portuguesas. *Dissertação de mestrado em ciências económicas e empresariais. Universidade dos Açores*.
- SENA DOS SANTOS, P. G. Y DE VILHENA SILVA, G. (2014). Problemas estruturais e agenda de ações para as regiões ultraperiféricas. *Ciência Geográfica*, Vol. XVIII, 154-163.
- SOUSA SANTOS AGUIAR, M.T. (2006). El sistema tributario local en Portugal. *Tributos Locales*, 60, marzo, 103-121.

Webgrafía

- Azores Business Development Society. Investment Support. Fiscal Competitiveness and Tax Benefits. <http://www.investinazores.com/index.php/en/contractual-tax-benefits>
- Banco Santander. Portugal: Fiscalidad. Impuestos sobre las sociedades. <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/portugal/fiscalidad>.
- Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM). Benefícios Fiscais do CINM. <https://tpmc.pt/pt-pt/beneficios-fiscais/beneficios-fiscais-do-cinm/>
- Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM). Competências e aspetos relevantes. <http://www.madeira-management.com/portuguese/expertise/index.html>.
- Invertir en Portugal. Régimen fiscal. Impuesto sobre sociedades. <http://www.portugalglobal.pt/ES/InvertirenPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpuestoSociedadesIRC.aspx>.
- Invertir en Portugal. Régimen fiscal. Impuesto sobre sociedades. Impuesto sobre Actos Jurídicos documentados (Imposto do Selo). <http://www.portugalglobal.pt/ES/InvertirenPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpuestosActosJuridicosDocumentados.aspx>.
- NEWCO. Madeira. CINM. Régimen Fiscal. <http://www.newco.pro/es/regimen-fiscal>.
- Pwc. Código do Imposto sobre Veículos e Código do Imposto Único de Circulação. Última alteração pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro. <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/isv-iuc.pdf>.
- Pwc. Encontre facilmente o que precisa sobre IRS. <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2018/irs.html>.
- Região Autónoma da Madeira. Governo Regional. <https://www.madeira.gov.pt/drot/Estrutura/Conta-RAM>.
- Secretaria regional das finanças e da administração pública (2016). Conta da Região Autónoma da Madeira para 2015. <http://www.alam.pt/images/stories/XI-LEGISLATURA/I-LEGISLATIVA/orcamentosecontas/2015/01-CRAM2015-V1.pdf>.
- Tribunal de Contas. Pareceres sobre as Contas das Regiões Autónomas. <http://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cra.shtm>

Conta 2015, Da Região Autónoma da Madeira <http://www.alam.pt/images/stories/XI-LEGISLATURA/I-LEGISLATIVA/orcamentosecontas/2015/01-CRAM2015-V1.pdf>

Información presupuestaria de Madeira, Azores y Canarias

Orçamento da Região Autónoma da Madeira (2011-2017). Consulta realizada el 15/03/2018 en <https://www.madeira.gov.pt/drot/Estrutura/Or%C3%A7amento-RAM>.

Orçamento da Região Autónoma da Açores (2011-2017). Consulta realizada el 15/03/2018 en: <http://www.azores.gov.pt/Portal/pt/entidades/vp-drot/textoTabela/ORAA.htm>.

Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Canarias en: http://www.gobiernodecanarias.org/hacienda/dgplani/presupuestos/2017/proyecto_de_ley/.

Capítulo 3

Los aspectos económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias con la nueva Ley 8/2018, de 5 de noviembre

INTRODUCCIÓN

La nueva Ley 8/2018, de 5 de noviembre, que modifica la Ley 19/94, de 6 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, REF) supone, por fin, una nueva regulación de las bases económicas de esta institución¹. La anterior normativa ha estado vigente durante veinticinco años y ha sido muestra de la economía canaria desde final del siglo XX hasta la actualidad. La parte económica del REF no ha estado sujeta a la autorización periódica de las instancias europeas, ha permanecido sin modificar durante los más de veinte años de vigencia de dicha norma, lo que ha supuesto que algunas de las medidas fundamentales que en ella se establecían quedaran limitadas a meras declaraciones programáticas. De ahí la importancia de la actualización de dichos aspectos económicos.

La condición de Canarias de Región Ultraperiférica de la Unión Europea (en adelante, RUP) en virtud del artículo 349 del Tratado de Funcionamiento hizo necesaria la revisión de los incentivos fiscales del REF mediante el Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre. Con posterioridad, el Reglamento de la Comisión europea 651/2014, de 17 de junio de 2014² declara determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en Canarias dada su condición de RUP³. Por ello, la Ley 8/2018, ya en su artículo 1.b, señala

-
- 1 Vid. Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/94, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, publicada en BOE núm. 268 de 6 de noviembre de 2018.
 - 2 Vid. Reglamento (UE) N° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, comúnmente conocido como el Reglamento General de Exención por Categorías.
 - 3 Vid. Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020, Diario Oficial de la Unión Europea de 23.7.2013, 2013/C, 209/01. En dichas directrices, la Comisión expone las condiciones en las que las ayudas de finalidad regional podrán ser consideradas compatibles con el mercado interior y establece los criterios que cumplen

que la norma tiene como finalidad garantizar que la lejanía e insularidad y las limitaciones estructurales permanentes de Canarias, que la convierten en RUP, sean compensadas a través de políticas específicas y suficientes. E insiste en la necesidad de que se fomente la internacionalización de la economía canaria a través de la promoción del Archipiélago como plataforma atlántica (art. 1 d).

Los poderes públicos, en el ámbito de sus respectivas competencias, tendrán en consideración los principios derivados de la condición de RUP, en la aplicación de sus políticas y actuaciones legislativas y reglamentarias, así como en sus decisiones financieras y presupuestarias. En particular, en materia de política fiscal, aduanera, de transportes y telecomunicaciones, mercado interior, política comercial, energética y medioambiental, puertos y aeropuertos, zonas francas, internacionalización, políticas agrícola y pesquera, en las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, política industrial, y en las condiciones de acceso a las ayudas públicas (art. 3 bis). En esta línea, se analiza en cada una de las medidas específicas que se abordan en los distintos epígrafes la importancia de dicha condición de Canarias de RUP para que se establezcan especialidades que, en algunos casos, por esta razón quedan excepcionadas de la prohibición de ayudas de Estado por la Unión Europea.

Otra de las cuestiones fundamentales que se abordan con esta reforma son los principios de equidad en materia de financiación para evitar que el Archipiélago se sitúe en una situación de desventaja respecto de la media de las restantes regiones del territorio nacional. Para ello, se prima la inversión en Canarias mediante la exigencia de un volumen mínimo de inversión respecto al establecido para la Península⁴. Y se regula la garantía de que el REF no dará lugar, en ningún supuesto, a la disminución del volumen de gasto público estatal corriente y de inversión que se destina a las Islas en ausencia del mismo (artículo 3.2).

A su vez, se resalta la necesidad de cohesión social y territorial de Canarias, teniendo en cuenta que la lejanía e insularidad y las demás limitaciones

las zonas para acogerse a las condiciones del artículo 107, apartado 3, letras a) y c), del Tratado.

4 Vid. Melián González, A y Dorta Velázquez, J.A. (2016). “Canarias en el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro”, Hacienda Canaria, núm. 45.

estructurales permanentes tienen una especial incidencia en los costes adicionales de las islas no capitalinas como consecuencia de los efectos de la doble insularidad. En este ámbito de los incentivos económicos regionales, el Gobierno estatal, una vez oído el Gobierno de Canarias, desarrollará medidas reforzadas para aplicación en dichas islas en cuanto a dimensión y autofinanciación exigidos al proyecto de inversión incluyendo la definición de los sectores productivos que se subvencionan. También el artículo 20 de la Ley 8/2018 señala que la Administración General del Estado dotará de la máxima flexibilidad al funcionamiento de los incentivos regionales y a la localización de las inversiones insulares sin más limitaciones sectoriales y financieras que las establecidas por la normativa comunitaria.

Otro aspecto clave de esta norma es la promoción turística, dado el carácter estratégico de este sector para la economía canaria y su repercusión en el empleo. En concreto, se establece la dotación de un Plan estratégico del Turismo, aparte de otras medidas imprescindibles como la formación técnico profesional en el sector y por otro lado la intensificación vinculada a la importancia del sector de la protección y defensa del paisaje y del patrimonio histórico y cultural de Canarias⁵.

Finalmente, en materia de creación de empleo, el Estado tendrá en cuenta la situación de Canarias como RUP en la elaboración del Plan Anual de Política de Empleo, incorporando un plan de empleo para Canarias. Se da prioridad a la formación profesional para el empleo y Formación profesional dual respecto a cuyos planes las organizaciones empresariales y sindicales serán colaboradoras de la Comunidad Autónoma.

El ámbito de las medidas económicas de la nueva Ley 8/2018 es amplio. Por ello, he elegido una serie de sectores en los que me voy a centrar. En primer lugar, se analizan las telecomunicaciones y al transporte tanto por vía aérea como marítima donde se actualiza el porcentaje de reducción para los residentes en Canarias para trayectos interinsulares y entre Canarias y el resto del territorio nacional. También se impulsa el sistema de compensaciones respecto al transporte marítimo y aéreo de mercancías entre Canarias, Península y el resto de la Unión Europea.

En segundo lugar, se dedica otro epígrafe a las medidas en relación con el sistema de compensación del coste de la generación eléctrica de Canarias

5 Vid. Preámbulo de la Ley 8/2018 cuando señala la importación del Título IV de la norma respecto a la promoción turística del Archipiélago.

que potencian el autoconsumo y la introducción de energías renovables de acuerdo con la protección medioambiental. Y se tratan de minimizar los riesgos y el impacto medioambiental de la gestión, valorización, reciclaje y descontaminación de los residuos en Canarias. A su vez, se contempla el establecimiento de un sistema de compensación que debe garantizar la moderación de los precios del agua desalinizada, regenerada o reutilizada hasta que alcance un precio equivalente al del resto del territorio nacional.

En tercer lugar, se estudia también la incorporación por primera vez de las Universidades canarias al REF, como centros productivos vinculados a la economía del Archipiélago potenciando su desarrollo económico y social con medidas dirigidas al profesorado y estudiantado que compensen las desventajas de la condición de Canarias de RUP en cuanto a la investigación y formación.

Por último, en relación a la simplificación de trámites aduaneros en Canarias como territorio en el que no es aplicable la Sexta Directiva, se incide en las condiciones en que el nuevo artículo 25 bis, a efectos de potenciar el intercambio cultural del Archipiélago, considera exentos los bienes artísticos que se trasladen desde Canarias a la Península, Baleares y resto de la Unión Europea, con motivo de exposición, así como su traslado en sentido inverso.

1. Principios de continuidad territorial y libertad de transporte

La Ley 8/2018 señala como los servicios de transporte aéreo marítimo, de personas y mercancías, se regirán por los principios de continuidad territorial en razón a la naturaleza insular y ultraperiférica de Canarias y a la libertad de transporte, en los términos previstos en las normas que los desarrollen y en las disposiciones comunitarias y Convenios internacionales de aplicación.

En esta línea, La Conferencia de Presidentes de las RUP con fecha 4 de septiembre de 2017⁶, insiste en que la accesibilidad entre las RUP y el continente europeo reviste una importancia crucial y estratégica en territorios muy alejados del continente europeo. En este contexto resalta la importancia de los servicios públicos para su cohesión.

6 Vid. Conferencia de Presidentes de las Regiones Ultraperiféricas en relación con las prioridades y orientaciones estratégicas para las infraestructuras transeuropeas de energía, energía después de 2020 de 4 de septiembre de 2017. Consulta pública. Evaluación del reglamento TEN-E – Reglamento (UE) N.º 347/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.

En Canarias, la salida y entrada de personas y mercancías se hace prioritariamente por vía aérea; ningún otro medio de transporte puede competir con el transporte aéreo (inexistencia de vías ferroviarias), con la excepción del transporte de mercancías no perecederas, por vía marítima. En esta línea, las empresas tienen que hacer frente a costes suplementarios, difícilmente cuantificables (logística, problemas de almacenamiento, recursos humanos, energía, agua, gastos de telecomunicación, dimensionamiento de las infraestructuras...) y pérdidas de oportunidades que afectan gravemente a su competitividad, lo que las sitúa en una situación de desventaja competencial con respecto a las empresas que operan en un contexto continental⁷.

Por todo lo expuesto, el acceso a los transportes en Canarias representa un aspecto fundamental para el desarrollo económico, un instrumento de ordenación del territorio y participa plenamente en la cohesión territorial. De ahí que la Ley 8/2018 insista en que los principios de continuidad territorial y de libertad de transporte marítimo y aéreo alcancen a todo tipo de servicios, regulares o no, de carácter interinsular, nacional e internacional (art. 4.2).

También los puertos y aeropuertos canarios son instrumentos esenciales para la integración económica y social de Canarias ya que contribuyen a su conectividad, vertebración, cohesión social y desarrollo económico. A tal efecto, la Administración del Estado garantizará el mantenimiento de la calificación de los mismos como puertos y aeropuertos de interés general. Ello implica que se realicen las inversiones necesarias, no sólo para el mantenimiento de sus instalaciones, sino también las precisas para la adaptación de dichas infraestructuras a las condiciones de operatividad que se demandan por los nuevos flujos de tráfico (art. 4.6).

De esta forma, se establece la liberalización de servicios lo que supone que no se aplicará en Canarias ningún monopolio sobre los servicios de transporte marítimo exterior o interior ni de transporte aéreo nacional o internacional, modificándose o revocándose las condiciones en que las compañías nacionales tengan otorgadas o autorizadas la prestación de dichos servicios en régimen de exclusividad o monopolio (art. 5.1).

Respecto al transporte aéreo por compañías extranjeras desde, hacia y en tránsito por el archipiélago se aplicarán los principios de máxima flexibilidad que sean compatibles con la política aérea estatal y comunitaria con el objeto

7 Vid. Calatayud Prats, I. (2014). "Las obligaciones de servicio público y las subvenciones a pasajeros residentes en el transporte aéreo y Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Análisis crítico", Hacienda Canaria, núm. 40.

de permitir la conexión directa de las islas Canarias con países terceros vecinos, África, y América y con los que se establezcan relaciones económicas prioritarias como centro de distribución de tráfico aéreo entre los tres continentes, siendo necesario garantizar que los proyectos que puedan presentarse por los operadores aéreos acrediten solvencia técnica y económica, y resulten beneficiosos para Canarias.

También se incluye la participación de las instituciones de la Comunidad Autónoma de Canarias en la planificación y gestión del modelo portuario y aeroportuario. El artículo 5.7 de la Ley 8/2018 añade, respecto a la liberalización de servicios, que por su naturaleza insular y condición ultraperiférica, el sistema portuario y aeroportuario en Canarias presenta requerimientos específicos para garantizar la cohesión económica, social y territorial del archipiélago, asegurando un tratamiento diferenciado dentro de la política general de transportes. A su vez, el Estado gestionará ante las instituciones de la Unión Europea la incentivación de nuevas rutas que aumenten la conectividad de Canarias respecto al sistema aeroportuario y también portuario del Archipiélago.

En cuanto a las bonificaciones al transporte público regular de personas, tanto por vía aérea como marítima, se considera el carácter de servicio público esencial que ostenta dada la naturaleza de RUP de Canarias. A partir de este presupuesto, a los ciudadanos españoles y de los demás Estados miembros de la Unión Europea o de otros Estados firmantes de acuerdos específicos⁸ que acrediten su condición de residentes canarios se les aplicará una reducción en las tarifas de la siguiente cuantía:

- En el caso del transporte marítimo, será para los trayectos entre Canarias y el resto del territorio nacional del 75 % de la tarifa del servicio regular y en los trayectos interinsulares del 50 %.
- En el caso del transporte aéreo, será para los trayectos entre Canarias y el resto del territorio nacional del 75 % de la tarifa del servicio regular por cada trayecto directo de ida o de ida y vuelta, y en los viajes interinsulares del 75 % de dicha cuantía.

Por último, se introduce como novedad una medida complementaria que supone que se establecerá una consignación anual en los Presupuestos Generales del Estado, en aplicación a las disposiciones del Derecho comunitario

⁸ Vid. Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo o de Suiza en relación con el artículo 6.1 de la Ley.

en Canarias relativas a la lejanía e insularidad, para financiar un sistema de compensaciones con un 100 por 100 del coste efectivo del transporte marítimo y aéreo de mercancías interinsular entre Canarias y la Península o entre Canarias y otros países de la Unión Europea.

2. Medidas relativas a la energía, residuos y producción de agua

En materia de energía, en primer lugar, se establece respecto a su precio un sistema de compensación del extracoste de la generación eléctrica en el Archipiélago que garantice que los precios sean equivalentes a los del resto del territorio español (artículo 11.1). A partir de ahí se señala, a mi juicio, en relación a la tributación del sistema energético, con mucha ambigüedad por parte de la ley que las actividades para el suministro de energía eléctrica podrán ser objeto de un reglamentación singular que contribuya “al establecimiento de un mix energético” adecuando el tamaño, tecnología y combustible de las centrales de generación a los condicionantes ambientales cuyo objetivo sería la producción eléctrica al menor coste posible para el sistema y el uso progresivo de fuentes renovables de energía. En este sentido, sería importante que el desarrollo reglamentario de este aspecto determinara de una forma clara la aplicación de dicho “mix energético”.

Se apuesta también por la implantación de un nuevo modelo energético basado en las renovables por el Gobierno de la Nación. En este sentido, se señala en el artículo 11.2 de la Ley 8/2018 que la Administración General del Estado priorizará en interés de Canarias los proyectos de las RUP en el ámbito de las redes transeuropeas de energía, apostando por la generación basada en energías renovables y la participación de canarias en las políticas de cooperación de la Unión Europea hacia África en materia energética.

También se introduce el autoconsumo energético para los sistemas eléctricos aislados canarios. En este sentido, quedarán exentos con carácter indefinido del pago del cargo establecido en la disposición adicional séptima del Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción de autoconsumo, siempre y cuando el autoconsumo suponga una reducción de los costes energéticos de dichos sistemas (art. 13 bis).

Por otra parte, no aparece ninguna mención a que el actual Impuesto sobre la electricidad de carácter estatal, de acuerdo con la franquicia fiscal

sobre el Consumo en Canarias, establezca tipos más reducidos en Canarias respecto a la Península y Baleares para respetar el diferencial fiscal del REF. En particular, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que modifica el art. 3. 1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, incluye a Canarias en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Electricidad. A partir de ahí, se planteó un Recurso de inconstitucionalidad del Gobierno de Canarias núm. 1000/98 por una vulneración de la DA 3 CE y del art. 46. 3 del EACAN. Los motivos alegados se fundamentaban en que se hubiese aprobado un tributo para Canarias que vulneraba el principio de franquicia fiscal sobre el consumo garantizado por el bloque de constitucionalidad; y, de otro, por haberse modificado el REF en contra del informe desfavorable emitido por el Parlamento de Canarias⁹. Con posterioridad, el impuesto sobre la electricidad como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre deja de configurarse como un tributo sobre la fabricación y grava el suministro de energía eléctrica para consumo.

En la actualidad, se ha cedido la recaudación de este tributo a las distintas CCAA lo cual lo ha convertido en fuente de financiación de la Haciendas canarias. Ahora bien, lo respetable con el REF es que, al ser un impuesto sobre el consumo, la Ley 8/2018 hubiese establecido un diferencial fiscal de este tributo en Canarias, es decir, unos tipos más reducidos que los que se aplican en el resto del territorio. De hecho, existe evidencia de un considerable número de familias que tiene problemas para poder asumir la facturación de la electricidad en la que incide este gravamen. Y desde el punto de vista de potenciar la pequeña empresa en Canarias, es muy recomendable la disminución de los tipos del tributo siempre que conlleven una bajada real del precio de la electricidad en factura. Dicha oportunidad se ha perdido porque esta cuestión no se incluye en su articulado.

9 Vid. Sentencia del TC 109/2004, de 30 de junio de 2004, en la que analiza estas cuestiones, tras limitarse a reproducir su doctrina, acudiendo fundamentalmente a la sentencia 16/2003, en la que analizó el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, llega a similares consecuencias en relación ahora con el Impuesto Especial sobre la Electricidad: “Y sobre la base del tan reiteradamente destacado sentido evolutivo del régimen económico y fiscal canario —afirma el Tribunal con rotundidad—, hemos de concluir que el impuesto especial sobre la electricidad no ha alterado las características tradicionales del régimen canario, que sigue subsistiendo “en términos reconocibles” dentro de las “directrices trazadas en el art. 46.1 EACan”.

En cuanto a residuos, en Canarias a diferencia de otras Comunidades Autónomas del Estado español, no se aplica el Impuesto sobre la eliminación de residuos¹⁰. La Ley 8/2018 establece que en Canarias serán los productores los responsables de financiar el traslado de los residuos hasta la Isla donde exista planta de tratamiento, y en su caso, hasta la península, cuando no sea posible su tratamiento en Canarias. La regulación del artículo 14 sobre la gestión, valorización, reciclaje y descontaminación de los residuos en Canarias añade que los poderes públicos deberán diseñar estrategias que orienten la ejecución de políticas específicamente destinadas a reducir al máximo el volumen de residuos contaminantes generados en Canarias, haciendo primar su reutilización y reciclaje a través de una red local de puntos habilitados para dicho fin¹¹.

10 Vid. El impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero establece dentro de su hecho imponible el almacenamiento de residuos con carácter definitivo o temporal por periodos superiores a 2 años para residuos no peligrosos o inertes o 6 meses para residuos peligrosos, mediante depósito en vertedero con objeto de su eliminación. Es un tributo autonómico de carácter indirecto y naturaleza real, que tiene por finalidad fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, y disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero. En cuanto a las CCAA en las que se aplica y su recaudación en 2016 podemos citar: Cataluña con 21 038,42 miles de euros; Comunidad de Madrid con 2540 miles de euros; Castilla-León con 7509,48 miles de euros; La Rioja con 346,80 miles de euros; Valencia con 887 miles de euros; Andalucía con 99,96 miles de euros; Cantabria con 347,57 miles de euros y Murcia con 641,31 miles de euros.

11 Vid. Ley 8/2018. Artículo 14. 3. Al objeto de minimizar los riesgos y el impacto ambiental del transporte y la circulación de residuos, el principio general de proximidad deberá estar en la base de la política sobre gestión y tratamiento de residuos en Canarias, favoreciéndose su tratamiento en el archipiélago cuando existan plantas de tratamiento adecuadas para ello, y promoviendo en otro caso medidas que favorezcan la implantación y desarrollo de plantas de tratamiento y reciclado para el mayor número de residuos posible. 4. Con el fin de obtener una adecuada protección ambiental del territorio canario, en aquellos residuos en los que la normativa establezca mínimos de recogida selectiva a nivel estatal, tales objetivos deberán ser alcanzados en la Comunidad Autónoma de Canarias de acuerdo con los criterios previstos en la normativa de cada flujo de residuos, y en su defecto, en proporción a los residuos generados, según los datos disponibles de la Comunidad Autónoma a 31 de diciembre del año precedente y los datos oficiales que puedan complementarlos. 5. A efectos del control de residuos, en relación con los productos envasados, eléctricos y electrónicos, pilas y acumuladores, neumáticos y aceites y grasas minerales se deberá incluir en la declaración por la que se solicita un determinado régimen aduanero a efectos de la imposición indirecta canaria el nombre del Sistema Integrado de Gestión de residuos al que el importador está adherido. La misma

Finalmente, en relación a los precios del agua en el archipiélago canario se establece un sistema de compensación que permita que sean equivalentes al resto del territorio teniendo en cuenta su escasez y que el precio final de la energía no afecte al coste del agua desalada o reutilizada. En esta línea, se introduce un nuevo artículo 14 bis sobre el precio del agua donde se señala que se establecerá un sistema de compensación asignado anualmente en los Presupuestos Generales del Estado, que garantice en las Islas Canarias la moderación de los precios del agua desalinizada, regenerada o reutilizada hasta alcanzar un nivel equivalente al del resto del territorio nacional, así como los precios del agua de consumo agrario fruto de extracción y elevación de pozos y galerías y desalación para riego agrícola.

3. Medidas relativas a la Universidad

Por primera vez las Universidades establecidas en Canarias se vinculan al REF y a la economía productiva de Canarias por medio de la investigación, la innovación, formación y aplicación de conocimiento de excelencia. Su capacidad está imbricada en el desarrollo económico y social del Archipiélago y se les dedican a las Universidades el artículo 22 bis de la Ley 8/2018.

El germen de este artículo aparece en El Informe del Consejo Social de la ULPGC de medidas económicas y fiscales para el fomento de la innovación y la financiación de las Universidades, en relación a la reforma del REF para el período 2014-2020¹², señala que las Universidades Canarias y los centros de investigación más relevantes del Archipiélago han de quedar especialmente protegidos en la parte económica del REF. Así, en épocas de crisis,

obligación es aplicable en relación con las entradas de las mercancías indicadas procedentes de otro Estado miembro o del resto del territorio español. Al incumplimiento de esta obligación le será de aplicación lo previsto en el régimen sancionador en materia de residuos. 6. Aquellos productos que puedan generar residuos ambientalmente peligrosos, especialmente contaminantes, no reutilizables o reciclables podrán ser considerados no aptos, quedando fuera de la exención que recoge esta Ley. Podrán tener la misma consideración de productos ambientalmente peligrosos aquellas plantas, animales, semillas o equivalentes que supongan un riesgo para el medio natural del Archipiélago.

12 Vid. VVAA. Informe de Medidas económicas y fiscales para el fomento de la innovación y la financiación de las Universidades. Reforma del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Período 2014-2020, Consejo Social, 2012. Presidente. Salvador Miranda Calderín. Miembros de la Comisión redactora. José Andrés Dorta Velázquez, Sonia Mauricio Subirana, Guillermo Núñez Pérez, Víctor Manuel Sánchez Blázquez, Antonio Viñuela Llanos.

como la actual, su labor formativa o investigadora no sufrirá menoscabo, garantizándose su financiación a través de medidas concretas. A su vez, se destaca la necesaria compensación del efecto de la ultraperifericidad con menores tasas académicas para los estudiantes y mayores facilidades para los profesores en el desplazamiento y estancia en otras regiones de acuerdo con las necesidades formativas o de investigación.

Con posterioridad, me tocó redactar un capítulo propio dedicado a las Universidades canarias que se encargó al grupo de trabajo sobre la Ley 19/94, a iniciativa de CATPE en el 2014. En esta línea, las Propuestas de las Confederaciones Canarias de Empresarios recogen dichas demandas y dedican un capítulo propio a las Universidades vinculadas a la economía productiva de Canarias con la investigación, formación y aplicación de un conocimiento de excelencia. A este respecto, y para evitar un trato desigual, se introducen compensaciones estatales de sus costes adicionales¹³. Estas bases se incorporaron en la propuesta del Gobierno de Canarias que aprobó el Parlamento de Canarias¹⁴.

El nuevo artículo 22 bis considera que de acuerdo con la condición de RUP de Canarias, las Universidades de las islas son centros de referencia a efecto del señalamiento de las políticas universitarias del Estado español. En el marco de la Ordenación y Planificación Económica y regional de Canarias, se incluirán medidas para incrementar su competitividad y focalizar los esfuerzos en investigación e innovación que tengan impacto en el sector productivo, así como la transferencia de sus resultados y la orientación de su oferta a las necesidades del mercado, facilitando la movilidad entre islas.

A su vez se añade el establecimiento de programas para el desarrollo de actividades docentes, de investigación y cooperación al desarrollo en los que

13 Vid. Comisión presidida por D. Ángel Ferrera, que contó con la coordinación de D. Rubio de Urquía y constituyó la base de la propuesta de las dos confederaciones canarias de empresarios de 2015. Vid. Confederación Canaria de Empresarios, CCE. Propuesta de bases para la modificación de los aspectos económicos contenidos en la Ley 19/94, de 6 de julio, de modificación del Régimen económico y Fiscal de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, diciembre 2014; Confederación Provincial de Empresarios de Santa Cruz de Tenerife, CEOE. Propuesta de bases para la modificación de los aspectos económicos contenidos en la Ley 19/94, de 6 de julio, de modificación del Régimen económico y Fiscal de Canarias.

14 Vid. Propuesta del Gobierno de Canarias de modificación de La Ley 19/94, Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad. 2015.

intervengan las universidades públicas canarias e instituciones europeas y de otros países, especialmente con terceros países vecinos y otras regiones Ultraperiféricas (art. 22.4 bis)

Por último, se establece que el Gobierno del Estado acordará para el estudiantado y profesorado de las Universidades canarias una ayuda económica suplementaria para compensar los costes adicionales de la lejanía, equivalente a los gastos de transporte desde su lugar de residencia hasta el de destino, en los programas de investigación, formación y movilidad además de otras medidas complementarias relativas a la promoción de la investigación, el desarrollo y la innovación. A mi juicio, respecto a esta ayuda, tan justa y necesaria y justificada también por la Constitución respecto a la atención al hecho insular, lo importante será el desarrollo reglamentario que se haga de este artículo 22.5 bis donde se arbitre un mecanismo claro que compense estas desventajas evidentes de la condición de RUP en las Universidades Canarias y las convierta en oportunidades para que se estrechen los lazos no sólo con Europa sino con otras RUP y los países con los que existen relaciones de vecindad.

4. Simplificación de tramites aduaneros y medidas de promoción a la cultura

La Disposición adicional segunda de la ley 8/2018 habla de la simplificación de trámites aduaneros con Canarias como territorio fiscal especial. En particular añade que en el marco del Código Aduanero de la Unión y sus normas de desarrollo, el Gobierno de España dictará las oportunas disposiciones y adoptará las medidas administrativas y técnicas precisas para que, como máximo el día 1 de enero de 2019, y en el ámbito del comercio de mercancías de la Unión entre Canarias y el resto de España, excepto Ceuta y Melilla, sea efectiva la aplicación de simplificaciones en el cumplimiento de las obligaciones y formalidades aduaneras. Así, se llevarán a cabo las necesarias adaptaciones en el sistema informático que da soporte a la “Ventanilla Única Aduanera” de presentación de declaraciones de importación y exportación y aduaneras en Canarias

En la actualidad, nos encontramos con la situación paradójica de que Canarias, al encontrarse fuera del territorio de aplicación de la Sexta Directiva del IVA, se equipara a los países terceros respecto a las importaciones y exportaciones de productos al territorio de la Unión Europea.

La justificación radica en que la Unión Europea se considera un espacio comercial común, de forma que **sólo tienen carácter de importación aquellas operaciones con mercancías que provengan de terceros países y no tiene sentido que a Canarias en estas operaciones se le asimile con dicha categoría ya que las que tienen** lugar dentro de las fronteras europeas, se consideran adquisiciones intracomunitarias y no están sujetas a dichos gastos aduaneros¹⁵.

Existen fronteras fiscales para la libre circulación de mercancías ya que el empresario o profesional se encuentra con unas cargas por trámites aduaneros con el coste que conlleva el cumplimiento de dichas gestiones. Es decir, aparte de las entregas de bienes sujetas al IGIC, se le suma el trámite aduanero del DUA (Documento único administrativo), declaración aduanera que documenta las operaciones de exportación e importación en “la frontera canaria”, lo cual es contrario al principio de franquicia aduanera establecido en el Estatuto de Autonomía de Canarias¹⁶.

En esta línea, también las importaciones que los artistas canarios realizan con su obra artística se encuentran sujetas a una grave discriminación respecto al principio de libre circulación de mercancías dentro de la Unión Europea. Por ello, a iniciativa de los Artistas Visuales Canarios¹⁷, redactamos

15 Vid. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 30 de abril de 2009. Asunto C-531/07. *Fachverband der Buch- und Medienwirtschaft contra libro Handelsgesellschaft mbH. Petición de decisión prejudicial: Oberster Gerichtshof - Austria*. Dicha jurisprudencia trata el tema de la libre circulación de mercancías respecto a la normativa nacional austriaca sobre el precio impuesto a los libros importados y la considera como una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a la importación.

16 Esta problemática se ha intentado arreglar parcialmente con la supresión de la obligación de presentar el DUA a la importación en los envíos de menos de 150 euros en el IGIC y AIEM. No obstante, el tema no se ha resuelto en su totalidad y sería importante que se asumiera por fin esta cuestión trascendental para Canarias. Es decir, el DUA debería suprimirse de forma independiente al valor del envío, no limitado a los 150 euros que se establecen en la actualidad, cuando las operaciones de importación del IGIC procedan de la Unión Europea y el consumidor sea final, es decir, no lleve a cabo la posterior transmisión del bien por actividad empresarial.

17 Vid. A iniciativa de AICAV (Asociación de Artistas Visuales Canarios), la Proposición no de Ley (PNL), aprobada por la Comisión de Cultura del Congreso a 13 marzo de 2014 y la posterior Proposición no de Ley sobre solicitud al Gobierno del Estado en relación con la eliminación de las barreras aduaneras a los artistas canarios, de 14 de octubre de 2015, sobre la problemática que sufren los artistas plásticos canarios para la movilidad de su producción artística entre Canarias, el resto del territorio del Estado español y el

una propuesta de artículo para nueva Ley 19/94 que fue bien acogido por las distintas fuerzas políticas y se presentó una propuesta de enmienda a la Ley 19/94 del REF donde se añade un nuevo artículo 25 bis para el fomento de la cultura¹⁸.

Esta enmienda ha fructificado en el nuevo artículo 25 bis de la Ley 8/2018 que recoge que con el objeto de fomentar el intercambio cultural, los objetos de arte que, con motivo de una muestra o exposición, se trasladen desde Canarias al resto del territorio español y europeo, o a la inversa, y se introduzcan en dichos territorios al amparo de una exportación temporal exenta del IVA o del IGIC, podrán permanecer en dichos territorios, a instancia del interesado, salvo que éste demostrase la necesidad de una prórroga, y podrán regresar a Canarias sin que se exija en relación a los mismos ninguna garantía para afianzar el pago de los impuestos exigibles con ocasión de la importación.

En particular, el nuevo artículo 25 bis para el fomento de la cultura señala: “Teniendo en cuenta la condición de región ultraperiférica de Canarias, y a efectos de potenciar el intercambio cultural del Archipiélago, los bienes artísticos que se trasladen desde Canarias a la Península, Baleares y resto de la Unión Europea, con motivo de exposición, así como su traslado en sentido inverso, estarán exentos de gravámenes fiscales y aduaneros a los efectos de su equiparación con los desplazamientos de dichos bienes dentro del territorio peninsular y comunitario. En el caso de que fueran objeto de transmisión posterior o entrega estarán sujetos a la tributación correspondiente”.

espacio europeo. En ambas proposiciones no de Ley (PNL) se insta al Gobierno a que estudie las posibilidades de considerar la producción artística canaria como bien cultural, y no meramente como bienes comerciales o de mercado, a los efectos de su libre circulación por el territorio del Estado con motivo de su exposición o divulgación.

18 Vid. Enmiendas al articulado 121/000009 Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. BOCG-12-A-9-2 Boletín Oficial de las Cortes Generales Congreso de los Diputados serie A. Núm. 9-2 1 de marzo de 2018. Enmienda núm.1 firmante: Grupo Parlamentario Ciudadanos De modificación. Texto que se propone: Se incluye un nuevo apartado, treinta y uno, renumerándose los siguientes, en el artículo único, “Modificación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, con la siguiente redacción: Treinta y uno. Se añade un nuevo artículo 25 bis. y Enmienda 69. Grupo parlamentario socialista. Se propone un nuevo artículo 25 bis con idéntica redacción.

Para delimitar qué se entiende por objeto artístico, se utiliza el concepto de objetos de arte, trasladando literalmente el concepto del régimen especial existente en el IGIC (art. 68. Dos de la ley 20/1991). En particular se consideran objetos de arte: Los cuadros, “collages” y pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista; también se incluyen grabados, estampas y litografías originales; Esculturas originales y estatuas de cualquier materia. Siempre que hayan sido realizadas por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes. Se incluyen también: Las tapicerías, textiles murales, tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos.

Por último, también esperamos que el desarrollo reglamentario profunde en el artículo 25 bis para que se evite que este régimen de transacciones colisione con el artículo 110 del TFUE que prohíbe cualquier forma de discriminación tributaria dentro de los Estados miembros para proteger la libre circulación de mercancías.

CONCLUSIONES

La nueva Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/94 de 6 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias supone, por fin, una nueva regulación de las bases económicas de esta institución. La anterior normativa ha estado vigente durante veinticinco años y han sido muestra de la economía canaria desde final del siglo XX hasta la actualidad. La parte económica del REF no ha estado sujeta a la autorización periódica de las instancias europeas, ha permanecido sin modificar durante los más de veinte años de vigencia de dicha norma lo que ha supuesto que algunas de las medidas fundamentales que en ella se establecían quedaran limitadas a meras declaraciones programáticas. De ahí la importancia de la actualización de dichos aspectos económicos.

La Ley 8/2018 tiene como finalidad garantizar que la lejanía e insularidad y las limitaciones estructurales permanentes de Canarias, que la convierten en RUP sean compensadas a través de políticas específicas y suficientes. Por ello, insiste en la necesidad de que se fomente la internacionalización de la economía canaria a través de la promoción del Archipiélago como plataforma atlántica. En cuanto a los principios derivados de la condición RUP, los poderes públicos los tendrán en consideración, en la aplicación de sus

políticas y actuaciones legislativas y reglamentarias, así como en sus decisiones financieras y presupuestarias. En distintos ámbitos que se reflejan en el desarrollo del articulado de la ley de forma transversal como política fiscal, aduanera, de transportes y telecomunicaciones, mercado interior, política comercial, energética y medioambiental, puertos y aeropuertos... Y por primera vez en materia de Universidades.

También se establecen modificaciones en los principios en materia de financiación respecto a que el coste de la actividad económica en Canarias no debe situar al archipiélago en una situación de desventaja respecto de la media de las restantes regiones del territorio nacional. Para ello, se resalta la necesidad de cohesión social y territorial de Canarias, teniendo en cuenta que la lejanía e insularidad y las demás limitaciones estructurales permanentes tienen una especial incidencia en las islas no capitalinas como consecuencia de los efectos de la doble insularidad. Y se regula la garantía de que el REF no dará lugar, en ningún supuesto, a la disminución del volumen de gasto público estatal corriente y de inversión que se destina al Archipiélago.

El acceso a los transportes en Canarias representa un aspecto fundamental para el desarrollo económico, un instrumento de ordenación del territorio y participa plenamente en la cohesión territorial. De ahí que los principios de continuidad territorial y de libertad de transporte marítimo y aéreo alcancen a todo tipo de servicios, regulares o no, de carácter interinsular, nacional e internacional. De esta forma, no se aplicará en Canarias ningún monopolio sobre los servicios de transporte marítimo exterior o interior ni de transporte aéreo nacional o internacional, modificándose o revocándose las condiciones en que las compañías nacionales tengan otorgadas o autorizadas la prestación de dichos servicios en régimen de exclusividad o monopolio. En cuanto a las bonificaciones al transporte público regular de personas, tanto por vía aérea como marítima, se considera el carácter de servicio público esencial que ostenta dada la naturaleza de RUP de Canarias. A partir de este presupuesto, a los ciudadanos españoles y de los demás Estados miembros de la Unión Europea o de otros Estados firmantes de acuerdos específicos que acrediten su condición de residentes canarios se les aplicará una reducción en las tarifas

En materia de energía, se apuesta por la implantación de un nuevo modelo energético basado en las renovables por el Gobierno de la Nación. También se establece respecto a su precio un sistema de compensación del extra

coste de la generación eléctrica en el Archipiélago que garantice que los precios sean equivalentes a los del resto del territorio español. A partir de ahí se señala, a mi juicio, en relación a la tributación del sistema energético, con mucha ambigüedad por parte de la ley que las actividades para el suministro de energía eléctrica podrán ser objeto de un reglamentación singular que contribuya “al establecimiento de un mix energético” adecuando el tamaño, tecnología y combustible de las centrales de generación a los condicionantes ambientales cuyo objetivo sería la producción eléctrica al menor coste posible para el sistema y el uso progresivo de fuentes renovables de energía. Por ello, espero que pueda resolverse con más claridad cuando se regule de forma reglamentaria y ello facilite su aplicación.

Por otra parte, no aparece ninguna mención, como hubiese sido deseable, respecto a que el actual Impuesto sobre la electricidad estableciera tipos más reducidos en Canarias respecto a la Península y Baleares para respetar el diferencial fiscal del REF.

Es un gran acierto que las Universidades Canarias y los centros de investigación más relevantes del Archipiélago se incluyan por primera vez en la parte económica del REF de forma que su labor formativa e investigadora se financie a través de medidas concretas que potencien su desarrollo económico y social. En este sentido, es de agradecer que se establezca la necesidad de compensaciones estatales de los costes adicionales de las universidades canarias para evitar un trato desigual respecto al resto del sistema universitario español. Por último, también parece muy oportuna la mención de que el Gobierno del Estado acordará para el estudiantado y profesorado de las Universidades canarias una ayuda económica suplementaria para compensar los costes adicionales de la lejanía, equivalente a los gastos de transporte desde su lugar de residencia hasta el de destino, en los programas de investigación, formación y movilidad además de otras medidas complementarias relativas a la promoción de la investigación, el desarrollo y la innovación. A mi juicio, respecto a esta ayuda, tan justa y necesaria y justificada lo importante será el desarrollo reglamentario que se haga de este artículo 22.5 bis donde se arbitre un mecanismo claro que compense estas desventajas evidentes de la condición de RUP en las Universidades Canarias y las convierta en oportunidades para que se estrechen los lazos no sólo con Europa sino con otras RUP y los países con los que existen relaciones de vecindad.

Por último, resulta muy positivo que se fomente la cultura en el REF de forma explícita con una nueva norma que tiene en cuenta la condición de

Canarias de RUP a efectos de potenciar el intercambio cultural del Archipiélago. De hecho, se recoge como los bienes artísticos que se trasladen desde Canarias a la Península, Baleares y resto de la Unión Europea, con motivo de exposición, así como su traslado en sentido inverso, estarán exentos de gravámenes fiscales y aduaneros a los efectos de su equiparación con los desplazamientos de dichos bienes dentro del territorio peninsular y comunitario. En el caso de que fueran objeto de transmisión posterior o entrega estarán sujetos a la tributación correspondiente Y también considero que el desarrollo reglamentario continuará profundizando en su regulación para evitar que este régimen de transacciones colisione con el artículo 110 del TFUE que prohíbe cualquier forma de discriminación tributaria dentro de los Estados miembros para proteger la libre circulación de mercancías.

BIBLIOGRAFÍA

- CALATAYUD PRATS, I. (2014). “Las obligaciones de servicio público y las subvenciones a pasajeros residentes en el transporte aéreo y Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Análisis crítico”, *Hacienda Canaria*, núm. 40.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F, GÉNOVA GALVÁN, A., SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. (2018). El régimen económico y fiscal de Canarias y el sistema de financiación autonómica, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.4.
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO, AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO Y AL COMITÉ DE LAS REGIONES. POLÍTICA AEROPORTUARIA DE LA UNIÓN EUROPEA. (2011) 823 final.
- COMUNICACIÓN DEL GOBIERNO AL PARLAMENTO DE CANARIAS SOBRE RENOVACIÓN DE LOS INCENTIVOS ECONÓMICOS DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS (2015) núm. 141.
- CONFEDERACIÓN CANARIA DE EMPRESARIOS, CCE. (2014). *Propuesta de bases para la modificación de los aspectos económicos contenidos en la Ley 19/94, de 6 de julio, de modificación del Régimen económico y Fiscal de Canarias*, Las Palmas de Gran Canaria.
- CONSEJERÍA DE ECONOMÍA, HACIENDA Y SEGURIDAD. 2015. *Propuesta del Gobierno de Canarias de modificación de La Ley 19/94, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*.
- ESPINO ROMERO, R. (2018). “La evolución del diferencial fiscal entre Canarias y España entre 1982 y 2016”, *Hacienda Canaria*, núm. 48.
- LÓPEZ TEJERA, D. (2016). “Aplicación de la normativa aduanera en el ámbito del IGIC y del AIEM: precedente sólo en el caso de remisión normativa o a título supletorio”. *Hacienda Canaria*, núm. 45.
- MAURICIO SUBIRANA, S. (2016). “La necesaria y urgente reforma de los aspectos económicos del REF”, *Hacienda Canaria*, núm. 44.
- MELIÁN GONZÁLEZ, A Y DORTA VELÁZQUEZ, J.A. (2016). “Canarias en el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro”, *Hacienda Canaria*, núm. 45.
- MIRANDA CALDERÍN, S. (2017). *Orígenes y evolución del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF). Tomo I. El origen histórico y la Hacienda Real, siglos XV-XVI*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

- NÚÑEZ PÉREZ, G. (2015). “La deducción por inversiones en Canarias y el control de las ayudas de Estado ilegales en el Real Decreto-Ley 15/2014 de modificación del Régimen Económico y fiscal de Canarias”, *Hacienda Canaria*, núm. 42.
- RODRÍGUEZ DÍAZ, M. (2013). “Cambiar el REF para mejorar la competitividad de la economía canaria”, ponencia presentada en el Congreso Internacional “*La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas. El mercado europeo y el futuro del nuevo régimen económico y fiscal de Canarias*”, Las Palmas de Gran Canaria, diciembre.
- SOLBES MIRA, P. (2011). *Las regiones ultraperiféricas en el mercado único: La proyección de la Unión Europea en el mundo*. Informe al Miembro de la Comisión Europea Michel Barnier.
- VVAA (2012). *Informe Medidas económicas y fiscales para el fomento de la innovación y la financiación de las Universidades*. Reforma del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, Periodo 2014-2020, Consejo Social de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

Capítulo 4

*Modificaciones de la Regulación
de la Reserva para Inversiones en Canarias
en el artículo 27 de la Ley 19/1994*

INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo es exponer las modificaciones de la regulación de la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que se encuentran en la Ley por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Esta Ley acaba de ser aprobada por el Senado (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 24 de octubre de 2018) y corresponde a la versión del texto remitido por el Congreso de los Diputados, que fue publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 21 de septiembre de 2018, que es coincidente, a su vez, con el texto del dictamen de la Ponencia en el Senado designada para estudiar este Proyecto de Ley, “que no introduce modificaciones en el texto remitido por el Congreso de los Diputados” (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 16 de octubre de 2018). Puesto que no se han admitido ninguna de las enmiendas presentadas en el Senado y que se publicaron en el Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 8 de octubre de 2018 (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 24 de octubre de 2018). Todos estos cambios, finalmente, se han plasmado en la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994.

Debe destacarse que estas modificaciones en el artículo 27 se introdujeron en la tramitación parlamentaria en el proyecto de ley resultante del Informe de la Ponencia del Congreso, publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, de 2 de agosto de 2018, y han resultado invariables hasta la última versión publicada. No obstante, debe precisarse también que algunas de estas modificaciones no fueron el resultado de alguna de las numerosas enmiendas presentadas con anterioridad y que fueron objeto de publicación en el Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, de 1 de marzo de 2018, si bien en otras sí.

Sin embargo, la exposición de las modificaciones de la regulación de la RIC en el artículo 27 de la Ley 19/1994 contenidas en la nueva Ley se hará tras analizar la situación normativa hoy en vigor, en la que se insertan las modificaciones legales. Se trata de la situación normativa resultante, básicamente, del Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y del Real Decreto 1022/2015, de 13 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, reserva para inversiones en Canarias y Zona Especial Canaria, aprobado por Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre. Este análisis de la situación normativa vigente es necesario pues solo de este modo puede entenderse el verdadero significado y alcance de las modificaciones normativas de la nueva Ley, sobre todo teniendo en cuenta que se trata de cambios puntuales de determinadas cuestiones. En algunos casos, además, las modificaciones legales pretenden ser una respuesta a algunos de los problemas prácticos que ha suscitado la regulación actual, sin cuyo preciso conocimiento, por tanto, aquellas no pueden entenderse.

1. Los beneficios aptos para la dotación de la reserva para inversiones en canarias (Apartado 2)

1.1. La regulación tras el Real Decreto-Ley 15/2014

1.1.1. Cambios en la redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994

En la redacción del apartado 2 del artículo 27 dada por el Real Decreto-Ley 15/2014 se sigue con el mismo esquema de una doble vía en la delimitación del beneficio que se puede destinar a dotar la RIC que se hacía tras el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, manteniéndose así los mismos errores conceptuales que se cometieron entonces, cuando se amplió alguno de los que ya contenía la versión originaria de la Ley 19/1994.

De este modo, también se identifican, por un lado, los que “se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias” (párrafo 3º), lo que tiene su origen en la pretensión que parece tuvo la reforma de finales

de 2006 de poner de relieve que la previsión expresa que se introdujo entonces de los beneficios derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, como los únicos aptos para la dotación de la RIC, se encontraba ya implícita en la regulación originaria de la Ley 19/1994, pese a que únicamente se refería a los beneficios procedentes de establecimientos en Canarias, tal como entendieron algunos pronunciamientos jurisprudenciales.

Y de igual forma, también tras la reforma de finales de 2014 se indican, por otro lado, los que “se considerarán beneficios no distribuidos” (párrafo 4º), sin perjuicio de que en este segundo caso la delimitación se hace no solo de un modo positivo sino también de forma negativa: “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido (...)”, se dispone, después de haber señalado los que “se considerarán beneficios no distribuidos”. Lo que ya se hacía en la redacción originaria de la Ley 19/1994, aunque entonces solo desde una perspectiva de delimitación positiva, cuando para identificar los beneficios aptos para dotar la RIC, dentro de los que entonces se conectaban de forma genérica simplemente con los establecimientos situados en Canarias, se hacía referencia a los beneficios no distribuidos.

Sin embargo, tanto en una como en otra delimitación, beneficios procedentes de establecimientos en Canarias y beneficios no distribuidos, se introducen importantes cambios en la redacción de la norma, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, de acuerdo a lo previsto expresamente en el Artículo Único del Real Decreto-Ley 15/2014.

De este modo, en primer lugar, “se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias”, no solo, como hacía la redacción anterior del precepto resultante de la reforma de finales de 2006, a “los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas”. Puesto que “se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias” los que ya recogía la normativa precedente “así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas”. Ello sin perjuicio de que se mantiene también aquí la previsión que en la redacción anterior del párrafo 3º del apartado 2 del artículo 27 se hacía respecto de los beneficios derivados de actividades económicas y que ahora se extendería igualmente a los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos, de que ello será así “en los términos que reglamentariamente se determinen”.

Y de igual forma, en segundo lugar, por lo que se refiere a los que “se considerarán beneficios no distribuidos”, la nueva regulación de finales de 2014 modifica la redacción del párrafo 4º del apartado 2 del artículo 27. Manteniendo la previsión contenida desde la versión originaria de la Ley 19/1994 de que “se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal”, los tres supuestos de beneficio que “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido” identificados en las letras a), b) y c) a partir de la reforma de finales de 2006 quedan reducidos a uno solo que queda incorporado al mismo párrafo 4º, que es el que se recogía en la letra b). Puesto que tras la nueva redacción de este párrafo resultante del Real Decreto-Ley 15/2014, su inciso segundo establece que “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones regulada en este artículo”.

1.1.2. Significado y alcance de las modificaciones legales

La incorporación en el párrafo 3º del apartado 2 del artículo 27 dentro de los que “se considerarán beneficios procedentes de establecimientos situados en Canarias”, de acuerdo a la terminología legal empleada, de “los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas” supone un cambio de gran envergadura en relación con la situación normativa anterior, al menos a partir de lo establecido en la nueva regulación legal. Téngase en cuenta que sin perjuicio de que esto pudiera derivarse ya de que no se contuviera mención alguna a los mismos al delimitar los “beneficios procedentes de establecimientos situados en Canarias” en los que solo se recogía a “los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas”, la exclusión de los beneficios aptos para dotar la RIC de los derivados de la transmisión de elementos no afectos se preveía expresamente ya bajo la normativa legal anterior, aunque lo hiciera, con una nueva clara imprecisión técnica, al delimitar el que “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido (...) c) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afecto a la realización de actividades económicas (...)”.

En definitiva, tras el cambio normativo de finales de 2014, los beneficios “derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas” sí pueden ser destinados a dotar la RIC, en cuanto “be-

neficios procedentes de establecimientos en Canarias” según la redacción legal, a diferencia de lo que ocurría bajo la normativa precedente, que quedaban excluidos de modo expreso, si bien en cuanto “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido”, a partir de la literalidad empleada entonces en la ley.

Los cambios en la redacción del párrafo 4º del apartado 2 del artículo 27, a la hora de identificar el que “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido” tienen, sin embargo, un significado variado.

Por lo que se refiere a la desaparición de la exclusión en los beneficios aptos para dotar la RIC del “correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, que contenía la letra a), su justificación se encuentra en la supresión de este beneficio fiscal a la reinversión en la normativa general del Impuesto sobre Sociedades. No tenía sentido alguno ya, en consecuencia, mantener la incompatibilidad del mismo con el de la RIC, desde la óptica del beneficio susceptible de dotación, pues desde el 1 de enero de 2015 ya no se podrían producir supuestos en la práctica en los que el sujeto pasivo correspondiente se hubiera acogido a aquel beneficio fiscal de la normativa general del Impuesto sobre Sociedades.

Y el no mantenimiento como otro supuesto en que “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido” “El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales de activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas”, incluido en la letra c) del párrafo 4º del apartado 2 del artículo 27 en la versión resultante de la reforma de finales de 2006, es la consecuencia obligada de haberse decidido por el Real Decreto-Ley 15/2014 incluir estos beneficios dentro de los susceptibles de dotación a la RIC. Aunque esto se haya hecho, según hemos visto con anterioridad, desde la perspectiva de los “beneficios procedentes de establecimientos en Canarias”, que es mucho más correcta técnicamente, al menos bajo el punto de partida legal de que desde esta óptica se incluyen a partir de la reforma de finales de 2006 “los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas”.

Además, debe destacarse que en el traslado producido con la reforma de finales de 2014 del beneficio que derive de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a la realización de actividades económicas desde su no consideración de beneficio no distribuido del párrafo 4º a su inclusión dentro de los beneficios procedentes de establecimientos en Canarias y, por

tanto, dentro de los beneficios aptos para dotar la RIC, no únicamente se realizaron simples correcciones técnicas sin especial relevancia (del “beneficio” en singular a los “beneficios” en plural, de la afectación “a la realización de actividades económicas” a la afectación “a actividades económicas”, junto a la supresión del término “activo fijo” generalizada en la reforma en adaptación a la normativa contable). Porque tras la redacción del artículo 27 por el Real Decreto-Ley 15/2014 desapareció la importante previsión que contenía el segundo inciso de la letra c) del párrafo 4º, que no acompañó tras la reforma al resto de lo que contenía dicha letra que quedó incorporado al párrafo 3º, de que “A estos efectos, no tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios”.

Con la desaparición de esta previsión normativa, que en la reforma de finales de 2006 introdujo en el ámbito de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a efectos de la dotación de la RIC la tradicional previsión al respecto para el empresario o profesional individual de las últimas leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [artículo 27.1 c) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, artículo 29.1 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio], se abre la posibilidad a que estén afectos a actividades económicas activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión a terceros de capitales propios. Con el consiguiente efecto adicional en la línea de la reforma mediante el Real Decreto-Ley 15/2014 de ampliación del beneficio apto para la dotación de la RIC, al ser susceptibles de dotación a la RIC a partir de esta modificación normativa los beneficios derivados de la transmisión de activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión a terceros de capitales propios, cuando pudiera entenderse que estos activos estaban afectos a actividades económicas, lo que, sin embargo, se excluía de modo absoluto bajo la normativa anterior.

En definitiva, la ampliación en el beneficio apto para dotar la RIC llevada a cabo con la reforma de finales de 2014 no solo resulta del añadido legal en el párrafo 3º del apartado 2 del artículo 27 arriba mencionado a los beneficios “derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas”. Porque también son ampliados como beneficios

aptos para la dotación de la RIC los “procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a” actividades económicas mencionados inmediatamente antes en el mismo párrafo, pese a no ser modificada en nada por el Real Decreto-Ley 15/2014 la literalidad de su regulación, al suprimirse la previsión que existía anteriormente, en el segundo inciso de la letra c) del párrafo 4º del apartado 2 del artículo 27, de que no se considerarían elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios. También los beneficios derivados de la transmisión de estos activos, cuando estuvieran afectos a actividades económicas, son susceptibles de dotación de la RIC tras la reforma de finales de 2014.

Cuestión distinta es, sin perjuicio de su gran trascendencia para la aplicabilidad en la práctica de la novedad normativa anterior, la relativa a cuando puede entenderse que se está ante un elemento patrimonial afecto a actividades económicas, tratándose de activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión a terceros de capitales propios. Puesto que con la nueva regulación legal no se incluía ninguna previsión normativa específica que pudiera facilitar su aplicación en la práctica en estos supuestos de difícil identificación a falta de una regulación expresa. Así lo revela la amplia problemática generada bajo la situación normativa anterior a la reforma de finales de 2006, cuando a pesar de no existir previsión normativa específica alguna al respecto se vino entendiendo de forma bastante generalizada por la Administración Tributaria gestora e inspectora y los Tribunales Económico-Administrativos y jurisdiccionales que los únicos beneficios aptos para la dotación de la RIC eran los derivados de actividades económicas, incluidos los resultantes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a las mismas. En este contexto se suscitaban importantes dudas acerca de cuándo podía entenderse que se estaba ante elementos patrimoniales afectos a actividades económicas en los casos de activos representativos de la participación en fondos propios de entidades o de la cesión a terceros de capitales propios.

En la actualidad pueden seguirse planteando estos problemas en la práctica a la hora de determinar cuándo está afecto a actividades económicas un activo representativo de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión a terceros de capitales propios, lo que tendría relevancia, de entenderse afecto, para determinar que los beneficios derivados de su transmisión son susceptibles de utilizarse para dotar la RIC. Aunque la trascen-

dencia práctica puede ser menor, en la gran parte de los casos, de estarse en presencia de una renta exenta al derivar de la transmisión de la participación de una entidad en la que se cumplen los requisitos previstos en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que introdujo esta regulación precisamente a partir del 1 de enero de 2015.

1.2. El desarrollo de las modificaciones legales en el Real Decreto 1022/2015

1.2.1. Los beneficios derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas

De todos modos, el preciso alcance de la modificación legal de finales de 2014 no podía determinarse hasta conocer el desarrollo reglamentario posterior. Esto debía ser así especialmente en relación con los beneficios “derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas” incorporados como novedad al párrafo 3º del apartado 2 del artículo 27. Puesto que estos beneficios “se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias”, de acuerdo a la concepción y terminología legal, “en los términos que reglamentariamente se determinen”. Lo que en cualquier caso cabía entender también trasladable a “los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas”, al igual que ocurría bajo la redacción procedente de la reforma de finales de 2006, al preverse también entonces esta remisión al Reglamento, si bien solo en cuanto este último grupo de beneficios que eran los únicos que en aquel momento se consideraban como “beneficios procedentes de establecimientos en Canarias”.

El importante papel que cabía entender iba a desempeñar el Reglamento a partir de la generosa remisión reglamentaria, que plantea dudas desde las exigencias del principio de reserva de ley tributaria que afecta también a los beneficios fiscales, quedó confirmado cuando apareció el mismo, ya en su versión de simple proyecto. Porque los términos en que reglamentariamente se determinaron los beneficios “derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas” fueron bastante restrictivos, llegándose al resultado incluido en la disposición reglamentaria de que únicamente los beneficios derivados de determinados elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, y no de cualquier elemento patrimonial no afecto, serían los aptos para la dotación de la RIC.

La restricción de las previsiones legales de los beneficios susceptibles de destinarse a la dotación “derivados de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas” viene recogida en el apartado 1 del artículo 5 del Reglamento. Puesto que en él, pese a que en coherencia con la ampliación legal se añaden a la versión originaria del precepto sobre los que “Se considerarán beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias (...) los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas”, se establecen dos condiciones o requisitos adicionales que, en consecuencia, limitan los mismos: “siempre que”, dice el precepto en relación con estos beneficios “derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas”, “se trate de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o activos intangibles que hayan generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de transmisión”.

Por tanto, de acuerdo a la previsión reglamentaria, en primer lugar, únicamente los elementos patrimoniales que estén clasificados contablemente como elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o activos intangibles serían aquellos elementos patrimoniales no afectos en relación con los cuales la ganancia producida por su transmisión sería susceptible de destinarse a dotar la RIC. Lo que significaría que las ganancias que pudieran derivarse de la transmisión de otros elementos patrimoniales no afectos que no se incluyan en las categorías indicadas en el Reglamento no podrían utilizarse para la dotación de la RIC. Esto es lo que ocurriría con los activos no corrientes mantenidos para la venta (en los que se incluirían también elementos patrimoniales clasificados en su momento como elementos de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, pero sobre los que se ha dispuesto un plan para enajenarlos en el plazo de un año), las existencias que pese a seguir contabilizándose como tales han dejado de estar afectas a la actividad económica o las inversiones financieras, en las que se incluirían los valores representativos tanto de la participación en el capital o fondos propios de entidades como de la cesión a terceros de capitales propios. La trascendencia práctica de la exclusión de la aptitud para la dotación de la RIC de los beneficios derivados de la transmisión de estos últimos, por otra parte, se pone de relieve desde la óptica antes señalada de la falta de previsión legal específica alguna sobre cuando se está ante activos representativos de la participación en fondos propios de entidades o de la cesión a terceros de capitales propios que estén afectos a actividades económicas. Tratándose esta de

una laguna normativa específica que tampoco es colmada por el Reglamento, como veremos después.

Pero es que, además, en segundo lugar, incluso estándose en presencia de los únicos elementos patrimoniales no afectos enumerados en la disposición reglamentaria (inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o activos intangibles), el Reglamento exige un requisito adicional: que estos elementos patrimoniales “hayan generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de transmisión”, que es una previsión normativa que suscita dudas acerca de su exacto contenido, dejando a un lado los problemas que puede traer consigo su aplicación en la práctica por los contribuyentes y por la Administración Tributaria.

Puesto que no está claro, por un lado, qué tipo de “rentas” son las que se exige a los elementos patrimoniales no afectos haber generado, aunque esto puede ser interpretado en el sentido de que cualquiera, y no únicamente las procedentes de actividades económicas. Esto puede deducirse a partir de la literalidad empleada en el precepto que habla de “rentas” sin especificación mayor alguna y de la finalidad perseguida con una norma que trata de precisar los beneficios derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos susceptibles de destinarse a la dotación de la RIC. Se incluirían, por tanto, las rentas derivadas de actividades económicas cuando el elemento patrimonial aún estaba afecto y posteriormente cuando ya no lo está se enajena dentro del plazo de tres años, así como también las rentas derivadas del arrendamiento del elemento patrimonial cuando ya no está afecto, aunque dicho arrendamiento no se considere como actividad económica, y después se transmite cuando continúa sin estar afecto también en el plazo trianual previsto por la norma.

Como también puede suscitar algunas dudas, por otro lado, la exigencia temporal de la generación de rentas “al menos un año”, lo que parece exigir, no obstante, un período anual en el que el elemento patrimonial debería haber generado rentas. Es decir, no se trata de una exigencia solo de la generación de rentas “en” un año natural dentro de los tres anteriores a la transmisión, de modo que fueran suficientes las rentas producidas en un único día, mes o período inferior al año dentro de ese periodo trianual. Este período anual de generación de rentas, a falta de mayor concreción en el precepto, por otra parte, debería entenderse de forma flexible: no solo un año natural de calendario, ni siquiera solo un período de doce meses consecutivo, aunque alcanzara a dos años naturales distintos, sino también un año computando y

sumando el conjunto de los períodos parciales (de meses o de días) inferiores al año.

1.2.2. El beneficio que no se considera beneficio no distribuido

Pese a que la norma legal en el párrafo 4º del apartado 2 del artículo 27 tras la reforma del Real Decreto-Ley 15/2014 no contiene remisión reglamentaria específica alguna en relación con la delimitación del beneficio susceptible de dotación desde la óptica utilizada por el legislador de los que se consideran o no se consideran “beneficios no distribuidos”, de igual modo a lo que sucedía en su versión de finales de 2006, el Reglamento modificado en 2015, sin embargo, también contiene una regulación al respecto, de forma semejante a lo que ocurría en el desarrollo reglamentario originario en el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, reserva para inversiones en Canarias y Zona Especial Canaria. Esta regulación se encuentra en el apartado 2 del artículo 5 del Reglamento, que adquiere una nueva redacción a través del Real Decreto 1022/2015, en la que se introducen varias modificaciones respecto a su versión anterior.

1.2.2.1. Beneficio que se puede destinar a dotar la reserva para inversiones en Canarias versus beneficio no distribuido

El primer cambio tiene que ver con la identificación misma del objeto de regulación en este apartado, que en la redacción del Real Decreto 1758/2007 era enunciado señalando que “No formará parte del beneficio que se puede destinar a dotar la reserva para inversiones en Canarias (...)” y que con el Real Decreto 1022/2015 se varía haciendo referencia ahora a que “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido (...)”.

La nueva redacción es más acorde con la regulación legal que también se refiere a esta cuestión aludiendo a lo mismo que recoge ahora el Reglamento de que “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido (...)”. Pero con ello la norma reglamentaria reitera el error técnico y conceptual de la ley, puesto que lo que en realidad se regula en ambas normas, legal y reglamentaria, antes y después de la reforma legal de finales de 2014, es lo que

“No formará parte del beneficio que se puede destinar a dotar la reserva para inversiones en Canarias”, como con mayor corrección técnica disponía la versión reglamentaria de 2007, que a su vez corrigió la confusa formulación que se contenía en el proyecto de Reglamento de entonces. Ello sin perjuicio de reconocer que en realidad la delimitación, positiva y negativa, del beneficio que se puede destinar a dotar la reserva para inversiones en Canarias se hace por la normativa legal no solo a través de la vía de los “beneficios no distribuidos”, que es a lo que el Reglamento se limita en el apartado 2 del artículo 5, sino por medio de la vía de los “beneficios procedentes de establecimientos en Canarias”, a los que, sin embargo, el Reglamento se refiere en el apartado 1 del mismo artículo 5. Esto es, por tanto, lo que parece justificar el cambio conceptual y terminológico del nuevo apartado 2 del texto reglamentario.

1.2.2.2. Los beneficios derivados de la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones en Canarias

1.2.2.2.1. Planteamiento

Dejando a un lado la necesaria supresión en la norma reglamentaria del supuesto de acogimiento por el sujeto pasivo a la deducción por reinversión de la regulación general del Impuesto sobre Sociedades, suprimido previamente por la norma legal reformada a finales de 2014, por lo que no requiere explicación o justificación adicional alguna [desaparece en la versión reglamentaria de 2015 el supuesto que contenía el Real Decreto 1758/2007 en la letra b) del apartado 2 del artículo 5], el siguiente cambio que introduce el Real Decreto 1022/2015 en el apartado 2 del artículo 5 del Reglamento, es el que afecta a la exclusión dentro de los beneficios aptos para la dotación de la RIC de aquellos derivados de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC. Además, debe destacarse la modificación que se introduce en el tenor literal del precepto en relación con este supuesto porque difícilmente puede entenderse como la necesaria adaptación del desarrollo reglamentario al cambio en la norma legal producido a finales de 2014, porque en este aspecto el apartado 2 del artículo 27 no sufre modificación alguna, salvo en lo relativo a la conversión en un único párrafo de una previsión normativa contenida en el segundo lugar de

una lista bajo la letra b) de la misma, por la desaparición tras la nueva regulación legal de los otros dos supuestos que se encontraban en las letras a) y c).

Este cambio legal en la sistemática formal externa empleada para regular este supuesto, es cierto, justifica el paralelo cambio de la misma naturaleza en la norma reglamentaria que en su versión original recogía este supuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 5 y que en la versión del Real Decreto 1022/2015 lo regula en su letra b). Pero lo que no puede encontrar justificación alguna desde una eventual adaptación del desarrollo reglamentario a la modificación legal de finales de 2014 son los dos cambios adicionales que se producen en la nueva letra b) del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento. Se trata, en concreto, de la supresión en el nuevo precepto de dos previsiones normativas específicas que se incluían en la versión de este artículo de 2007, que además tienen una gran trascendencia en la aplicación en la práctica del beneficio fiscal de la RIC.

1.2.2.2.2. Delimitación temporal

La primera previsión que contenía el Reglamento en su versión de 2007 y que sin una justificación clara es suprimida por el Real Decreto 1022/2015 es la de que el beneficio “que se derive de las transmisiones de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones en Canarias” es únicamente el relativo a las materializaciones de la RIC “que se hubiera dotado con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007”.

Fue el Real Decreto-Ley 12/2006 el que introdujo por primera vez en la regulación de este beneficio fiscal el mandato de que dentro de los beneficios aptos para dotar la RIC no se incluyeran los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC. Lo que se hizo formalmente desde la perspectiva más arriba señalada, aunque errónea técnica y conceptualmente, de no considerar estos beneficios como beneficio no distribuido. En esta nueva regulación legal, por tanto, se decidió por el legislador una incompatibilidad entre la materialización de la RIC mediante la adquisición de determinados elementos patrimoniales y la posterior dotación a la RIC con los beneficios derivados de la transmisión de esos mismos elementos patrimoniales, que posibilitaron con anterioridad la consolidación del beneficio fiscal disfrutado inicialmente con motivo de la dotación al materializarse con ellos la misma.

Con independencia de las razones que llevaron al legislador a establecer esta incompatibilidad, de la valoración que pudiera hacerse de esta decisión legislativa, y de que desde la óptica *de lege lata* deba entenderse limitada a los supuestos en los que además de tratarse de unos elementos patrimoniales mediante los que se hubiera materializado la RIC se hubieran cumplido el resto de requisitos legales, incluidos los relativos a su mantenimiento en funcionamiento durante cinco años, por lo que solo se produciría la incompatibilidad cuando se disfrutó del beneficio fiscal de la RIC y no se regularizó posteriormente el mismo, bien por la Administración Tributaria, bien por el sujeto pasivo, lo cierto es que la modificación normativa era “Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007 (...)” como se disponía expresamente en el apartado Tres del Artículo Primero del Real Decreto-Ley 12/2006 en relación con el artículo 27 de la Ley 19/1994. Ello era confirmado de forma más específica en la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto-Ley 12/2006, referida a la “Reserva para inversiones en Canarias”, al disponer que “Las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007 se regularán por las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006”.

Esto significaba, en relación con el aspecto que ahora nos interesa, que las dotaciones a la RIC procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2007 se regían por la normativa anterior a la reforma de finales de 2006, en la que no existía la incompatibilidad entre los elementos patrimoniales que eran materialización de la RIC y los beneficios derivados de la transmisión de esos elementos patrimoniales, una vez transcurrido el debido período de permanencia en funcionamiento de los mismos, como beneficios aptos para la dotación de una RIC posterior. Por este motivo, por ejemplo, una dotación a la RIC derivada de beneficios de un período impositivo coincidente con el año natural 2006, podría hacerse con los beneficios derivados de la transmisión de un elemento patrimonial que fue materialización en el año 1998 de una dotación de la RIC del período impositivo 1995.

Pero de estas regulaciones legales sobre el alcance temporal de los cambios normativos del artículo 27 de la Ley 19/1994 con el Real Decreto-Ley 12/2006, en el artículo Primero. Tres y la Disposición Transitoria Segunda de este último, también podía deducirse, en el ámbito del aspecto en el que ahora

hemos centrado nuestra atención, a partir del que se ha denominado en ocasiones como unidad del ciclo de la RIC, que la inexistencia de esta incompatibilidad bajo la normativa anterior se debía entender aplicable igualmente a todas las materializaciones de las dotaciones procedentes de beneficios de los períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007. Ello con independencia del momento, anterior o a partir de esta última fecha, en el que se realizaran dichas materializaciones o en el que se llevara a cabo la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de materialización que genera un beneficio eventualmente susceptible de utilizarse para dotar la RIC. Puesto que lo decisivo para determinar la aplicación a los elementos patrimoniales cuya adquisición ha sido materialización de la RIC de la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 (sin aquella incompatibilidad en relación con la posterior dotación a cargo de los beneficios derivados de la transmisión de aquellos) o la que entra en vigor el 1 de enero de 2007 (que introduce novedosamente la mencionada incompatibilidad) es que los beneficios con los que se dota la RIC, respecto a la que los elementos patrimoniales de que se trate son su materialización, correspondan a períodos impositivos iniciados en uno u otro momento temporal. Por tanto, por ejemplo, si un elemento patrimonial adquirido en 2008, que es materialización de la RIC dotada con los beneficios del período impositivo 2005, tras su debido período de permanencia en funcionamiento, es transmitido en el año 2011, generándose un beneficio como consecuencia de dicha transmisión, a partir de la regulación legal de la materia, nos encontraremos con un beneficio con el que puede dotarse la RIC del período 2011, al derivarse de un elemento patrimonial que efectivamente fue materialización de la RIC, pero de una RIC dotada con beneficios del período 2005, con lo que sería de aplicación la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, en la que no se preveía la mencionada incompatibilidad.

De lo contrario, esto es, de aplicar la incompatibilidad señalada a las materializaciones de dotaciones a cargo de beneficios de períodos impositivos finalizados antes del 1 de enero de 2007, con el argumento de que la incompatibilidad creada con la nueva normativa se aplica a los períodos impositivos iniciados a partir de esa fecha y, por tanto, también a los beneficios derivados de la transmisión a partir del 1 de enero de 2007 de los elementos patrimoniales que constituyeron objeto de aquellas materializaciones, que no podrían utilizarse para dotar la RIC en el período impositivo 2007 y siguientes, se estaría aplicando retroactivamente la nueva normativa. Cuando,

sin embargo, “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo (...)” (artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), y en el Real Decreto-Ley 12/2006 no se contiene previsión alguna de retroactividad en este aspecto, sino más bien, al contrario, los mencionados artículos Primero. Tres y Disposición Transitoria Segunda llevan a una solución contraria a cualquier tipo de retroactividad.

Desde esta perspectiva, puede entenderse que el añadido que introdujo en 2007 la disposición reglamentaria respecto de la literalidad de la norma legal de que “No formará parte del beneficio que se puede destinar a dotar la reserva para inversiones en Canarias”, en una traducción técnica y conceptualmente más correcta de la previsión legal de que “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido”, “El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones en Canarias (...)” [letra b) del párrafo 4º del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994, redactado por el Real Decreto-Ley 12/2006] “que se hubiera dotado con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007” [letra c) del apartado 2 del artículo 5 del Real Decreto 1758/2007] no suponía en realidad innovación normativa alguna, pese a lo que en una aproximación inicial al mismo pudiera parecer. Por el contrario, se trataba de una regulación reglamentaria más expresa y específica que la legal que desarrollaba, loable por el elemento de claridad normativa y seguridad jurídica que introducía, pero que constituía una simple aclaración de lo que disponía ya la normativa con rango de ley, en una interpretación conjunta y sistemática de la regulación sustantiva en el apartado 2 del artículo 27 y de las regulaciones del Decreto-Ley 12/2006 sobre el alcance temporal de la nueva normativa en su artículo Primero. Tres y en su Disposición Transitoria Segunda.

Por este motivo, desde nuestro punto de vista, sigue siendo idéntica en el fondo la situación normativa existente tras la desaparición con el Real Decreto 1022/2015 del añadido reglamentario a la regulación legal que especificaba que no es apto para la dotación de la RIC “El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones en Canarias (...)” [letra b) del párrafo 4º del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994, redactado por el Real Decreto-Ley 12/2006, que pasa a integrarse tras el Real Decreto-Ley 15/2014 en el párrafo 4º, al desaparecer la lista de tres supuestos bajo las letras a) a c)] “que se hubiera dotado con beneficios de períodos impositivos

iniciados a partir de 1 de enero de 2007” [letra c) del apartado 2 del artículo 5 del Real Decreto 1758/2007, que desaparece en la versión reglamentaria de 2015]. Por tanto, las dotaciones procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, a los que se aplica la nueva normativa que introduce la mencionada incompatibilidad, y en las que se incluyen las dotaciones que proceden de beneficios de períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, a los que no se aplica cambio normativo alguno en esta cuestión con el Real Decreto-Ley 15/2014, podrán utilizar beneficios derivados de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones que se hubiera dotado con beneficios de períodos impositivos iniciados hasta el 31 de diciembre de 2006. Ello sin perjuicio de las dudas que pueden suscitarse al respecto y la inseguridad jurídica que puede generar la formal desaparición en la regulación reglamentaria de una precisión que, no obstante, constituía una simple aclaración de algo que ya se encontraba implícito en la regulación legal.

1.2.2.2.3. La incompatibilidad limitada a la parte proporcional en los supuestos de mejoras introducidas en elementos patrimoniales

La versión de 2007 del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento contenía una segunda previsión que también desapareció con el Real Decreto 1022/2015 sin que tampoco tal supresión encuentre razón alguna conectada con el cambio legal del Real Decreto-Ley 15/2014. Se trata de lo que preveía el último inciso de la letra c) del apartado 2 del artículo 5 del Real Decreto 1758/2007, después de haber recogido la incompatibilidad antes señalada entre los elementos patrimoniales que fueron materialización de la RIC y los beneficios derivados de la transmisión de dichos elementos patrimoniales como beneficios con los que se puede dotar la RIC, que se limitaba expresamente por la norma reglamentaria a las materializaciones de RIC dotadas con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007: “En el caso de mejoras introducidas en elementos patrimoniales, no formará parte del beneficio que se puede destinar a la reserva para inversiones en Canarias la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que hubiera supuesto la materialización de dicha reserva”.

En el contexto de la específica regulación reglamentaria en la que se inserta esta previsión normativa, su finalidad era clara y estaba perfectamente

justificada, pues pretendía dar solución a la duda que podría plantearse en un determinado supuesto: cuando en relación con un elemento patrimonial que fue la materialización de una RIC dotada a cargo de beneficios de uno o varios períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007, que por ello no se veía afectado por la incompatibilidad prevista por la ley y aclarada expresamente desde el punto de vista de su alcance temporal por la norma reglamentaria, se realiza una mejora que constituye la materialización de una RIC dotada con beneficios procedentes de uno o varios períodos impositivos iniciados a partir de aquella fecha, por lo que a ella sí le afectaría aquella incompatibilidad; si después del debido período de mantenimiento del elemento patrimonial tras la mejora realizada, se transmite dicho elemento patrimonial que incorpora la mejora produciéndose un beneficio, ¿podría destinarse este beneficio a la dotación de la RIC?

La solución del reglamento es clara, ponderada y totalmente acorde con la finalidad de la exclusión del beneficio apto para dotar la RIC de aquel derivado de la transmisión de elementos patrimoniales que fueron materialización de la RIC, pero solo la dotada a cargo de beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007: no formará parte del beneficio que se puede destinar a la dotación de la RIC la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que hubiera supuesto la materialización de la RIC dotada con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, es decir, la parte proporcional del beneficio derivado de la transmisión del elemento patrimonial correspondiente a la mejora. En consecuencia, sí será apta para dotar la RIC la parte proporcional del beneficio procedente de la transmisión del elemento patrimonial que corresponda a la adquisición originaria del elemento patrimonial, al ser esta la derivada de un elemento patrimonial que fue materialización de una RIC dotada bajo una situación normativa en la que no se preveía esta incompatibilidad, que solo se establece a partir del año 2007.

Desde nuestro punto de vista, si el alcance temporal de la incompatibilidad entre los elementos patrimoniales que son materialización de la RIC y los beneficios derivados de la transmisión de dichos elementos patrimoniales como susceptibles de ser utilizados para dotar la RIC es ya desde la modificación legal únicamente a las materializaciones de la RIC con beneficios generados en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, como hemos justificado con anterioridad, también esta solución reglamentaria expresa en relación con las mejoras cabría entenderla incluida implí-

citamente en el Real Decreto-Ley 12/2006. En definitiva, siguiendo el ejemplo anterior, con la primera materialización de la RIC en la adquisición del elemento patrimonial se materializó una RIC dotada con cargo a beneficios de uno o varios períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero 2007, por lo que a la parte del beneficio derivado de la transmisión de dicho elemento patrimonial correspondiente a aquella adquisición originaria no le afectaría la incompatibilidad establecida con la nueva regulación legal de finales de 2006. Por el contrario, con la segunda materialización de la RIC, realizada mediante la mejora en aquel elemento patrimonial, se materializó una RIC dotada ahora sí con cargo a beneficios de uno o varios períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, por lo que sería únicamente la parte del beneficio derivado de la transmisión patrimonial que correspondiera a la mejora posterior la que no podría destinarse a la dotación de la RIC.

Por este motivo, más allá del importante avance en certeza y seguridad jurídica que supone toda regulación explícita de los supuestos intermedios o dudosos, aunque se haga a través de disposiciones reglamentarias, y, por consiguiente, el retroceso producido en estas exigencias constitucionales con la desaparición de las mismas, también debería entenderse que aquel último inciso de la letra c) del apartado 2 del artículo 5 del Real Decreto 1758/2007 relativo a las mejoras no supuso en realidad innovación normativa alguna, sino que se trató simplemente de una aclaración y explicitación de algo que en la norma legal cabía entender recogido de modo implícito. Y, en consecuencia, también desde nuestro punto de vista, la desaparición de ese inciso de la norma reglamentaria tras el Real Decreto 1022/2015 no ha traído consigo en realidad cambio alguno en la situación normativa existente desde la regulación legal establecida con el Real Decreto-Ley 12/2006, que no ha sido modificada con posterioridad en este aspecto a través del Real Decreto-Ley 15/2014.

1.2.2.3. El beneficio que derive de activos representativos de la participación en fondos propios de entidades y de la cesión a terceros de capitales propios

Finalmente, la versión del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento, tras el Real Decreto 1022/2015, sigue manteniendo dentro del que, según lo que se dispone ahora, “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido”, “El que derive de los valores representativos de la participación en el capital

o fondos propios de otras entidades, así como la cesión a terceros de capitales propios, excepto que se trate de entidades que presten servicios financieros”. Con ello se mantiene lo que ya contenía la versión originaria del Real Decreto 1758/2007, más allá del necesario cambio de ubicación sistemática [pasa a la letra c) el que se encontraba en la letra d)] por la supresión en la nueva disposición reglamentaria del supuesto que la norma legal había suprimido con anterioridad y una leve variación de redacción sin trascendencia real alguna (ya no se alude al beneficio “procedente” sino al beneficio “que derive” de aquellos valores).

La inclusión en la versión inicial de la norma reglamentaria de este supuesto que, según lo que se disponía entonces, “No formará parte del beneficio que se puede destinar a dotar la reserva para Inversiones en Canarias”, encontraba su razón de ser fundamentalmente en la redacción dada al párrafo 4º del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994 por el Real Decreto-Ley 12/2006, que es la norma legal que el Reglamento desarrollaba. En la medida en la cual, de acuerdo a lo previsto novedosamente en la normativa legal de entonces, “no tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios”, lo que se establecía a efectos de la previsión normativa que inmediatamente la precedía de que no era beneficio apto para dotar la RIC (puesto que “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido”, según la terminología legal) “El que se derive de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas”, el Reglamento decidió hacer una referencia específica a estos supuestos de activos, además de la mención al beneficio “procedente de elementos patrimoniales no afectos a la realización de actividades económicas”.

De todos modos, la literalidad de la disposición reglamentaria contenida en la letra d) del apartado 2 del artículo 5 iba en realidad más allá de la parte de la norma legal que parecía venir a desarrollar, desde la óptica de su ubicación sistemática. Porque el único beneficio al que podía referirse este apartado 2 del artículo 5, que por su ubicación sistemática estaba llamado a desarrollar solamente lo relativo al beneficio que no podía destinarse a la dotación de la RIC desde la óptica legal de que no se considerará beneficio no distribuido, era el derivado de la “transmisión” de activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios, que a partir de la regulación legal en este mismo con-

texto, no tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos. Y no, por tanto, como, sin embargo, hizo el Reglamento, el beneficio “procedente de” estos valores en general, que si en un sentido amplio, no deducido necesariamente de la literalidad de la norma, incluiría al derivado de la transmisión de dichos valores, alcanzaría en todo caso, también en una interpretación estricta del precepto, a los rendimientos directamente derivados de dichos valores, esto es, los dividendos o intereses, percibidos sin llevar a cabo la transmisión de aquellos valores a terceros. Con lo que se venía a regular aquí por la norma reglamentaria la exclusión de los beneficios aptos para la dotación de la RIC de los ingresos financieros en general, producidos directamente por la rentabilidad de los activos o mediante la transmisión de los mismos, cuando desde la regulación legal de la materia esta exclusión no vendría por la vía de los “beneficios no distribuidos” del párrafo 4º, sino por la de los “beneficios procedentes de establecimientos en Canarias”.

De todos modos, más allá de las deficiencias técnicas de esta regulación reglamentaria en el sentido señalado, lo cierto es que bajo la situación legal desarrollada por el Real Decreto 1758/2007, que era la que estableció el Real Decreto-Ley 12/2006, los beneficios procedentes de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades y de la cesión a terceros de capitales propios, tanto los dividendos e intereses, como las plusvalías derivadas de su transmisión, no podían destinarse a dotar la RIC. Lo que encontraba su justificación en gran medida en la negativa legal absoluta a que fueran elementos patrimoniales afectos aquellos valores. Por lo tanto, la previsión reglamentaria de la letra d) del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento, en su versión de 2007, estaba completamente ajustada a la legalidad.

Algunas dudas se suscitan, sin embargo, en relación con la actual letra c) del apartado 2 del artículo 5, resultante de la reforma del Reglamento de 2015, que debía respetar la nueva situación legal de la materia, tras el Real Decreto-Ley 15/2014. Como pusimos de relieve con anterioridad, en ella desaparece el mandato legal de que no se considerarán elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios. Con lo que se abre la posibilidad, como también señalamos, de que estos activos puedan estar afectos en algún caso, y, por tanto, el beneficio derivado de su transmisión pueda ser apto para dotar la RIC, sin perjuicio de los problemas que pueda traer en la práctica la falta de previsión legal específica alguna que determi-

nara cuando estos activos están afectos a actividades económicas, lo que la norma reglamentaria resultante de la reforma de 2015 tampoco recoge.

Desde esta perspectiva, y sin perjuicio de que lo más adecuado sería su supresión por su incorrecta ubicación sistemática, la actual letra c) del apartado 2 del artículo 5 debe entenderse en un determinado doble posible sentido para respetar la normativa legal de finales de 2014 que introdujo cambios importantes al respecto que, sin embargo, no condujeron a variación sustancial alguna de la originaria previsión del Reglamento de 2007:

- bien entender que el beneficio “que derive de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades, así como la cesión a terceros de capitales propios” al que se refiere el precepto, que “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido” y, por tanto, no puede destinarse a la dotación de la RIC, es únicamente el derivado directamente de dichos activos, sin llevarse a cabo su transmisión a terceros, esto es, dividendos e intereses;
- bien entender que el beneficio derivado de esos valores al que se refiere este artículo y que, por tanto, no podría destinarse a dotar la RIC, sería tanto el de la rentabilidad de los mismos, dividendos e intereses, como el de las plusvalías producidas con su transmisión, pero en este último caso solo se referiría a los supuestos de transmisión de elementos no afectos, dado el cambio legal que no excluye que estos valores estén afectos a actividades económicas.

En ambos casos, no obstante, se aprecia claramente que el Reglamento regula aquí algo cuya regulación legal no está en lo que la norma reglamentaria parece desarrollar, el beneficio que no tendrá la consideración de beneficio no distribuido (párrafo 4º del apartado 2 del artículo 27). Por el contrario, la inclusión de los beneficios aptos para dotar la RIC de los derivados de la transmisión de estos valores cuando estén afectos, así como la exclusión de dichos beneficios aptos de los dividendos e intereses y de los beneficios derivados de la transmisión de aquellos valores cuando no estuvieran afectos, debe encontrarse en la regulación legal de los beneficios procedentes de establecimientos en Canarias (párrafo 3º del apartado 2 del artículo 27). Aunque la exclusión de los últimos beneficios mencionados, los derivados de la transmisión de aquellos valores cuando no están afectos, no se deriva directamente de la regulación legal, que admite con carácter general los beneficios derivados de la transmisión de elementos patrimoniales afectos, sino del de-

sarrollo reglamentario al que aquella se remite, que no incluye las inversiones financieras dentro de los tasados elementos patrimoniales no afectos cuya transmisión determina beneficios susceptibles de destinarse a la dotación de la RIC.

Todo ello sin dejar de reconocer el pleno sentido y justificación, además de completa adecuación a la legalidad, del último inciso de la actual letra c) del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento, que ya se encontraba en su versión anterior del Real Decreto 1758/2007. Puesto que cualquier exclusión general, con uno u otro alcance, de los beneficios que pueden destinarse a la dotación de la RIC de los que se derivan de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades y de la cesión a terceros de capitales propias, como la que hace aquel precepto, debe entenderse que es “excepto que se trate de entidades que presten servicios financieros”. Lo que tiene su fundamento en que en estas entidades estos beneficios son los propios de su actividad económica, por lo que de nuevo su fundamento legal se encontraría, no en el párrafo 4º del apartado 2 del artículo 27 (beneficios no distribuidos), sino en su párrafo 3º (beneficios procedentes de establecimientos en Canarias), lo que confirmaría también desde esta óptica la in-corrección de su ubicación sistemática en la regulación reglamentaria actual.

1.3. Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018

1.3.1. Contenido

Una vez analizada la situación normativa actual, resultante de la reforma a través del Real Decreto-Ley 15/2014 y su desarrollo reglamentario mediante el Real Decreto 1022/2015, en cuanto al beneficio que se puede destinar a la dotación de la RIC, estamos en condiciones de valorar de manera adecuada las modificaciones en relación con esta materia incluidas en la nueva Ley de reforma de la Ley 19/1994. Podrían haber sido muchas más, como se desprende de las consideraciones que hemos realizado hasta ahora (por mencionar sintéticamente las más relevantes, la regulación reglamentaria actual ha generado muchos problemas a partir, al menos en parte, de una expresa remisión legal amplia al Reglamento que podría desaparecer y sustituirse por una mayor regulación legal de la materia en relación, por ejemplo, a cuando se está en presencia de elementos patrimoniales afectos, especialmente respecto a los activos representativos de la participación en fondos propios de

entidades o de la cesión a terceros de capitales propios, o a los elementos patrimoniales no afectos cuya transmisión determina beneficios aptos para la dotación de la RIC, lo que, por otra parte, sería lo adecuado desde las exigencias del principio de reserva de ley tributaria, que también afecta a los beneficios fiscales). Sin embargo, se trata únicamente de dos modificaciones, que suponen sendos añadidos al texto de la regulación contenida en el apartado 2 del artículo 27.

La primera de ellas afecta al segundo inciso del párrafo 4º en el que se establecía la exclusión de determinados beneficios para la dotación de la RIC a través de su no consideración como beneficio no distribuido, de acuerdo a la errónea concepción y terminología utilizada en este artículo desde su versión originaria de la Ley 19/1994, según pusimos de relieve con anterioridad, y que continúa tras la modificación legal. De este modo, a la previsión normativa que fue introducida en la reforma de finales de 2006 y que permaneció tras el Real Decreto-Ley 15/2014 con un simple cambio en la sistemática formal externa sin afectar a su contenido, de que “No tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones” se añade con la nueva Ley la precisión de que sería la materialización de la reserva para inversiones “dotada con beneficios de periodos impositivos a partir de 1 de enero de 2007”.

Y la segunda de las modificaciones del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994, incluidas en la nueva Ley, es la introducción de un nuevo párrafo a continuación del actual párrafo 4º con el añadido recién señalado: “En caso de elementos patrimoniales que solo parcialmente se hubiesen destinado a la materialización de la reserva a partir de dicha fecha, se considerará beneficio no distribuido la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que no hubiera supuesto materialización de dicha reserva”.

1.3.2. Significado y alcance

Como puede fácilmente observarse, el contenido de las dos modificaciones legales coincide en esencia con determinado contenido de la regulación reglamentaria del Real Decreto 1758/2007 que desarrolló el párrafo 4º del apartado 2 del artículo 27 tras la reforma legal de finales de 2006 [letra c) del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento] que, sin embargo, de manera sor-

pendente desapareció en la versión de la norma reglamentaria resultante del Real Decreto 1022/2015 [actual letra b) del apartado 2 del artículo 5], tal como pusimos de relieve con anterioridad. Solo existen ligeras diferencias entre la antigua regulación reglamentaria y la nueva norma legal, pero que no suponen en ningún caso diferencia real alguna de contenido.

Así, en primer lugar, la delimitación del alcance temporal de la incompatibilidad entre los elementos patrimoniales que fueron materializaciones de la RIC y las dotaciones de la RIC con beneficios derivados de la transmisión de dichos elementos patrimoniales se hace en la nueva disposición legal haciendo referencia a la RIC “dotada con beneficios de períodos impositivos a partir de 1 de enero de 2007” frente a la, no obstante, más precisa norma reglamentaria que se refería a la RIC “que se hubiera dotado con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007”. Porque es el “inicio del período impositivo”, que sitúa en un determinado día, y no “el período impositivo” sin más, que se prolonga a lo largo de un más amplio intervalo temporal, el momento relevante para determinar la normativa aplicable, siguiendo la regla general al respecto recogida en el artículo 12 de la Ley General Tributaria de que “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento”. En cualquier caso, se trata de una imprecisión técnica de la nueva norma legal que puede subsanarse de forma sencilla a través de la interpretación en el sentido que preveía la desaparecida disposición reglamentaria, en una visión conjunta de la regulación específica de la RIC y la regulación de la Ley General Tributaria mencionada sobre el ámbito temporal de las normas tributarias.

También existen algunas diferencias, en segundo lugar, entre el nuevo párrafo 5º del apartado 2 del artículo 27 y el originario inciso 2º de la letra c) del apartado 2 del artículo 5 del Real Decreto 1758/2007, pero que sin embargo no suponen un distinto contenido normativo en una y otra regulación.

De este modo, el supuesto de hecho de ambas regulaciones es realmente el mismo aunque la nueva norma legal lo identifica como los “elementos patrimoniales que solo parcialmente se hubiesen destinado a la materialización de la reserva a partir de dicha fecha” (1 de enero de 2007) y la antigua disposición reglamentaria hiciera referencia a las “mejoras introducidas en elementos patrimoniales”, que en el contexto en el que se situaba debía entenderse referida a los mejoras introducidas en elementos patrimoniales a partir de

1 de enero de 2007, como pusimos de relieve en su momento. En ambas previsiones normativas se está regulando el caso de un elemento patrimonial que constituye la materialización de la RIC dotada con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, respecto a lo que el Real Decreto-Ley 12/2006 previó su incompatibilidad con la dotación con beneficios derivados de la transmisión de dicho elemento patrimonial, solo en cuanto a parte de su valor total. De ahí que se trate de un elemento patrimonial que solo parcialmente se ha destinado a la materialización de la RIC con beneficios de períodos impositivos a partir de 1 de enero de 2007, como dispone la nueva normativa legal, o del caso de una mejora introducida en ese elemento patrimonial, como señalaba la antigua norma reglamentaria, que debía entenderse referida a las mejoras introducidas en el elemento patrimonial que suponían la materialización de la RIC dotada con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de aquella fecha.

También son las mismas las consecuencias jurídicas derivadas de una y otra norma, la nueva de rango legal y la reglamentaria desaparecida tras el Real Decreto 1022/2015, aunque las que se explicitan en aquella y esta son diferentes. Porque de una y otra regulación en realidad se derivaban dos consecuencias jurídicas, una de admitir la dotación de una parte del beneficio derivado de la transmisión del elemento patrimonial y otra de no admitir la dotación de la otra parte de este beneficio, diferenciándose solo la enunciación textual de estas consecuencias jurídicas en una y otra norma: en ambas expresamente solo se recoge una de estas dos consecuencias jurídicas, siendo implícita en la norma correspondiente la otra, pero la elegida para su enunciación textual explícita es distinta en la nueva norma legal y en la disposición reglamentaria de 2007.

Así, según el párrafo 5º del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994 nuevamente redactado, “se considerará beneficio no distribuido [y, por tanto, será apto para dotar la RIC, de acuerdo a la función que cumple en la norma ese concepto de beneficio no distribuido configurado por la norma tributaria sobre la RIC] la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que no hubiera supuesto materialización de dicha reserva”. Y de igual forma, de acuerdo a lo que preveía el antiguo inciso 2º de la letra c) del apartado 2 del artículo 5 del Real Decreto 1758/2007, “no formará parte del beneficio que se puede destinar a la reserva para inversiones en Canarias la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que hubiera supuesto la materialización de dicha reserva”.

En cualquier caso, hemos de recordar que según pusimos de relieve con anterioridad las dos previsiones normativas expresas que introdujo el Real Decreto 1758/2007 a que acabamos de hacer mención no supusieron realmente innovación normativa alguna, puesto que cabía entender implícitamente recogidas en la normativa legal instaurada con el Real Decreto-Ley 12/2006. De ahí que su desaparición en la versión reglamentaria resultante del Real Decreto 1022/2015, que no encontraba justificación alguna en las modificaciones introducidas en la normativa legal por el Real Decreto-Ley 15/2014, no debía ser entendida como un cambio en la normativa vigente, sino un simple retroceso en la certeza y seguridad jurídica. Puesto que a partir de entonces dejó de existir una regulación expresa, aunque fuera contenida en una norma reglamentaria, del alcance temporal de la incompatibilidad entre los elementos patrimoniales que fueron materialización de la RIC y los beneficios derivados de la transmisión de esos elementos patrimoniales como beneficios aptos para dotar la RIC, y del supuesto de elemento patrimonial utilizado como materialización de la RIC a la que alcanzaba la anterior incompatibilidad únicamente en relación con parte de su valor.

Por este motivo, la inclusión de estas regulaciones de la antigua normativa reglamentaria en la nueva Ley de Reforma de la Ley 19/1994, aunque sea con una distinta enunciación normativa pero que no supone diferencia de contenido alguno, según acabamos de justificar, supone una vuelta a la situación de certeza y seguridad jurídica que existía tras la regulación reglamentaria de 2015, que es incluso mayor al ser dada mediante una norma de rango legal. Porque es al propio legislador, a través de una norma de rango de ley, y no al Gobierno mediante una disposición reglamentaria, al que corresponde explicitar contenidos normativos que solo cabía deducir de un determinado texto legal de modo implícito y tras una difícil interpretación normativa con la ayuda fundamentalmente de los elementos de la interpretación sistemática y finalista.

1.3.3. Alcance temporal

A partir de lo anterior se deduce claramente cuál sería el verdadero significado y alcance de las modificaciones que introduce la Ley de Reforma de la Ley 19/1994, en relación con el aspecto de los beneficios aptos para la dotación de la RIC: nos encontraríamos en presencia de simples aclaraciones de la normativa legal vigente antes del cambio normativo y no, por tanto, de

verdaderas innovaciones normativas. Además, dado su concreto contenido y origen o justificación, que hemos explicado con detalle, se trataría de simples aclaraciones que alcanzarían incluso a la normativa legal que se introdujo con el Real Decreto-Ley 12/2006, y no solo a la establecida a través del Real Decreto-Ley 15/2014, que no modificó nada esta materia, según hemos justificado con anterioridad.

Por este motivo, tras la nueva Ley que incluye las modificaciones señaladas, la incompatibilidad entre los elementos patrimoniales materialización de la RIC y los beneficios derivados de la transmisión de dichos elementos patrimoniales, desde el punto de vista de su alcance temporal en general y dicha incompatibilidad en el supuesto particular de elemento patrimonial parcialmente destinado a materializar la RIC dotada con beneficios de períodos impositivos a partir de 1 de enero de 2007, deben interpretarse en el sentido previsto por la nueva regulación legal: la incompatibilidad solo afecta a las materializaciones de la RIC dotada con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007; y, si un elemento patrimonial solo estuviera destinado parcialmente a la materialización de la RIC dotada con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de esa fecha, se admitirá la dotación de la RIC con la parte proporcional del beneficio que corresponda al valor de adquisición que no hubiera supuesto materialización de dicha reserva.

Y, además, debe precisarse que el modo de entender esta problemática de la incompatibilidad que aclara la nueva regulación se aplicaría ya desde el 1 de enero de 2007. Es decir, también sería de aplicación para los casos en los que la incompatibilidad de los elementos patrimoniales que fueron materializaciones de la RIC se plantea respecto a dotaciones con cargo a los beneficios derivados de transmisiones de esos elementos patrimoniales producidas desde el 1 de enero de 2007.

Esto es importante aclararlo porque una solución distinta no podría deducirse de que no se haya previsto expresamente en la nueva regulación legal una eficacia temporal anterior a su entrada en vigor, que se sitúa al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (Disposición Final Única). Porque el apartado Treinta *quater* de la nueva Ley dispone sin matización temporal específica alguna que “Se modifican los apartados 2, 4.A) y C), 5, 8 y 12, del artículo 27 que quedan redactados del siguiente modo (...)”. A diferencia de lo que hace la nueva Ley, sin embargo, por ejemplo, en el apartado Treinta *octies*. Dos, en relación con el apartado 6 del artículo 44 de la Ley 19/1994, relativo a la Zona Especial Canaria, que precisa que su

nueva redacción es “Con efectos desde el 1 de enero de 2015 (...)”. Lo que significaría, por tanto, que la modificación del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994, que es el que ahora interesa, entraría en vigor al día siguiente de la publicación de la Ley de Reforma en el Boletín Oficial del Estado.

Sin embargo, la propia inclusión en el contenido sustantivo del nuevo apartado 2 del artículo 27 de una determinada referencia temporal (“reserva para inversiones dotada con beneficios de períodos impositivos a partir de 1 de enero de 2007”), así como también la ya justificada previsión implícita desde la regulación legal introducida por el Real Decreto-Ley 12/2006 de lo que primero el Reglamento de 2007 y después la nueva Ley de reforma han recogido de modo expreso, determinan que ya a los supuestos producidos, en los términos indicados, a partir de 1 de enero de 2007, se apliquen las soluciones previstas hoy expresamente en la nueva Ley de Reforma. Aunque esto realmente será no porque la nueva regulación se aplique retroactivamente a aquellos supuestos: la entrada en vigor de la nueva Ley es a partir del día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado, sin haberse recogido previsión temporal específica alguna para el apartado 2 del artículo 27 que lleve hacia el pasado los efectos temporales de la nueva regulación. Por el contrario, será en aplicación de la normativa vigente en el momento de que se produjeron los hechos de que se trate (las dotaciones con beneficios derivados de la transmisión de elementos patrimoniales que han sido materialización de la RIC), que desde el 17 de enero de 2007 (momento de entrada en vigor del Real Decreto 1758/2007) recogía expresamente las soluciones que hoy contiene la nueva norma legal, y desde el 18 de noviembre de 2015 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1022/2015) no las preveía expresamente, al desaparecer de la norma reglamentaria, pero que en ambos períodos temporales, cabía entender contenidas de forma implícita en la regulación legal correctamente interpretada.

2. Las inversiones aptas como materialización de la reserva para inversiones en canarias (apartados 4, 5 y 12)

2.1. Alquiler vacacional

2.1.1. Régimen actual

El alquiler vacacional ha experimentado un crecimiento significativo en los últimos años al calor de la generalización del uso de las plataformas *online*

de reservas que facilitan el intercambio y contacto entre los usuarios potenciales y quienes explotan los alojamientos, de forma que en 2017 supuso un 9,2% del total de alojados en el archipiélago (Informe sobre “El alquiler vacacional en Canarias: Demanda, Canal y oferta 2017”, de la Consejería de Turismo, Cultura y Deportes del Gobierno de Canarias).

En Canarias esta actividad está actualmente regulada por el Decreto 113/2015 de 22 de mayo, que aprobó el Reglamento de las viviendas vacacionales de nuestra Comunidad Autónoma, que describe a la vivienda vacacional como aquellas “que amuebladas y equipadas en condiciones de uso inmediato y reuniendo los requisitos previstos en este Reglamento, son comercializadas o promocionadas en canales de oferta turística, para ser cedidas temporalmente y en su totalidad a terceros, de forma habitual, con fines de alojamiento vacacional y a cambio de un precio.” Y califica esta actividad como una modalidad extrahotelera de establecimiento turístico alojativo.

Esta norma autonómica ha suscitado múltiples controversias por la limitación que establece al ejercicio de esta actividad en zonas turísticas al establecer que “Quedan expresamente excluidas del ámbito de aplicación de este Reglamento, las edificaciones ubicadas en suelos turísticos que se encuentren dentro de las zonas turísticas o de las urbanizaciones turísticas, así como las viviendas ubicadas en urbanizaciones turísticas o en urbanizaciones mixtas residenciales turísticas”. En este sentido, está pendiente de resolución el recurso de casación ante el Tribunal Supremo tras haberse dictado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias una sentencia que anula determinados preceptos del citado Decreto (sentencia de 21 de marzo de 2017, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Santa Cruz de Tenerife, rec. 94/2015, ponente D. Helmuth Moya Meyer). Este Decreto convive con otras normativas de carácter local desarrolladas por algunos Ayuntamientos que regulan ciertos requisitos adicionales para el ejercicio de esta actividad.

Hasta la fecha no parecen advertirse excesivos conflictos de carácter tributario en cuanto a la validez de la materialización de las dotaciones a la RIC en la adquisición del valor de la construcción usada de los inmuebles que se afecten a esta actividad, incluso del coste del suelo cuando se realice una rehabilitación de los mismos, además del propio coste de rehabilitarlos, siempre y cuando se considere que dicha actividad se realiza como una actividad económica, bien porque se efectúe como un servicio propio de la industria turística que incluya elementos tales como la limpieza periódica,

lavado de ropa o restaurante, entre otros, o bien porque se disponga de los medios personales mínimos requeridos para su desempeño de acuerdo a lo establecido en el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o en el 27.2 de la Ley del IRPF, que prevé que “El arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”. En esta línea se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en varias consultas vinculantes en las que acepta la materialización de la RIC cuando se cumplen los requisitos anteriores (V 3756-16, V 3757-16, V 4344-16, V2972-17, V1731-18).

2.1.2. Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018

La nueva Ley introduce de forma imperativa la prohibición de materializar la RIC en la adquisición y rehabilitación de inmuebles, edificios y viviendas destinados a “vivienda vacacional”. Así, se añade a la letra A del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 un párrafo con el siguiente tenor: “En ningún caso, se podrá materializar la reserva para inversiones en Canarias en la adquisición de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos”.

En consecuencia, el legislador opta por erradicar de las posibilidades de materialización esta modalidad de alojamiento turístico de vivienda vacacional, lo que supone una contundente restricción que afecta a esta industria emergente y que se motiva en la justificación dada a la enmienda que la introdujo considerando que “la posibilidad que se ha abierto de materializar RIC en el negocio de la «vivienda vacacional» va a alimentar una burbuja inmobiliaria que está produciendo efectos perversos tanto sobre el incremento del alquiler para residentes como sobre la calidad de nuestra oferta turística”, añadiendo que “permitir este uso de la RIC inflará más la burbuja del «alquiler vacacional», que es mucho más rentable que el arrendamiento tradicional a residentes, y reducirá la oferta de vivienda residencial, con el consiguiente encarecimiento de estas para su alquiler a residentes, situación que ya se vive en numerosos municipios turísticos de Canarias”.

Esta novedosa limitación fundada en el posible efecto adverso que tiene esta actividad en el encarecimiento del mercado del alquiler tradicional debemos calificarla de radical dado que no establece excepción alguna y parece olvidar que en ocasiones sería razonable entender que estas actividades sí debieran ser incentivadas por la RIC.

En este sentido, a título de ejemplo, habría sido positivo mantener la posibilidad de materializar la RIC cuando la inversión realizada suponga la conversión de edificios destinados a oficinas, de los que existe un claro excedente en las capitales insulares, en inmuebles aptos para la explotación de viviendas vacacionales o aquellas inversiones destinadas a la rehabilitación de edificios en desuso, en ciertos casos abandonados a su suerte por lo costoso de estos procesos, especialmente los radicados en zonas de los cascos históricos de las ciudades de las islas, que pueden cobrar nueva vida a la luz de esta actividad económica y cuyo uso alternativo difícilmente habría sido el del alquiler de vivienda habitual y que, por tanto, no tienen impacto alguno en la inflación del precio de los alquileres de vivienda para uso como primera residencia.

No obstante, el efecto de esta restricción quizás tarde en percibirse por los operadores económicos dado que la modificación que introduce la nueva Ley solo tiene efecto para las dotaciones que se realicen con posterioridad a su entrada en vigor, de forma tal que al menos las dotaciones que se hubieran efectuado con cargo a los beneficios de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 podrán continuar materializándose en la adquisición de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos. Esto tiene su justificación en que salvo que se disponga expresamente lo contrario, las normas tributarias no tienen efecto retroactivo, tal como se desprende de lo establecido en el anteriormente citado artículo 10.2 de la Ley General Tributaria, dado que la nueva Ley no contiene previsión alguna al respecto en relación con una eventual eficacia temporal hacia el pasado de la novedosa restricción de las viviendas vacacionales como vía de materialización.

2.2. Actividades sociosanitarias, residencias de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física

2.2.1. Régimen actual

La redacción originaria de la normativa sobre la RIC no establecía limitación expresa alguna al aprovechamiento del suelo para la materialización de las dotaciones efectuadas. Sin embargo, la redacción dada al artículo 27 por el Real Decreto-Ley 12/2006, aplicable para el periodo 2007-2013 y con efectos ampliados posteriormente al 2014, introdujo importantes cambios encaminados a restringir todos los beneficios tributarios de la RIC respecto del

suelo y las actividades inmobiliarias, al objeto de reorientar, en la medida de lo posible, las inversiones empresariales productivas hacia sectores de la economía menos intensivos en el consumo de suelo, tal como señalaba entonces el preámbulo de aquel Real Decreto-Ley.

Dichas restricciones al suelo introducidas por la nueva normativa legal de finales de 2006, se mantuvieron intactas con la redacción resultante de la reforma operada por el Real Decreto-Ley 15/2014, que continuó limitando el suelo como objeto de materialización de la RIC cuando estuviera afectado a alguno de los cuatro supuestos tasados en las letras A y C del apartado 4 del artículo 27:

- A la promoción de viviendas protegidas, que sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.
- Al desarrollo de actividades industriales.
- A las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación.
- A las actividades turísticas, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.

2.2.2. Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018

En la actualidad, a la vista de la nueva Ley, el legislador considera insuficientes los recursos con los que contamos en las islas en materia de actividades sociosanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física, justificándose la enmienda de adición presentada en que “abre la posibilidad de materialización de la Reserva para inversiones al suelo destinado a las actividades sociosanitarias, geriátricos y otros servicios en los que hay una carencia de dotación en el archipiélago y para cuya dotación la reserva para inversiones puede ser un vehículo importante de financiación”. De esta forma la nueva Ley de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, amplía por vez primera el reducido listado de posibilidades de materialización en el coste del suelo desde la redacción dada al artículo 27 por el Real Decreto-Ley 12/2006.

Así, la nueva Ley añade una quinta opción en la que el suelo es apto para la materialización de las dotaciones efectuadas a la RIC, que se incluye tanto en la relación de las inversiones iniciales previstas de la letra A del apartado 4 del artículo 27 como en la de elementos patrimoniales que no puedan ser considerados como inversión inicial de su letra C. En concreto, de forma

absolutamente novedosa e innovadora, las dotaciones que se produzcan desde la entrada en vigor de esta modificación podrán materializarse también en el suelo que se afecte “A las actividades sociosanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física”.

2.3. *Propiedad intelectual*

2.3.1. Régimen actual

Las letras A y C del apartado 4 del artículo 27 vigente permiten, respectivamente, la materialización de las inversiones iniciales y las no iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo inmaterial que hoy conocemos como intangible. Sin embargo, en el apartado 5 del mismo artículo se exige que los activos en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo y en concreto se establece que se entenderán situados y utilizados en el archipiélago los derechos de propiedad intelectual que sean objeto de reproducción y distribución exclusivamente en el archipiélago canario.

La exigencia de reproducción y distribución limitada al interior del territorio canario ha supuesto que sea extremadamente difícil materializar la RIC en inversiones en propiedad intelectual, dada la total ausencia de posibilidades de obtener rentabilidad o de simplemente recuperar la inversión con tal restricción. Esto es lo que explica que haya sido una figura escasamente utilizada hasta la fecha, máxime cuando existe otro incentivo alternativo sin dicha restricción, la “Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales”, regulada en el artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que da derecho al productor a unas deducciones significativas, que desde los periodos impositivos iniciados a partir de 2017 alcanzan el 20 o 25 % (40 o 45 % en Canarias) de los costes totales de producción.

2.3.2. Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018

La nueva Ley justifica la modificación propuesta señalando que la anteriormente citada restricción a la distribución y reproducción imposibilita que

las empresas inviertan la RIC en la adquisición de derechos de uso de propiedad intelectual si las actividades económicas que se generan con ese derecho solo se pueden comercializar en un mercado tan reducido como es el canario, dado que los productos audiovisuales generalmente están destinados a mercados globales.

De esta forma la nueva Ley establece en la letra e) del apartado 5 del artículo 27 que los derechos propiedad intelectual se considerarán situados y utilizados en Canarias en la medida en que hubieran sido creados, producidos o distribuidos con medios situados en el archipiélago, suprimiéndose la anterior exigencia de que fueran objeto de reproducción y distribución exclusivamente en el archipiélago canario. Así, esta letra e) queda redactada del siguiente modo:

“Los derechos de propiedad intelectual, en la medida que hubieran sido creados con medios de la entidad situados en el ámbito territorial canario o adquiridos a terceros para su transformación, siempre que su explotación económica se dirija, realice, contrate, distribuya, organice y facture desde el referido ámbito.

El concepto de transformación previsto en la letra e) de este número será el previsto en la legislación sectorial de protección de estos derechos y exigirá que el derecho resultante de la transformación entre en funcionamiento en el mismo periodo impositivo que la adquisición a terceros del derecho original”.

Así, de forma absolutamente novedosa, las dotaciones que se produzcan desde la entrada en vigor de esta modificación normativa podrán materializarse en propiedad intelectual sin limitación en cuanto al ámbito de distribución ni reproducción, adaptándose a la globalización del mercado audiovisual donde los contenidos se visualizan a través de múltiples plataformas *online*.

2.4. Aplicaciones informáticas y derechos de propiedad industrial

2.4.1. Régimen actual

Las letras A y C del apartado 4 del artículo 27 vigente han permitido, respectivamente, la materialización de las inversiones iniciales y las no iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo inmaterial, tales como las aplicaciones informáticas y la propiedad industrial, hoy clasificados contablemente como activos intangibles. En este sen-

tido el apartado 5 del mismo artículo considera que se entenderán situados y utilizados en el archipiélago “Las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del contribuyente o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario”. De esta forma, habitualmente, las aplicaciones informáticas adquiridas por las empresas para su uso exclusivo en sus establecimientos situados en el archipiélago han sido consideradas aptas para la RIC al igual que la propiedad industrial.

2.4.2. Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018

La nueva Ley justifica la modificación propuesta en materia de aplicaciones informáticas señalando que “Finalmente se elimina la restricción de la explotación y aplicación exclusiva en Canarias para las aplicaciones informáticas ya que esta exigencia lastra de forma notable la posibilidad de disfrute de este incentivo para esas actividades consideradas estratégicas para la diversificación económica dado su alto valor de arrastre de otros sectores”.

Esta apreciación podría llegar a considerarse razonable en el ámbito de la Zona Especial Canaria (ZEC, en adelante), en materia de desarrollo de aplicaciones informáticas, cuando se delimita la parte de la base imponible que corresponde a operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la ZEC, de forma que permita considerar obtenida esta renta en Canarias, para que pueda aplicarse el tipo de gravamen especial del 4% a dicha renta percibida por la entidad ZEC correspondiente.

En este sentido, la nueva redacción dada en la Ley de Reforma al artículo 44 de la Ley 19/1994, relativo a la determinación de la parte de base imponible correspondiente a operaciones realizadas en el ámbito geográfico de la ZEC en el Impuesto sobre Sociedades, dispone que se entenderán situados en la Zona Especial Canaria a estos efectos “c) Las aplicaciones informáticas, los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del contribuyente o de sus productos, y los derechos de propiedad intelectual, en la medida que hubieran sido creados con medios de la entidad situados en el ámbito de la Zona Especial Canaria, siempre que su explotación económica se dirija, realice, contrate, distribuya, organice y facture desde el referido ámbito.” Circunstancia que en el ámbito de la ZEC clarifica a las empresas del sector del software radicadas en el archipiélago que el beneficio

que obtienen con el desarrollo de aplicaciones en Canarias, aunque sean comercializadas fuera de nuestro ámbito territorial, tendrá la consideración de obtenido en Canarias.

Sin embargo, trasladar al ámbito de la RIC esta misma previsión normativa incorporada para la propiedad intelectual en las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial, lejos de resolver el supuesto problema que se describe en la motivación de la enmienda, probablemente, sin pretenderlo, crea uno nuevo de forma involuntaria.

Así, en términos coloquiales podemos decir que se ha copiado y pegado el texto final de la letra e), referida a la propiedad intelectual, en el apartado 5 del artículo 27, a la letra d) que describe cuando se entenderán situadas y utilizadas en el archipiélago las aplicaciones informáticas y la propiedad industrial, resultando el siguiente tenor: “d) Las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del contribuyente o de sus productos siempre que hayan sido creados con medios de la entidad situados en el ámbito territorial canario o adquiridos a terceros para su transformación siempre que su explotación económica se dirija, realice, contrate, distribuya, organice y facture desde Canarias”.

De este modo, desafortunadamente, se sustituye la expresión anterior que definía con claridad que se consideraban situados en Canarias, a efectos de la RIC, las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial utilizados en las islas “y que vayan a aplicarse exclusivamente a procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario” por esta copia de lo definido de forma novedosa para la propiedad intelectual, que incentiva en el ámbito de la ZEC las actividades del sector audiovisual en Canarias, y en el del software.

Esta traslación que solo se puede calificar de error, por cuanto en nada parece coincidir con la justificación dada en la motivación de la enmienda aprobada por el Congreso, supone que cuando una empresa establecida en Canarias adquiera una aplicación informática no podrá utilizarla para materializar la RIC dotada con posterioridad a la entrada en vigor de esta modificación prácticamente en ningún caso, dado que raramente una empresa desarrolla con sus propios medios los programas informáticos que utiliza en sus establecimientos en las islas o los adquiere a terceros para su transformación.

En conclusión, la nueva redacción prevista en la Ley impedirá que la adquisición a terceros de software o desarrollos informáticos continúe siendo

válida para materializar las nuevas dotaciones a la RIC en la mayoría de los casos. Este desatino supondrá desincentivar la inversión en desarrollos informáticos y tecnología por parte de las empresas canarias.

2.5. Elementos patrimoniales usados

2.5.1. Delimitación temporal

2.5.1.1. Antecedentes

La redacción originaria del artículo 27 de la Ley 19/1994 contemplaba en su apartado 4 una amplia limitación relativa a la materialización en elementos usados: “Tratándose de activos fijos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa” [letra a), párrafo 2º]. Puesto que se exigía que los activos fijos usados supusieran una mejora tecnológica, de forma análoga a la expresada actualmente en la Deducción por Inversiones en Canarias regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que exige una evidente mejora tecnológica para el aprovechamiento de los bienes usados.

Sin embargo, la novedosa redacción del artículo 27 dada por el Real Decreto Ley 12/2006, suprimió el requisito de la mejora tecnológica a los activos usados y dispuso en su apartado 12 que “Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991”. De esta forma, aquellos activos usados adquiridos para materializar la RIC no podrían haber disfrutado de este incentivo previamente.

Ahora bien, atendiendo a lo señalado en el apartado primero de la Disposición transitoria segunda del citado Real Decreto-Ley 12/2006: “Las dotaciones a la reserva para inversiones procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007 se regularán por las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994, según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006”. Por lo tanto, *a contrario sensu*, lógicamente

las dotaciones posteriores a 1 de enero de 2007 se tendrían que atener a la redacción resultante del propio Real Decreto-Ley 12/2006, en el que el legislador decidió dar nueva configuración a los requisitos de los activos usados.

Posteriormente el Real Decreto-Ley 15/2014 redefinió las posibilidades de materialización de las letras A y D del apartado 4 del artículo 27, de conformidad con la Disposición transitoria única del Real Decreto-Ley 15/2014, pero mantuvo invariable el tratamiento dado a la materialización en elementos patrimoniales usados como inversiones iniciales. Así continúa contemplándose en su letra A, en relación con las empresas de reducida dimensión, que lo fueran en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, la materialización “podrá consistir en la adquisición de elementos usados del inmovilizado, siempre que los bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo”.

Adicionalmente, todos los contribuyentes, sean o no empresas de reducida dimensión, podrán materializar en bienes usados, cuando materialicen en las inversiones recogidas en la letra C del citado artículo y/o mediante materialización indirecta de la letra D a través de la suscripción de acciones o participaciones en otras entidades que adquieran dichos activos.

El requisito de que los activos usados adquiridos no hayan sido objeto de materialización previa a la RIC añade una elevada dificultad al inversor cuando el activo que adquiere haya tenido más de un propietario, dado que si bien el transmitente le podrá manifestar expresamente y hacer constar en el documento contractual que no se ha beneficiado de este incentivo, difícilmente el contribuyente podrá acceder a información sobre si el elemento adquirido se acogió en el pasado por alguno de los anteriores titulares del elemento usado a la RIC y, en nuestra experiencia la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha sido reacia a facilitar esta información.

La redacción del artículo 27 dada por el referido Real Decreto-Ley 12/2006, introdujo, por vez primera, grandes limitaciones a la posibilidad de materializar la RIC en suelo, restringiendo su aprovechamiento a cuatro casos tasados, dos de los cuales se vincularon directamente por el legislador a la rehabilitación activos usados. Así, desde entonces, para poder considerar el coste del suelo soportado en la adquisición de una edificación apto para materializar la RIC en una de las dos tipologías de elementos admitidos, los establecimientos turísticos y las galerías o zonas comerciales, debían necesariamente ser objeto de rehabilitación.

En 2007 no existía un concepto de rehabilitación de edificaciones propio de la RIC y para la aplicación del incentivo se tenía que acudir a otra regulación normativa del REF como la del Impuesto General Indirecto Canario que imponía unos elevados estándares de inversión rehabilitadora no fáciles de alcanzar en muchas de las actuaciones rehabilitadoras dado que se precisaban "... actuaciones dirigidas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición (...)"

Pocos años después el legislador con la clara finalidad de incentivar un mayor número de actuaciones de rehabilitación de estos elementos usados, mediante la Disposición final trigésima de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, acuñó un concepto de rehabilitación propio de la RIC, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010, incentivando de forma más decidida el aprovechamiento de los inmuebles usados con una definición mucho más flexible y alcanzable en mayor número de supuestos. Así, desde entonces se consideró como obras de rehabilitación que permiten el aprovechamiento del coste del suelo adquirido conjuntamente con edificaciones usadas "las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al activo fijo material como mayor valor del inmueble". No obstante, para los establecimientos turísticos situados fuera de áreas en declive se exigía un plus cuantitativo, que suponía que el coste de dichas actuaciones debía exceder "del 25 por ciento del valor catastral del establecimiento, descontada la parte proporcional correspondiente al suelo".

La redacción vigente, dada al artículo 27 por el Real Decreto-Ley 15/2014, flexibilizó aún más esta posibilidad de materializar el valor del suelo correspondiente a un inmueble turístico usado, suprimiendo la exigencia de que el coste de dichas actuaciones excediera del 25% del valor catastral del establecimiento cuando estaban radicadas fuera de áreas consideradas en declive turístico.

De lo señalado anteriormente solo cabe deducir que el legislador, consciente de lo limitado del territorio del archipiélago y de la abundancia de las construcciones obsoletas, ha querido incentivar las actuaciones de rehabilitación de los activos usados existentes en el mismo, especialmente de la planta alojativa obsoleta y de las zonas comerciales.

Sin embargo, sorprendentemente la Dirección General de Tributos en respuesta a la consulta vinculante CV0248-16 evacuó un criterio enormemente restrictivo en relación con el aprovechamiento de los elementos usados, señalándole al consultante que dado que en 1987 la empresa que la había transmitido el bien ya se había beneficiado del extinto Fondo de Previsión para Inversiones en Canarias (en adelante, FPI) en la adquisición de un activo y considerando que este antiguo incentivo era un antecedente de la RIC, concluyó que dicha inversión no podría ser apta para entender materializada la RIC. Así, la Dirección General de Tributos entendió, a nuestro juicio claramente de forma errónea, que un elemento que se había acogido a un incentivo a la inversión vigente desde 1972 en Canarias, en virtud del artículo 21 de la Ley 30/1972, de 22 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que se mantuvo vigente hasta el año 1991, mediante el Real Decreto 2600/1979, de 19 de octubre, y sucesivas prórrogas establecidas por las Leyes de Presupuestos, “contaminaba” —si se nos permite esta expresión— la posibilidad de que pudiera considerarse su adquisición apta para materializar la RIC.

La desafortunada interpretación dada en esta ocasión por la Dirección General de Tributos suponía, a poco que se profundizara en esta cuestión, suprimir *de facto* cualquier posibilidad de materializar la RIC en activos usados, de forma absolutamente contradictoria al espíritu y finalidad de la normativa reguladora de este beneficio fiscal.

Cualquier conocedor del archipiélago canario sabe que el intenso desarrollo y crecimiento poblacional y de visitantes de Canarias entre 1972 y la actualidad supone que la mayoría de los activos inmobiliarios turísticos y comerciales usados que precisan rehabilitación, se han beneficiado en algún momento temporal, total o parcialmente, de la RIC o del FPI, dada la gran longevidad de dichos incentivos. Por este motivo, eliminar la posibilidad de acoger la materialización de la RIC por las nuevas dotaciones a elementos que a lo largo de la historia se hayan acogido a la RIC o al FPI, sin establecer un límite temporal, supondría de hecho suprimir la posibilidad de materializar en la mayoría de los inmuebles usados que precisan de rehabilitación en las islas para mantener la competitividad de nuestra economía insular. Esto, sin embargo, es contrario al espíritu y finalidad de la regulación de la RIC en el artículo 27 de la Ley 19/1994, que claramente pretende incentivar la actividad rehabilitadora admitiendo la materialización del coste del suelo en la adquisición de edificaciones usadas para hacer más atractiva la inversión.

2.5.1.2. La materialización de los elementos usados en la nueva Ley

Al objeto de dotar de seguridad jurídica a los operadores, de eliminar los obstáculos interpretativos generadores de incertidumbres que venían dificultando o incluso impidiendo la aplicación del incentivo de la RIC a su finalidad, la Ponencia del REF del Congreso tras el plazo de enmiendas ha introducido una importante aclaración del periodo que invalida la posibilidad de volver a materializar en elementos patrimoniales usados que previamente se habían beneficiado de la RIC.

De esta forma el apartado 12 del artículo 27 introduce una precisión acerca de la temporalidad de la incompatibilidad a efectos de la materialización de la RIC en bienes usados, de forma paralela a lo que se ha introducido en relación con las dotaciones realizadas con beneficios derivados de la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC, esto último en términos análogos a los que se recogían en la letra b) del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento del Régimen Económico y Fiscal de Canarias recogido en el Real Decreto 1758/2007 hasta la desafortunada supresión de su contenido por el Real Decreto 1022/2015.

De este modo, la Ley precisa y aclara, sin que podamos entender en modo alguno que se produce una verdadera innovación normativa, atendiendo a una interpretación finalista de la norma, que los activos usados que no podrán haberse beneficiado previamente de la RIC son exclusivamente aquellos adquiridos por dotaciones efectuadas con cargo a beneficios anteriores a periodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2007 estableciendo que “Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, *por dotaciones que se hubieran realizado con beneficios de periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007* ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991”.

Esta precisión normativa facilitará a los contribuyentes conocer concretamente cuando pueden y cuando no materializar en la adquisición de bienes usados atendiendo al ámbito temporal del aprovechamiento previo del incentivo y, por ende, consideramos que contribuirá a incentivar la rehabilitación de nuestros establecimientos turísticos y comerciales, tal como el

legislador viene proponiendo y estimulando desde la reforma del artículo 27 por el Real Decreto Ley 12/2006, permitiendo que las empresas canarias se adapten a las exigencias de unos mercados cada vez más globales y exigentes para evitar la pérdida de competitividad del tejido económico canario.

2.5.2. Materialización en elementos usados que estuvieron afectos de forma parcial a la RIC

2.5.2.1. Antecedentes

Tal como hemos señalado en los epígrafes anteriores la redacción originaria del artículo 27 de la Ley 19/1994 contemplaba en su apartado 4 una limitación relativa a la materialización en elementos usados: “Tratándose de activos fijos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa”. Esta previsión normativa fue reformulada con ocasión de la reforma introducida por el Real Decreto-Ley 12/2006, que dispuso en su apartado 12 que “Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991”. De esta forma, aquellos activos usados adquiridos para materializar la RIC no podrían haber disfrutado de este incentivo previamente.

Cuando se produce la adquisición de un activo usado que ha servido para que el transmitente o alguno de los titulares anteriores se beneficiara parcialmente de la RIC, bien porque el elemento hubiera experimentado una mejora bien porque solo parte del mismo se hubiera utilizado previamente para este incentivo cabe plantearse lo siguiente: ¿podría destinarse la parte del bien que no ha disfrutado de la RIC previamente a la materialización de la Reserva dotada por el adquirente?

La cuestión del aprovechamiento parcial venía resuelta en el Real Decreto 1758/2007 que desarrolla el reglamento del REF para las dotaciones expresando desde sus inicios de forma clara que no formará parte del beneficio que se puede destinar a la dotación de la RIC la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que hubiera supuesto la materialización.

zación de la RIC dotada con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, es decir, la parte proporcional del beneficio derivado de la transmisión del elemento patrimonial correspondiente a la mejora, hasta la actualización de su contenido por el Real Decreto 1022/2015 que suprimió esta precisión. De este criterio fácilmente cabría extrapolar que en el ámbito de la materialización cabría aprovechar la parte de los elementos patrimoniales adquiridos que no hubiera disfrutado de la RIC.

En una línea similar se ha expresado recientemente la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante de 22 de Febrero de 2018 con número de resolución V 0494-18 en la que señala que si bien el objeto del apartado 12 del artículo 27 es que un mismo elemento no genere el derecho a la materialización de la RIC en distintos contribuyentes “el inmueble usado que se está adquiriendo no fue objeto de la materialización de la RIC en su conjunto, sino que fueron las mejoras de determinadas partes del edificio las que dieron lugar a dicha materialización. Por tanto, haciendo una interpretación finalista de la norma, podrá considerarse como apta para materializar la RIC el importe de la inversión efectuada por la entidad consultante que se corresponda con las partes del edificio que no han sido objeto de dichas mejoras, en la medida en que puedan ser claramente identificadas y diferenciadas del resto del inmueble”.

2.5.2.2. La materialización en elementos usados que parcialmente habían disfrutado de la reserva para inversiones en Canarias en la nueva Ley

La nueva redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 avanza en certeza y seguridad jurídica en la cuestión de los elementos usados al incorporar expresamente la forma de delimitar la parte del valor de adquisición de los elementos usados adquiridos que cabría considerar nuevamente apta para la materialización de la RIC frente a aquella otra que por haber disfrutado con anterioridad de este régimen no podría hacerlo, disipando cualquier atisbo de duda que pudiera surgir en este supuesto intermedio completándose la cuestión analizada en epígrafes anteriores sobre la delimitación temporal.

Así, claramente con afán aclaratorio se añade al final del apartado 12 del citado artículo “Se considerará apta la inversión que recaiga en activos usados que solo parcialmente se hubiesen beneficiado del régimen de la reserva para inversiones en Canarias en la parte proporcional correspondiente” añadido que no cabe calificar de innovación normativa sino de mera aclaración

que explicita algo que en la norma legal cabía entender recogido anteriormente de modo implícito y que debe entenderse aplicable.

En consecuencia, cuando una empresa se encuentra ante la adquisición de un bien usado, debe verificar que el mismo previamente no haya disfrutado de la RIC ni de la Deducción por Inversiones en Canarias, obtener confirmación escrita del transmitente a este respecto y, en caso de que si se hubiera materializado la RIC en el mismo elemento anteriormente deberá identificar el periodo de la dotación con cargo al cual se efectuó dicha materialización originaria. De forma que si la misma fue con origen en dotaciones anteriores a las efectuadas con cargo a los ejercicios iniciados desde 2007 no quedará impedido el aprovechamiento íntegro del elemento usado y en el supuesto de haber sido objeto de materialización previa de dotaciones posteriores sin que las mismas alcanzaran la totalidad del valor de adquisición que tuvo el transmitente podrá materializarse en la parte proporcional correspondiente a lo no beneficiado anteriormente.

3. La permanencia y sustitución de los elementos patrimoniales materialización de la reserva para inversiones en Canarias (Apartado 8)

3.1. Régimen jurídico tras el Real Decreto-Ley 12/2006

La sustitución de los elementos patrimoniales en los que se ha materializado la Reserva para Inversiones en Canarias tiene origen desde la redacción dada al artículo 27 de la Ley 19/1994 por el Real Decreto-Ley 12/2006, que facilitó la reordenación de las inversiones con anterioridad al transcurso del plazo de permanencia exigido por la norma, de forma que “Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período [al período de cinco años de mantenimiento en funcionamiento], no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya”. Entonces dicho elemento deberá permanecer en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar el período de mantenimiento.

Esta modificación combinó el requisito de permanencia mínima de las inversiones durante un plazo de cinco años, o incluso de diez años cuando nos referimos al suelo, atendiendo a la necesaria adaptación de las inversiones empresariales a las necesidades que les plantea su entorno, de forma que cuando la “vida útil” para la empresa hubiera concluido podría libremente sustituir el elemento en que hubiera materializado la RIC por otro.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, cuando un consultante le plantea la posibilidad de sustituir un bien inmueble en el que materializó la RIC por otro, antes de completar el período de cinco años, por razones de operatividad empresarial, ya decía en su consulta V0675-04 que “La finalidad de esta norma es clara, al vincular la inversión de modo duradero o incluso permanente a la actividad productiva. Ahora bien, no cabe desconocer que, en ciertas ocasiones, aun no habiendo terminado la vida útil de los activos, las condiciones del mercado o las necesidades de la actividad productiva aconsejan su sustitución por otros activos que, cumpliendo, una función análoga, se adaptan mejor a las nuevas circunstancias.” Añadiendo que “una interpretación finalista e integradora de la norma debe evitar la desinversión, pero también debe permitir la renovación de los activos en atención a la posible falta de adecuación sobrevenida a la actividad a la que se destinaron”.

Así, el precepto introdujo este concepto contable de la “vida útil” para determinar cuándo se puede completar el periodo de permanencia de una inversión realizando otra que la sustituya, definido de forma clara en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, en adelante), por la que se dicta normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. En concreto, esta resolución señala que la vida útil es “el periodo durante el cual la empresa espera razonablemente consumir los beneficios económicos incorporados o inherentes al activo”, es decir un periodo que estima la propia entidad atendiendo a un criterio racional, teniendo en cuenta los factores que pueden incidir en la vida productiva del inmovilizado entre los cuales expresamente señala “La obsolescencia técnica o comercial”.

3.2. Régimen jurídico actual tras el Real Decreto-Ley 15/2014

Con carácter previo a la actualización a finales de 2014 de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, incorporó en el entonces vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades la “Deducción por inversión de beneficios”, figura con ciertos paralelismos con la RIC, que estableciendo como requisito un periodo de permanencia de los activos en que se materializaba de cinco años, preveía que no se perdía la deducción si se produce la transmisión de los elementos

patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo cuando se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor.

Con ocasión de la actualización del inventivo de la RIC para el periodo 2015-2020, el legislador, claramente inspirado en el incentivo descrito en el párrafo anterior, flexibilizó la cuantía a reinvertir para no considerar incumplido el requisito de permanencia, de forma que “no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya por su valor neto contable, en el plazo de 6 meses desde su baja en el balance”. En consecuencia, por ejemplo, un elemento patrimonial que hubiera sido objeto de materialización, se hubiera utilizado durante cuatro años y estuviera amortizado en un 80 %, si fuera sustituido, esto traería consigo la necesidad de reinvertir solo un importe equivalente al 20 % del valor de adquisición. Ello a diferencia de lo que hubiera ocurrido con anterioridad a la entrada en vigor de esta modificación, puesto que entonces la empresa tendría que volver a invertir el 100 % del importe materializado originariamente en el elemento sustituido para no ver incumplido el requisito de permanencia.

Asimismo, el Real Decreto-Ley 15/2014 concretó en la norma legal, por primera vez, el ámbito temporal en que debía ser sustituido el elemento el que se había materializado la RIC señalando que la adquisición del otro que los sustituya debía efectuarse “en el plazo de seis meses desde su baja en el balance”.

Por tanto, esta concreción temporal por la nueva normativa de finales de 2014 del periodo en el que cabe sustituir el elemento previó un plazo de seis meses para realizar la reinversión del valor neto contable del elemento patrimonial sustituido. Sin embargo, no llegó a explicitar que dicha sustitución se puede realizar antes de la baja del mismo, tal como aconseja la práctica empresarial, que suele poner en funcionamiento de forma previa el elemento que sustituye a la baja del elemento relevado, y tal como se ha resuelto normativamente en otras regulaciones similares de beneficios fiscales a la reinversión, como la de la exención por reinversión de vivienda habitual en el IRPF.

3.3. Las modificaciones en la nueva Ley 8/2018

En este contexto, debe ser muy bien recibida la modificación en este aspecto contenida en la nueva Ley, que aclara para dotar de certidumbre a los operadores económicos que dicha mención es sobre el periodo máximo para

realizar la sustitución. Puesto que se configura este plazo como un tope temporal, al prever que “no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya por su valor neto contable, *con anterioridad* o en el plazo de 6 meses desde su baja en el balance”. Esta modificación se ha introducido en el texto de la Ley a través de una enmienda transaccional y, por tanto, no disponemos más detalle de la motivación que ha conducido a efectuar esta aclaración normativa, pero parece claro que la finalidad de la modificación que introdujo el Real Decreto-Ley 15/2014 no era otra que la de fijar un límite temporal para considerar apta la inversión sustitutiva y no prohibir que esta nueva adquisición se pudiera producir con anterioridad, lo que viene a aclarar el inserto de “con anterioridad o” previo al plazo de seis meses.

Por otro lado, cuando se produce por exigencias del mercado la finalización de la vida económico-comercial de un elemento debe considerarse que la vida útil del mismo ha finalizado, aunque desde un punto de vista exclusivamente técnico aún pueda tener uso para otras empresas. Así se desprende de la Resolución del ICAC 1 de marzo de 2013 citada anteriormente, que recoge la obsolescencia comercial como factor que puede incidir en la vida productiva del inmovilizado.

Sin embargo, en la práctica están apareciendo algunas dificultades como consecuencia de algunas interpretaciones restrictivas en comprobaciones realizadas por Inspección de los Tributos, que parece no querer atender a la aceptación de obsolescencia comercial como forma de extinción de la vida útil para la empresa. De este modo, no acepta en ocasiones que pueda válidamente efectuarse la sustitución, al limitar el concepto de vida útil a su vertiente técnica y olvidando, por tanto, la económica o comercial, dando la espalda a la doctrina contable y a la propia doctrina de la Dirección General de Tributos que en respuesta a diversas consultas vinculantes ha tenido un criterio más flexible (entre otras la V 0091-06 de 18-01-2006 y V 0989-00 de 27-03-2000).

La interpretación restrictiva de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tampoco parece conciliar con la inclusión realizada por el Real Decreto-Ley 15/2014, que limita la cuantía a reinvertir al valor neto contable del elemento patrimonial, es decir, al importe neto registrado en balance una vez deducida su amortización acumulada. Y este valor, de ser positivo, implícitamente conlleva que con carácter general el elemento patrimonial no habrá finalizado su periodo de amortización.

El legislador, conocedor de esta problemática generadora de inseguridad jurídica a los operadores económicos, atendiendo al espíritu de la Ley 19/1994 de incentivar la inversión en Canarias y consciente de que no se altera en modo alguno la misma por la mera sustitución de una inversión por otra, zanja la posibilidad de controversia incorporando el término “permanencia” y suprimiendo el de “vida útil” de forma que clarifica cuál es su voluntad sin condicionar el cumplimiento de la permanencia a que el bien haya alcanzado la obsolescencia técnica o comercial. Así, el apartado 8 del artículo 27 en la nueva Ley recoge: “Cuando su *permanencia* fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya por su valor neto contable, con anterioridad o en el plazo de 6 meses”.

En nuestra opinión, atendiendo a los señalados criterios emanados de la Dirección General de Tributos sobre la permanencia y sustitución y a la resolución del ICAC anteriormente citada, no podemos considerar que la sustitución de la expresión “vida útil” por el vocablo “permanencia” sea una auténtica innovación normativa. No puede desconocerse que ya la propia Dirección General de Tributos había aceptado la sustitución por razones de operatividad empresarial, por las condiciones del mercado o las necesidades de la actividad productiva, de forma que cabe entender que la modificación es meramente aclaratoria.

De igual forma, y tal como antes adelantábamos, la inserción “con anterioridad o” no puede entenderse tampoco como una auténtica novedad, sino que aclara que el plazo de seis meses que ya se preveía con anterioridad es el plazo máximo para materializar la sustitución del elemento, sin que se produzca un incumplimiento del requisito de permanencia, cuando se sustituye el elemento patrimonial con anterioridad, en una interpretación finalista e integradora de la norma.

Capítulo 5

*Aplicación práctica de la materialización
de la Reserva para Inversiones en Canarias
a través de la creación de empleo*

INTRODUCCIÓN

La posibilidad de materializar la Reserva para inversiones en Canarias en creación de puestos de trabajo se introduce en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias mediante las modificaciones incorporadas por el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, en el artículo 27 de la Ley 19/94, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. El citado Real Decreto Ley contiene, tal y como se recoge en la Exposición de Motivos, una modificación detallada, entre otros, del artículo 27 de la Ley 19/94, que regula la Reserva para Inversiones en Canarias. La razón de ser de estas modificaciones obedecía a la necesidad de adaptar este beneficio fiscal a las decisiones de la Comisión Europea, dictadas a su vez bajo las prescripciones de las nuevas directrices sobre las Ayudas de Estado de Finalidad Regional para el período 2007-2013.

Así, entre las modificaciones introducidas, se adaptaba el texto del artículo 27 de la ley 19/94 a los nuevos conceptos comunitarios y se incorporaba la posibilidad de que el ahorro fiscal se canalizara a la creación de empleo como alternativa válida a la inversión en activos fijos necesarios para la realización de actividades económicas en Canarias. Esta nueva forma de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias pudo haberse introducido con anterioridad porque las directrices comunitarias lo permitían; no obstante, hubo que esperar al 1 de enero de 2007 para poder contemplar esta posibilidad.

Como indica el profesor Miranda (2012), la inclusión de esta modalidad de inversión supuso una de las novedades socialmente más llamativa y relevante porque todos los sectores de la sociedad avalan la creación de puestos de trabajo ante los altos índices de paro que caracteriza nuestra comunidad autónoma, posibilidad de inversión que supuso ampliar el ámbito subjetivo de los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias a la esfera social (Herrero, 2016).

Sin embargo, a nadie se le esconde que la introducción de este nuevo canal apto para materializar la Reserva para Inversiones en Canarias, aplicable a partir del 1 de enero de 2007, no eligió la fecha adecuada porque la grave crisis económica no ha permitido el desarrollo que se esperaba.

Nos consta que en los últimos tres años se ha empezado a utilizar por la clase empresarial canaria esta forma de materializar la RIC (fundamentalmente la que se incluye en el artículo 27.4 B-bis vigente a partir del 1 de enero de 2015 y no vinculada a inversión inicial, como veremos más adelante), si bien no podemos ofrecer datos reales y oficiales de lo que ha supuesto este tipo de inversión porque en el modelo 200 (Liquidación del Impuesto de Sociedades) y en el modelo 100 (Liquidación del IRPF) no se recoge de forma independiente el volumen de la RIC invertido en la creación de puestos de trabajo.

Con la reforma del artículo 27 de la Ley 19/94 llevada a cabo por el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, y el RDL 1758/2007 que lo desarrolla, se incorpora el concepto de **inversión inicial** que figura en las directrices europeas sobre las ayudas de Estado de finalidad regional, introduciéndose, a través de la letra “B” del artículo 27.4 B de la Ley 19/94, la creación de puestos de trabajo como forma de materialización de la RIC siempre y cuando estén relacionados de forma directa con las inversiones iniciales relacionadas en la letra A del apartado 4 del precitado artículo 27, debiendo producirse la contratación de los trabajadores dentro del período comprendido entre los seis meses anteriores a la fecha de entrada en funcionamiento de la inversión y los seis meses posteriores, en los términos, plazos y condiciones que determina dicho precepto y el artículo 10.b) del RD 1758/2007 que desarrolla el precepto legal.

Por las razones que explicaremos más adelante, el Reino de España procedió a solicitar prórroga para el ejercicio 2014 de los incentivos fiscales aprobados para el período 2007-2013, prórroga que fue otorgada mediante Decisión de la Comisión el 17 de diciembre de 2013. Posteriormente, el Real Decreto Ley 15/2014, de 20 de diciembre, modifica la ley 19/94, de 6 de julio, para adecuar los incentivos fiscales en ella regulados con consideración de ayudas de Estado a las normas comunitarias. Conforme a esta reforma, se va a posibilitar la materialización de la RIC en creación de empleo sin necesidad de estar vinculada a una inversión inicial.

Por tanto, desde el 1 de enero de 2007 el empresario o profesional va a poder materializar el importe dotado a la RIC en el pago de las nóminas y

seguridad social de los trabajadores que contrate, siempre y cuando sean consecuencia de inversiones iniciales y se cumplan con los requisitos y términos normativos exigidos e indicados en los textos legales referidos. Además, a partir del 1 de enero de 2015, se podrá materializar la RIC en creación de empleo sin estar vinculada a inversión inicial, con los límites, términos y condiciones que se comentarán más adelante.

1. Evolución normativa

Sin entrar en el estudio de los antecedentes normativos de este incentivo fiscal que supone la materialización de la RIC en creación de empleo, que han sido objeto de estudio por el profesor Miranda (2012), quien analiza de forma pormenorizada y detallada la deducción estatal por creación de empleo como antecedente a la materialización de la RIC en puestos de trabajo; y considerando dicho trabajo, en los siguientes apartados se analiza la evolución normativa de esta forma de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias.

1.1. Reforma introducida por el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre y Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre. Concepto de Inversión Inicial

El concepto de inversión inicial no se introduce en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias hasta el 1 de enero de 2007 como consecuencia de la entrada en vigor del RDL 12/2006. Con anterioridad a dicha fecha los conceptos de inversión inicial y de sustitución no existían en el vocabulario RIC. Estos términos se trasladan de las directivas comunitarias al artículo 27 de la Ley 19/94 por la reforma efectuada por el mentado Real Decreto Ley.

En las directrices europeas sobre ayudas de Estado de finalidad regional 98/C 74/06, Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 10 de marzo de 1998, se regulan las denominadas “ayudas de finalidad regional” para el período 2000-2006, que se distinguen de las demás categorías de ayudas de Estado por el hecho de que están reservadas a determinadas regiones desfavorecidas, siendo su objetivo específico el desarrollo de las mismas mediante el apoyo a las inversiones y la **creación de empleo** en un contexto de desarrollo sostenible favoreciendo con ello la ampliación, modernización y diversificación de las actividades de los establecimientos situados en esas regiones, así como la implantación de nuevas empresas (Miranda, 2012:459

y ss.). No obstante, a pesar de que la creación de empleo estaba prevista en las citadas directrices europeas, esta forma de inversión no se va a incorporar como forma de materialización de la RIC hasta el 1 de enero de 2007, fecha de la entrada en vigor del RDL 12/2006.

En las directrices europeas vigentes para el período 2007-2013 (2006/C 54/08, Diario Oficial de la Unión Europea de 4 de marzo de 2006) y a las que se adecuó la Reforma de la RIC llevada a cabo por el reiterado Real Decreto Ley, se confirma la finalidad que persiguen las ayudas regionales contribuyendo a la ampliación y diversificación de las actividades económicas de las empresas situadas en las regiones menos favorecidas y animándolas a crear nuevos establecimientos en dichas regiones, quedando supeditada la concesión de estas ayudas al mantenimiento de la inversión y de los **puestos de trabajo creados durante un período mínimo**.

En las directrices vigentes para el período 2007-2013, se delimita el perímetro de lo que debe entenderse por inversión inicial, marco que se traslada y se incorpora al artículo 27.4 de la Ley 19/94, en su redacción dada por el RDL 12/2006. Desde esta óptica, la inversión inicial se concreta en inversiones en activos materiales e inmateriales relativos a:

- la creación de un nuevo establecimiento;
- la ampliación de un establecimiento existente;
- la diversificación de la producción de un establecimiento para atender a mercados de productos nuevos y adicionales;
- una transformación fundamental en el proceso global de producción de un establecimiento existente.

A los efectos que aquí nos interesan, la redacción del número 4 del artículo 27 de la Ley 19/94 dada por el RDL 12/2006, establecía:

4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

A. Las inversiones iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material o inmaterial como consecuencia de:

La creación de un establecimiento.

La ampliación de un establecimiento.

La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.

La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento. También tendrán la consideración de iniciales las inversiones en suelo...

(...)

B. La creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra A, que se produzca dentro de un período de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión.

La creación de puestos de trabajo se determinará por el incremento de la plantilla media total del sujeto pasivo producido en dicho período respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores a la fecha de la entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que dicho incremento se mantenga durante un período de cinco años, salvo en el caso de sujetos pasivos que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, quienes deberán mantener dicho incremento durante tres años.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa”.

Por otro lado, el número 6 del artículo 27, dispone: “(...) en los casos de creación de puestos de trabajo, se considerará producida la materialización únicamente durante los dos primeros años desde que se produce el incremento de plantilla y se computará, cada periodo impositivo, por el importe del coste medio de los salarios brutos y las cotizaciones sociales que se corresponda con dicho incremento”.

Por su parte, el artículo 10 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la ley 19/94, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, especifica:

Artículo 10. Puestos de trabajo relacionados directamente con inversiones iniciales.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.B de la Ley 19/1994, de 6 de julio:

a) La creación de puestos de trabajo y las variaciones de plantilla media serán las producidas en el conjunto de los establecimientos permanentes del sujeto pasivo situados en Canarias.

b) Para el cálculo del incremento de la plantilla media, se computarán como creación de puestos de trabajo los trabajadores contratados dentro de los seis meses anteriores a la fecha de entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que estén relacionados de forma directa con la misma.

c) No resultará necesario que los nuevos puestos de trabajo sean ocupados por los nuevos trabajadores contratados.

De acuerdo con el contenido de los preceptos normativos transcritos, el artículo 27.4. B, va a considerar **inversión inicial** la creación de nuevos puestos de trabajo relacionados de forma directa con las inversiones previstas en la letra A que se produzcan dentro de un período de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión. Esta forma de inversión va a computar como materialización de la RIC los costes salariales correspondientes a veinticuatro meses del incremento de plantilla, vinculados a una inversión inicial, sin que sea necesario activar dicho coste salarial. Dichos gastos seguirán siendo gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias y fiscalmente deducibles para determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades.

1.2. Reforma introducida por el Real Decreto Ley 15/2014, de 20 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

Ante la demora en la aprobación de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el período 2014-2020 y del Reglamento de la UE N^o 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 de aplicación del Tratado (Reglamento General de Exención por Categorías), por parte del Reino de España se procedió a solicitar la prórroga para el ejercicio 2014 de los incentivos fiscales aprobados para el período 2007-2013, prórroga que fue otorgada mediante Decisión de la Comisión el 17 de diciembre de 2013 (Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 15/2014).

Antes de finalizar 2014 se aprueba el Real Decreto Ley 15/2014, de 20 de diciembre, obedeciendo su entrada en vigor a la necesidad de modificar la Ley 19/94, de 6 de Julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias con la finalidad de adecuar los incentivos fiscales que en ella se contemplan y tienen la consideración de ayudas de Estado al Derecho comunitario.

La reforma llevada a cabo por el Real Decreto Ley 15/2014 mantiene la materialización en creación de empleo ligada a inversión inicial en similares términos a los existentes para el período 2007-2013 e introducido por el RDL 12/2006, de 29 de diciembre, es decir, se materializa en inversiones que

tengan la consideración de inicial (creación o ampliación de establecimiento, la diversificación y la transformación sustancial de su proceso de producción) y en el coste salarial de los nuevos puestos de trabajo creados con ocasión de dicha inversión inicial en los términos, plazos y condiciones fijados por el citado RDL y por el artículo 10 del Reglamento.

Además, y ello constituye una de las principales novedades introducidas por el Real Decreto Ley 15/2014 en el artículo 27.4 de la Ley 19/94, se contempla la posibilidad de **materializar la Reserva para Inversiones en Canarias en creación de empleo no vinculado a inversión inicial**, incorporándose al contenido del artículo 27.4 la letra B-bis, que reza:

4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de algunas de las siguientes inversiones:

(...)

B bis. La creación de puestos de trabajo efectuada en el período impositivo que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguno de los requisitos establecidos en la letra B anterior, con el límite del 50 % de las dotaciones a la Reserva efectuadas al contribuyente en el período impositivo.

Añade el número 6 del citado precepto:

En los casos de creación de puestos de trabajo, se considerará producida la materialización únicamente durante los dos primeros años desde que se produce el incremento de plantilla y se computará, en cada período impositivo, por el importe del coste medio de los salarios brutos y las cotizaciones sociales obligatorias que se corresponda con dicho incremento. En el supuesto previsto en la letra B bis del apartado 4 de este artículo, se entenderá por materialización de la Reserva el coste medio referido hasta un máximo de 36 000 euros por trabajador.

Conforme a estas incorporaciones en el nuevo texto normativo, se puede materializar la RIC dotada con cargo a beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 (la reforma extiende su ámbito temporal al período 2015-2020) en la creación de nuevos puestos de trabajo sin necesidad de estar ligada a inversión inicial; y siempre y cuando no se supere el 50 % del importe que se haya dotado por el contribuyente en el período impositivo, sin que pueda exceder el coste máximo anual por trabajador de 36 000 €.

Asimismo, se exige, al igual que la creación de empleo vinculada a inversión inicial, que el incremento de plantilla se mantenga durante cinco años, excepto las empresas de reducida dimensión en el que será suficiente que se mantenga el incremento de plantilla tres años.

El procedimiento a seguir para cuantificar la materialización por creación de empleo contemplada en la letra B-bis va a ser igual a la utilizada para el período anterior (2007-2013) y regulada en la letra B. Así, para determinar el coste, se tendrán en cuenta los dos primeros años desde que se produce el incremento y se computará en cada período impositivo el importe del coste medio de los salarios brutos y las cotizaciones sociales que se correspondan con dicho incremento.

1.3. Reforma introducida por el Real Decreto 1022/2015, de 13 de noviembre. Ayudas regionales de funcionamiento. Ayudas regionales a la inversión

Posteriormente, el último hito normativo en la cuestión que aquí nos incumbe lo encontramos en el RD 1022/2015, de 13 de noviembre, por el que se modifica el reglamento de desarrollo de la Ley 19/94, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre.

La publicación del citado Real Decreto completa la modificación legal introducida por el RDL 15/2014, de 19 de diciembre, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias adecuando a la vigente regulación legal el Reglamento del REF.

De conformidad con lo establecido en el artículo 2 del Reglamento (UE) N^o 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el artículo 6 del RD 1022/2015 delimita el concepto de “ayuda”, distinguiendo entre:

- a) **Ayudas regionales de funcionamiento**, definiéndolas como aquellas ayudas destinadas a reducir los gastos corrientes de una empresa no relacionados con una inversión inicial en la que se incluyen, entre otras categorías de costes, los costes de personal y atribuyendo la naturaleza de “ayudas regionales de funcionamiento” a la materialización de la RIC

en creación de empleo prevista en el artículo 27.4. B-bis de la Ley 19/94, no vinculada a inversión inicial (apartado 1 del artículo 36 Reglamento).

- b) **Ayudas regionales a la inversión**, se definen como ayudas concedidas para una inversión inicial incluyendo en esta categoría a la materialización de la RIC en creación de empleo vinculada a una inversión inicial (apartado 2 del artículo 36 del Reglamento).

Quizás la novedad más relevante de la reforma introducida por el RDL 15/2014, de 19 de diciembre, sea la posibilidad de materializar la RIC en creación de puestos de trabajo como ayuda al funcionamiento (artículo 27.4.B – bis), en los casos en que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguno de los requisitos establecidos en la letra B, debiendo respetar el límite del 50 % de las dotaciones a la RIC (que es independiente de otros existentes para la materialización de la RIC, como por ejemplo, el existente para la suscripción de deuda pública) efectuadas por el contribuyente en el período impositivo.

El legislador ha pretendido que las dotaciones a la RIC se puedan utilizar como instrumento para fomentar el empleo. Ahora bien, en un contexto de relativa incertidumbre en el que el mantenimiento de las plantillas de trabajadores durante el tiempo de mantenimiento exigible no se puede garantizar, se plantean cuestiones en torno a la regularización por parte del empresario en caso de incumplimiento de esta obligación. Además, tras la modificación experimentada en esta forma de materialización de la RIC por el Real Decreto Ley 15/2014, de 20 de diciembre, han surgido diversas interpretaciones en orden a su aplicación que han dado lugar a que surjan dudas en su aplicación, sin que podamos conocer la opinión de la Dirección General de Tributos sobre este particular al no haberse formulado consultas al respecto, en relación, entre otros, a: (i) concretar el momento en que se entiende materializada la inversión; (ii) determinar el cálculo del importe materializar; (iii) fijar los plazos de la materialización indirecta en creación de empleo; (iv) las consecuencias del incumplimiento; (v) la compatibilidad con otros incentivos fiscales (deducción por creación de empleo de personal discapacitado prevista en el Impuesto sobre Sociedades) y; (vi) cuestiones que suscita la creación de empleo vinculada a inversión inicial y las que se suscitan en torno a la inversión indirecta en creación de empleo.

Si bien en el número 2 de la Colección Cátedra del REF ya se comentaron estos aspectos, posteriormente han ido surgiendo nuevas interpretaciones

en la aplicación de esta forma de materializar la RIC, que dan lugar a reflexionar y estudiar nuevamente este incentivo fiscal.

Por esta razón, en este capítulo sólo se abordarán nuevas interpretaciones respecto a las vertidas en el citado manual sin reiterar aquellos comentarios que compartimos en su totalidad y todo ello desde una vertiente eminentemente práctica con ejemplos que reflejan las dudas y cuestiones que se nos plantean, dando nuestras opiniones al respecto.

2. Cuestiones controvertidas

Seguidamente, procedemos a enumerar la problemática existente en torno a la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias, haciendo referencia a las cuestiones que, a nuestro juicio, resultan controvertidas:

2.1. Concreción del momento en que se ha de entender materializada la inversión en creación de empleo

Uno de los problemas más importantes en la interpretación de la norma viene relacionado con lo expuesto en el artículo 27.6, ya enunciado, cuando dice: “se considerará producida la materialización únicamente durante los dos primeros años desde que se produce el incremento de plantilla y se computará, en cada período impositivo”, ya que puede dar lugar a varias interpretaciones, como exponemos con el siguiente ejemplo:

Una empresa crea empleo en el año 2016, respecto al año 2015, y nos preguntamos, ¿en qué años, se produce la materialización de dicha creación de empleo? Si interpretamos literalmente la norma, esta dice que: “durante los dos primeros años desde que se produce el incremento de plantilla”, lo que podría dar lugar a interpretar que sería en los años 2017 y 2018 (son los dos años posteriores al que se produce el incremento de plantilla).

Una interpretación lógica nos dice que la materialización debería producirse cuando se realiza la inversión, en este caso la creación de empleo, y por lo tanto debería considerarse producida la materialización en los años 2016 y 2017.

La diferencia que se produce en función de la interpretación elegida no es baladí, ya que, en la interpretación lógica, a nuestro juicio, podría darse el caso de que la materialización realizada se quiera aplicar al mismo año 2016, en que se origina la creación de empleo, considerándose por lo tanto una inversión anticipada, con las obligaciones formales que ello conlleva.

2.2. Cálculo del importe de la materialización de la RIC en creación de empleo

Una duda más surge a la hora de determinar el cálculo del importe de la materialización, ya que la normativa vigente dice: “se computará, en cada período impositivo, por el importe del coste medio de los salarios brutos y las cotizaciones obligatorias que se corresponda con dicho incremento”. La lectura de este precepto nos sitúa en el mismo problema señalado anteriormente, puesto que el cálculo del coste medio a aplicar dependerá del período impositivo en que se considere realizada la materialización, por lo que según interpretemos de una u otra manera, el coste medio será diferente y, por ende, el importe de la materialización.

Y si bien la normativa no especifica el concepto de salario bruto ni el de cotización obligatoria, entendemos que bastaría acudir a la normativa laboral para definir dichos conceptos.

2.3. Regularización en caso de incumplimiento

Así mismo, se plantean dudas en los supuestos de incumplimiento de dicha creación de empleo (5 años, con carácter general y 3 años para las empresas de reducida dimensión), respecto a cómo considerar el cumplimiento o no de dicha creación. A nuestro juicio, y teniendo en cuenta la aplicación de la creación de empleo en otros incentivos fiscales (aun cuando la analogía sabemos que no es de aplicación en el ámbito tributario), así como una interpretación razonable de la norma, el mantenimiento de dicha creación se debería computar anualmente, correspondiendo regularizar en aquél año en el que no se haya mantenido la creación de empleo, por la parte no mantenida, como veremos posteriormente en los casos prácticos.

2.4. Compatibilidad de la materialización de la RIC en creación de empleo con otros incentivos fiscales

En la aplicación de este incentivo fiscal, se plantea la cuestión relativa a si es compatible su aplicación con la deducción en cuota existente en el Impuesto sobre Sociedades por la creación de empleo de personal discapacitado. A nuestro juicio, dicha compatibilidad no podría darse, teniendo en cuenta que un mismo hecho no debería dar lugar a la aplicación de dos incentivos

fiscales (interpretación restrictiva en la aplicación de incentivos fiscales), si bien la normativa no lo especifica.

Suponiendo que sean incompatibles, nos podríamos preguntar, si ¿es el propio contribuyente quién puede decidir qué incentivo aplicar en estos casos o es la Administración quien toma dicha decisión? A nuestro entender, debería ser el propio contribuyente.

2.5. La materialización de la RIC en creación de empleo y la adquisición de un negocio con el empleo existente en el mismo

Una cuestión más a dilucidar, se suscita en el supuesto de un contribuyente que compra un negocio en marcha con el empleo existente en el mismo. ¿Tendría la consideración para el contribuyente adquirente de una creación de empleo, la que asume con el nuevo negocio? A simple vista, podría parecer que la respuesta debiera ser negativa, pues el empleo ya estaba creado, si bien tras un exhaustivo análisis llegamos a la conclusión contraria, lo que podemos comprobar con los dos siguientes ejemplos:

- a) Si la empresa vendedora del negocio hubiera creado empleo antes de la venta y estuviera dentro del plazo de mantenimiento, ¿se le consideraría que habría incumplido dicho requisito con la venta del mismo? Entendemos que la respuesta sería afirmativa, por lo que no puede ser de justicia que a una empresa se le considere disminución de plantilla y a otra no se le considere aumento de la misma, al menos, a nuestro juicio.
- b) Analicemos un caso más simple, donde no hay compra de negocio, pero el resultado respecto al aumento/disminución de plantilla es el mismo: una empresa contrata a una persona que trabajaba en otra empresa, ¿sería incremento de plantilla para la primera y disminución para la segunda? En este caso, parece no haber dudas, por lo que podemos afirmar que, en el primer caso planteado, tampoco.

2.6. Inversión indirecta en creación de empleo. Consideración de la misma a los efectos de la normativa de control de ayudas de Estado

La normativa de la RIC (artículo 27.4.d de ley 19/1994) dispone, en lo relativo a la inversión “indirecta”, que la misma podrá materializarse en la suscripción de:

1.º Acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Estas sociedades realizarán las inversiones previstas en las letras A, B, B bis y C anteriores, en las condiciones reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo establecido en el segundo párrafo del apartado 1 de este artículo (...).

(...)

Estas sociedades deberán efectuar estas inversiones en el plazo de tres años a contar desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que el contribuyente que adquiere las acciones o las participaciones en su capital hubiera dotado la reserva regulada en este artículo.

Los elementos patrimoniales así adquiridos deberán mantenerse en funcionamiento en Canarias en los términos previstos en este artículo.

El importe del valor de adquisición de las inversiones realizadas por la sociedad participada deberá alcanzar, como mínimo, el importe desembolsado de las acciones o participaciones adquiridas por el contribuyente.

Es decir, la norma permite expresamente que la inversión indirecta se materialice en la suscripción de acciones y participaciones de sociedades que posteriormente a la dicha suscripción del capital correspondiente lleven cabo inversiones en creación de empleo, no solo en la modalidad de la letra B del apartado 27.4 (incremento de plantilla vinculado a una inversión inicial) sino incluso también de la letra B. Bis (creación de empleo que no pueda ser considerada una inversión inicial).

A los efectos de la aplicación de los requisitos que recoge la norma para la aplicación de esta modalidad de inversión entendemos que cuando la misma se refiere a “inversiones”, “elementos patrimoniales así adquiridos” o “importe del valor de adquisición de las inversiones realizadas” siempre debe entenderse que lo hace al importe que, de acuerdo con lo dispuesto en la letra B, o B bis, puede entenderse como importe de la materialización de la RIC en creación de empleo.

Ello implica igualmente que los plazos de “inversión”, “puesta en funcionamiento” y mantenimiento del empleo creado serán los mismos que se exigen cuando la materialización de la RIC se realice en otro tipo de inversiones.

Finalmente, queremos referirnos al tratamiento a efectos de la aplicación de los límites de ayudas de Estado en la materialización indirecta.

Como hemos citado, se permite que el mecanismo de materialización indirecta de la RIC se aplique tanto a aquellos supuestos en que se cree empleo

vinculado a una inversión inicial (letra B) como en los que dicha creación no se pueda considerar inversión inicial (letra B bis). El que sea de aplicación uno u otro apartado supondrá un sistema de cómputo del importe de la materialización distinto y sobre todo en el segundo supuesto el que exista el límite del 50% de la dotación de cada periodo impositivo.

Sin embargo, el artículo 36 del Reglamento de REF (RD 1758/2007) define en su apartado 1, letra e) como “ayuda al funcionamiento” “la reserva para inversiones en Canarias, en la parte regulada en el apartado 4, letras B bis, C y D del artículo 27 de la ley 19/94 de 6 de julio”. Es decir, desde 2015, la ayuda derivada de la RIC materializada mediante inversión indirecta se considera en todo caso, a los efectos del seguimiento y control de ayudas establecido en el Reglamento UE 651/2014, como ayuda al funcionamiento, siéndole por ello de aplicación los límites que dicho reglamento y la normativa española establecen a tal efecto (y que como es bien conocido se vinculada a la cifra de negocio del contribuyente).

No por ello, en nuestra opinión, debe concluirse que en el caso de una inversión indirecta vinculada a la creación de empleo en una inversión inicial (letra B) sean de aplicación los requisitos y límites de la letra B bis para la creación de empleo que no puede considerarse inversión inicial.

2.7. Plazos en la materialización indirecta de la RIC en creación de empleo

A este respecto, ha de considerarse lo dispuesto en el párrafo 5 de artículo 27.6 de la Ley 19/1994, según el cual “en los casos de creación de puestos de trabajo se considera producida la materialización únicamente durante los dos primeros años desde que se produce el incremento de plantilla”. No obstante, hay que recordar que el apartado 6 trata de definir los importes de la materialización en ciertas circunstancias particulares, pero no es ese apartado el que regula los plazos en que debe producirse las inversiones y su entrada en funcionamiento.

Sin embargo, de la literalidad de su redacción “se considerará producida la materialización únicamente durante los dos primeros años desde que se produce el incremento de plantilla” pueden derivarse, en nuestra opinión, dos posibles interpretaciones:

- a) Que la creación de empleo a la que se refiere el apartado B o B bis, según la modalidad de que se trate, ha de producirse en el plazo general de los 4 años (o el que resulte de aplicación si es inversión anticipada),

pero el plazo de los dos años posterior para determinar el cómputo de la inversión realizada puede producirse fuera de aquel plazo. La defensa de esta posición se basaría en que los apartados B y B bis se encuentran dentro del apartado del artículo 27 que define en qué condiciones se realizan las inversiones y dentro del mismo es donde se define el plazo para llevar a cabo las mismas y el plazo en que debe mantenerse el empleo creado.

- b) O bien que, por el contrario, debe entenderse que podrá considerarse materializada la RIC cuando el incremento de empleo se haya producido dentro del plazo de materialización, pero solo por el importe de los costes salariales y de Seguridad Social vinculados al mismo que se produzcan por la parte del plazo de los dos años posteriores al incremento de plantilla que trascurra dentro del citado plazo general de materialización de la inversión.

En nuestra opinión, si bien literalmente parece que puede defenderse la postura recogida en el punto a) anterior, mantener la misma en la práctica podría suponer que se considerase materialización apta de la RIC un incremento de plantilla producido al límite de los 4 años, sin que pueda fijarse el importe que podrá considerarse materializado, dado que el mismo deberá determinarse sobre los costes generados en los dos años posteriores a dicha “inversión”, ya fuera del plazo de materialización.

2.8. Inversión en creación de empleo vinculado a un proyecto de inversión inicial de un tercero distinto del empleador

La Ley 19/1994, en su artículo 27. 4 B, dispone que la RIC se podrá materializar en la creación de puestos de trabajo directamente relacionada con las inversiones previstas en la letra A (inversiones iniciales). Para ello habrá que tener en cuenta, entre otros factores, el incremento de la plantilla media del contribuyente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores a la fecha de entrada en funcionamiento de la inversión.

El resto de la regulación no recoge ninguna mención expresa a que la inversión inicial deberá haber sido realizada por el contribuyente que mediante la creación de empleo pretenda la materialización de los compromisos por sus propias dotaciones a la RIC.

Ante la ausencia de una mención expresa de la norma cabe cuestionarse si es posible la aplicación de esta modalidad de inversión cuando el empleo se crea por el contribuyente en una actividad que desarrolla en un establecimiento ajeno, pero en el que su propietario ha llevado a cabo una inversión inicial (por cualquier de las 4 situaciones que suponen la existencia de una inversión inicial) y que utiliza en virtud de cualquier título (normalmente en virtud de un arrendamiento u otra modalidad de cesión de uso).

A este respecto, la normativa de la UE, y en concreto el Reglamento UE 651/2014, establece las condiciones en que pueden concederse ayudas relacionadas con la creación de empleo y recoge diversas menciones referidas a aquellas vinculadas a una inversión inicial:

Artículo 14

Ayudas regionales a la inversión

4. Serán subvencionables los costes siguientes:

- a) los costes de inversión en activos materiales e inmateriales;
 - b) los costes salariales estimados derivados de la creación de empleo como consecuencia de una inversión inicial, calculados durante un período de dos años, o
 - c) Una combinación de las letras a) y b
- (...)

9. Cuando los costes subvencionables se calculen en función de los costes salariales estimados a que se refiere el apartado 4, letra b), deberán cumplirse las condiciones siguientes:

- a) que el proyecto de inversión conduzca a un incremento neto del número de trabajadores en el establecimiento en cuestión, en comparación con la media de los 12 meses anteriores, lo que significa que los puestos de trabajo suprimidos se deducirán del número aparente de puestos de trabajo creados en ese período;
- b) que los puestos se cubran en un plazo de tres años a partir de la terminación de los trabajos, y
- c) que cada puesto de trabajo creado gracias a la inversión se mantenga en la zona de que se trate durante un período de cinco años como mínimo a partir de la fecha en que el puesto se haya cubierto por primera vez, o de tres años en el caso de las PYME.

En definitiva, no establece específicamente que la inversión inicial haya debido ser llevada a cabo por el contribuyente que materializa su RIC en puestos de trabajo vinculados a la misma, limitándose a decir que “en el establecimiento en cuestión” se produzca y mantenga un incremento de plan-

tilla y “que los puestos de trabajo suprimidos se deducirán del número aparente de puestos de trabajo creados en ese período”.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, a pesar de que la literalidad de la norma no lo contempla, apoyándonos en “la finalidad del incentivo fiscal”, consideramos que debería ser posible aplicar el mecanismo de materialización de la RIC en creación de empleo, regulado en el apartado 4.B del artículo 27, en los casos en que dicha creación de empleo esté vinculada tanto a un inversión inicial que haya llevado a cabo el propio contribuyente que crea el empleo como en los que éste tenga derecho al uso por cualquier título, habiendo llevado a cabo la inversión inicial un tercero que se lo cede.

A modo de ejemplo podría citarse el caso de un proyecto de inversión, como la construcción de un nuevo establecimiento hotelero, que es arrendado para su explotación a un tercero que crea el empleo.

En el caso de una renovación que cumpla los requisitos para ser considerada una inversión inicial, la respuesta debería ser la misma, si bien en nuestra opinión podrían surgir dudas respecto de la consideración que a efectos del cómputo pudiera tener la existencia de una plantilla en el mismo establecimiento con carácter previo a la realización de la inversión, por el contribuyente o por un tercero.

A este respecto cabrían dos posibles interpretaciones: la primera, que debe tenerse en cuenta solo la creación neta de empleo en ese establecimiento en particular, aunque correspondiera a distinto empleador, o bien otra, literal, que en el caso de un cambio de empleador, no habría que tener en cuenta para determinar el incremento de plantilla del contribuyente que materializa su RIC la plantilla anterior de ese establecimiento de otro empleador. Si bien la norma española efectivamente no lo resuelve de forma clara, en nuestra opinión, sí parece que lo hace el Reglamento UE 651 en el apartado antes citado, en el que se recoge que “el proyecto de inversión conduzca a un incremento neto del número de trabajadores en el establecimiento en cuestión, en comparación con la media de los 12 meses anteriores, lo que significa que los puestos de trabajo suprimidos se deducirán del número aparente de puestos de trabajo creados en ese período”.

3. Casos prácticos

3.1. Cálculo de la materialización de la RIC

En este capítulo expondremos, en primer lugar, unos casos prácticos de creación de empleo y cálculo del importe de materialización, con indicación de los años en que se considera producida su materialización, y, en segundo lugar, otros casos prácticos donde se produzca el incumplimiento y cómo se ha de regularizar.

CASO 1. Supongamos que una empresa presenta la siguiente información de su plantilla:

Tabla 1. Información sobre la plantilla

Años	Plantilla media	Coste medio	Incremento de plantilla interanual
2014	6,2	21 000	
2015	7,1	20 000	0,9
2016	7,6	21 000	0,5
2017	7,9	19 500	0,3
2018		22 000	
2019		24 000	

Solución:

Como se puede observar, el incremento de plantilla producido en los años 2015, 2016 y 2017 ha sido de 0,9; 0,5 y 0,3 trabajadores. Ahora bien, ¿cuál sería el importe de la materialización realizada y en qué años se considera producida dicha materialización? Como hemos comentado en apartados anteriores, caben a nuestro juicio dos interpretaciones, la literal y la lógica, por lo que expondremos ambas soluciones:

Solución en una interpretación literal:

El incremento de plantilla producido en el año 2015 de 0,9 trabajadores, daría lugar a una materialización de 18 900 euros ($0,9 \times 21\,000$) en el año 2016 y de 17 550 euros ($0,9 \times 19\,500$) en el año 2017.

El incremento de plantilla producido en el año 2016 de 0,5 trabajadores, daría lugar a una materialización de 9 750 euros ($0,5 \times 19\,500$) en el año 2017 y de 11 000 euros ($0,5 \times 22\,000$) en el año 2018.

El incremento de plantilla producido en el año 2017 de 0,3 trabajadores, daría lugar a una materialización de 6600 euros ($0,3 \times 22\,000$) en el año 2018 y de 7200 euros ($0,3 \times 24\,000$) en el año 2019.

Tabla 2. Materialización por periodos en una interpretación literal

Años	Plantilla media	Coste medio	Incremento de plantilla interanual	Materialización de la RIC		Total
				Incremento del año “n-1” por coste medio de año “n”	Incremento del año “n-2” por coste medio de año “n”	
2014	6,2	21 000				
2015	7,1	20 000	0,9			
2016	7,6	21 000	0,5	$0,9 \times 21\,000 = 18\,900$		18 900
2017	7,9	19 500	0,3	$0,5 \times 19\,500 = 9\,750$	$0,9 \times 19\,500 = 17\,500$	27 300
2018		22 000		$0,3 \times 22\,000 = 6\,600$	$0,5 \times 22\,000 = 11\,000$	17 600
2019		24 000			$0,3 \times 24\,000 = 7\,200$	7 200

Solución en una interpretación lógica:

El incremento de plantilla producido en el año 2015 de 0,9 trabajadores, daría lugar a una materialización de 18 000 euros ($0,9 \times 20\,000$) en el año 2015 y de 18 900 euros ($0,9 \times 21\,000$) en el año 2016.

El incremento de plantilla producido en el año 2016 de 0,5 trabajadores, daría lugar a una materialización de 10 500 euros ($0,5 \times 21\,000$) en el año 2016 y de 9 750 euros ($0,5 \times 19\,500$) en el año 2017.

El incremento de plantilla producido en el año 2017 de 0,3 trabajadores, daría lugar a una materialización de 5 850 euros ($0,3 \times 19\,500$) en el año 2017 y de 6 600 euros ($0,3 \times 22\,000$) en el año 2018.

Tabla 3. Materialización por periodos en una interpretación lógica

Años	Plantilla media	Coste medio	Incremento de plantilla interanual	Materialización de la RIC		Total
				Incremento del año “n” por coste medio de año “n”	Incremento del año “n-1” por coste medio de año “n”	
2014	6,2	21 000				
2015	7,1	20 000	0,9	$0,9 \times 20\,000 = 18\,000$		18 000
2016	7,6	21 000	0,5	$0,5 \times 21\,000 = 10\,500$	$0,9 \times 21\,000 = 18\,900$	29 400
2017	7,9	19 500	0,3	$0,3 \times 19\,500 = 5\,850$	$0,5 \times 19\,500 = 9\,750$	15 600
2018		22 000			$0,3 \times 22\,000 = 6\,600$	6 600
2019		24 000				

Como se puede observar de la comparación de las tablas 2 y 3, en función de la interpretación que se considere, los resultados varían, de ahí la inseguridad jurídica comentada.

CASO 2. Supongamos el mismo caso anterior, variando el coste medio de los trabajadores para el año 2018, fijándolo en 37 500 euros.

Solución:

En principio, el método a aplicar es el mismo que en el caso anterior, si bien, como se expuso en el apartado correspondiente a las disposiciones legales, el artículo 27.6 fija un máximo de 36 000 euros como coste medio para calcular el importe de la materialización, por lo que, en este caso, al ser superior en uno de los años, tendremos que tener en cuenta dicho límite.

Solución en una interpretación literal (señalamos en negrita, para una mejor comprensión, los cambios):

El incremento de plantilla producido en el año 2015 de 0,9 trabajadores, daría lugar a una materialización de 18.900 euros ($0,9 \times 21.000$) en el año 2016 y de 17 550 euros ($0,9 \times 19 500$) en el año 2017.

El incremento de plantilla producido en el año 2016 de 0,5 trabajadores, daría lugar a una materialización de 9750 euros ($0,5 \times 19 500$) en el año 2017 y de **18 000** euros ($0,5 \times 36 000$) en el año 2018.

El incremento de plantilla producido en el año 2017 de 0,3 trabajadores, daría lugar a una materialización de **10 800** euros ($0,3 \times 36 000$) en el año 2018 y de **7 200** euros ($0,3 \times 24 000$) en el año 2019.

Tabla 4. Materialización por periodos en una interpretación lógica con el límite de 36 000 euros

Años	Plantilla media	Coste medio	Incremento de plantilla interanual	Materialización de la RIC	Materialización de la RIC	Total
				Incremento del año “n-1” por coste medio de año “n”	Incremento del año “n-2” por coste medio de año “n”	
2014	6,2	21 000				
2015	7,1	20 000	0,9			
2016	7,6	21 000	0,5	$0,9 \times 21 000 = 18 900$		18 900
2017	7,9	19 500	0,3	$0,5 \times 19 500 = 9 750$	$0,9 \times 19 500 = 17 500$	27 300
2018		37 500		$0,3 \times 36 000 = 10 800$	$0,5 \times 36 000 = 18 000$	28 800
2019		24 000			$0,3 \times 36 000 = 7 200$	7 200

Solución en una interpretación lógica a nuestro juicio. Señalamos en negrita, para una mejor comprensión, los cambios:

El incremento de plantilla producido en el año 2015 de 0,9 trabajadores, daría lugar a una materialización de 18 000 euros ($0,9 \times 20\,000$) en el año 2015 y de 18 900 euros ($0,9 \times 21\,000$) en el año 2016.

El incremento de plantilla producido en el año 2016 de 0,5 trabajadores, daría lugar a una materialización de 10 500 euros ($0,5 \times 21\,000$) en el año 2016 y de 9 750 euros ($0,5 \times 19\,500$) en el año 2017.

El incremento de plantilla producido en el año 2017 de 0,3 trabajadores, daría lugar a una materialización de 5 850 euros ($0,3 \times 19\,500$) en el año 2017 y de **10 800** euros ($0,3 \times \mathbf{36\,000}$) en el año 2018.

Tabla 5. Materialización por periodos en una interpretación lógica con el límite de 36 000 euros

Años	Plantilla media	Coste medio	Incremento de plantilla interanual	Materialización de la RIC		Total
				Incremento del año "n" por coste medio de año "n"	Incremento del año "n-1" por coste medio de año "n"	
2014	6,2	21 000				
2015	7,1	20 000	0,9	$0,9 \times 20\,000 = 18\,000$		18 000
2016	7,6	21 000	0,5	$0,5 \times 21\,000 = 10\,500$	$0,9 \times 21\,000 = 18\,900$	29 400
2017	7,9	19 500	0,3	$0,3 \times 19\,500 = 5\,850$	$0,5 \times 19\,500 = 9\,750$	15 600
2018		37 500			$0,3 \times 36\,000 = 10\,800$	10 800
2019		24 000				

Como se puede observar, en función de la interpretación que se considere, los resultados vuelven a ser distintos, lo que demuestra nuevamente la inseguridad jurídica comentada.

3.2. Incumplimiento de la materialización de la RIC

A continuación expondremos tres casos prácticos en los que se produce un incumplimiento en el plazo de mantenimiento, suponiendo que tratamos una empresa de reducida dimensión (el procedimiento a aplicar en otro tipo de contribuyentes sería similar).

CASO 3. Consideremos los datos reflejados en el primer caso práctico, donde la plantilla media del año 2017 pasa a ser de 6,5 trabajadores.

Tabla 6. Información sobre la plantilla

Años	Plantilla media	Coste medio	Variación de plantilla interanual	Variación de plantilla del año “n” respecto a 2014
2014	6,2	21 000		
2015	7,1	20 000	0,9	0,9
2016	7,6	21 000	0,5	1,4
2017	6,5	19 500	-1,1	0,3
2018		22 000		
2019		24 000		

Solución en el supuesto de interpretación literal:

Como se puede observar el incremento de plantilla producido en el año 2015 (0,9 trabajadores) no se ha mantenido durante el plazo legal de 3 años, al ser la media de 6,5 trabajadores en el año 2017, pero sin embargo sí se ha mantenido un incremento de 0,3 trabajadores (la plantilla era de 6,2 en el año 2014 y hasta el año 2017 nunca ha sido inferior a 6,5), lo cual implica que se debe regularizar los importes de las materializaciones aplicadas, bien sustituyendo dichos importes con otras inversiones realizadas en el plazo de materialización, o bien mediante un ajuste positivo en el cálculo de la base Imponible correspondiente, o, incluso, una combinación de ambos.

Para calcular el importe de las regularizaciones a efectuar, obtendremos previamente los importes correctos de las materializaciones, en base al nuevo dato de no mantenimiento de plantilla durante el plazo previsto legalmente, que serían los siguientes (marcamos en negrita los cambios, para una mejor comprensión):

El incremento de plantilla producido en el año 2015 de 0,9 trabajadores quedaría reducido a 0,3 trabajadores, ya que el resto no habría cumplido el plazo de mantenimiento, por lo que tendríamos una materialización de **6300** euros (**0,3** × 21 000) en el año 2016 y de **5850** euros (**0,3** × 19 500) en el año 2017.

El incremento de plantilla producido en el año 2016 de 0,5 trabajadores no daría lugar a materialización alguna por falta de cumplimiento del plazo de mantenimiento.

Resumiendo, en este caso, podríamos concluir que las materializaciones producidas, teniendo en cuenta el incumplimiento en el plazo de mantenimiento, han sido las siguientes: en el año 2016: **6300** euros; en el año 2017: **5850** euros. Debiendo practicar las regularizaciones correspondientes por las diferencias.

Tabla 7. Materialización definitiva por periodos en una interpretación literal

Años	Plantilla media	Coste medio	Incremento de plantilla interanual	Materialización de la RIC	Materialización de la RIC	Total
				Incremento del año “n-1” por coste medio de año “n”	Incremento del año “n-2” por coste medio de año “n”	
2014	6,2	21 000				
2015	7,1	20 000	0,9			
2016	7,6	21 000	0,5	0,3 × 21 000 = 6300		6300
2017	6,5	19 500	-1,1		0,3 × 19 500 = 5850	5850
2018		22 000				
2019		24 000				

A la misma conclusión llegaríamos de aplicar la interpretación calificada como lógica, si bien en este caso los importes a considerar como materializaciones definitivas serían los siguientes:

Tabla 8. Materialización definitiva por periodos en una interpretación lógica

Años	Plantilla media	Coste medio	Incremento de plantilla interanual	Materialización de la RIC	Materialización de la RIC	Total
				Incremento del año “n” por coste medio de año “n”	Incremento del año “n-1” por coste medio de año “n”	
2014	6,2	21 000				
2015	7,1	20 000	0,9	0,3 × 20 000 = 6000		6000
2016	7,6	21 000	0,5		0,3 × 21 000 = 6300	6300
2017	6,5	19 500	-1,1			
2018		22 000				
2019		24 000				

El incremento de plantilla producido en el año 2015 de 0,9 trabajadores quedaría reducido a 0,3 trabajadores, ya que el resto no habría cumplido el plazo de mantenimiento, por lo que tendríamos una materialización de **6000** euros ($0,3 \times 20\,000$) en el año 2015 y de **6300** euros ($0,3 \times 21\,000$) en el año 2016, debiendo practicar las regularizaciones correspondientes por las diferencias.

CASO 4. Supongamos el supuesto inicial, donde la plantilla media del año 2018 disminuye a 6 trabajadores.

Tabla 9. Información sobre la plantilla

Años	Plantilla media	Coste medio	Variación de plantilla interanual	Variación de plantilla del año "n" respecto a 2014
2014	6,2	21 000		
2015	7,1	20 000	0,9	0,9
2016	7,6	21 000	0,5	1,4
2017	7,9	19 500	0,3	1,7
2018	6	22 000	-1,9	-0,2
2019		24 000		

Solución:

En este caso, el incremento de plantilla producido en el año 2015 y siguientes no ha cumplido el plazo mínimo de mantenimiento de los 3 años, por lo que no se puede considerar válida ninguna materialización en ninguno de los años mencionados por este concepto, debiéndose regularizar todas las materializaciones consideradas previamente.

CASO 5. Supongamos el supuesto inicial donde la plantilla media del año 2018, es de 7,2 trabajadores, pero en el año 2019 queda reducido a 6 trabajadores.

Tabla 10. Información sobre la plantilla

Años	Plantilla media	Coste medio	Variación de plantilla de plantilla interanual	Variación de plantilla del año "n" respecto a 2014	Variación de plantilla del año "n" respecto a 2015	Variación de plantilla del año "n" respecto a 2016
2014	6,2	21 000				
2015	7,1	20 000	0,9	0,9		
2016	7,6	21 000	0,5	1,4	0,5	
2017	7,9	19 500	0,3	1,7	0,8	0,3
2018	7,2	22 000	-0,7	1,0	0,1	-0,4
2019	6	24 000	-1,2		-1,1	-1,6

Solución:

En este último supuesto podemos observar que el incremento de plantilla producido en el año 2015 sí se ha mantenido los 3 años previstos en la normativa vigente, pero no el producido en los años 2016 y 2017, por lo que se considerará válida la materialización calculada por el incremento de plantilla del año 2015, debiendo regularizar las materializaciones por el crecimiento de empleo de los años 2016 y 2017.

3.3. Creación de empleo vinculada a una inversión inicial

CASO 6. La entidad CANARIC lleva desarrollando años con éxito una actividad de reparación de automóviles en todo el Archipiélago. Durante los últimos años ha incrementado su actividad, llevando a cabo un plan de expansión y apertura de nuevos establecimientos.

En concreto, durante 2016 apertura 3 nuevos establecimientos (Uno, Dos y Tres), manteniendo todos los anteriores abiertos y en funcionamiento.

Los datos a considerar en relación con la creación de empleo y la materialización de RIC; tanto de los citados nuevos establecimientos como del conjunto de la plantilla, son los expresados en la Tabla 11.

Solución

En la resolución de este caso hemos considerado los siguientes aspectos (véase **Tabla 11**):

- Tomamos las fechas de apertura de cada establecimiento (columna 2).
- Se calcula el incremento total de plantilla media de la entidad en el plazo de los seis meses posteriores a dicha apertura (columna 5).
- Igualmente, se determina la creación de puestos de trabajo directamente relacionada con cada nuevo establecimiento (columna 6).

A continuación, pasamos a determinar los costes salariales (sueldo y cuota de Seguridad Social) que servirán para determinar la materialización de la RIC en 2016 (véase **Tabla 12**). A este respecto, se procede de la siguiente forma:

- Se determina el coste salarial total de la empresa desde los seis meses posteriores a la entrada en funcionamiento de cada establecimiento

- dentro del año natural (es decir hasta 31 de diciembre del 16) y se calcula la plantilla media total en ese mismo periodo¹ (columna 1).
- Con dichos parámetros se obtiene el coste medio salarial de la empresa en el periodo desde los 6 meses posteriores a la entrada en funcionamiento y hasta el 31 de diciembre, todo ello ponderado para cada establecimiento nuevo (columna 3).
 - Finalmente aplicamos el importe resultante del cálculo anterior a la creación de puestos de trabajo. En este punto caben dos posibles interpretaciones:
 - Según la literalidad de la norma, a la creación media de puestos de trabajo del total de la empresa, o
 - A la creación de puestos de trabajo directamente relacionados con los nuevos establecimientos (criterio seguido en los cálculos expuestos y que parece más acorde con la finalidad y funcionamiento del mecanismo de inversión al vincularse a inversiones iniciales), resultando un importe de materialización en 2016 de 78 250,17 € (columna 4).

Finalmente, y durante 2017, la materialización de la RIC correspondiente a la apertura de estos establecimientos sería como se expresa en la **Tabla 13**, cuyo contenido se detalla a continuación:

- Se ha mantenido durante 2017 la plantilla media en la empresa y en los establecimientos abiertos en 2016 (columna 2).
- Se toma el coste medio de toda la plantilla durante 2017 (columna 3).
- Se multiplica por el incremento de plantilla de los seis meses posteriores a la apertura de cada establecimiento, (según una de las interpretaciones reseñadas en el cálculo para 2016), y así se obtiene el importe de la materialización con el año que asciende a 238 322,83 € (columna 4).
- Quedando restante todavía, para cada establecimiento, un importe para 2018 en función de cada fecha de apertura, que podría servir como materialización en ese año, asumiendo que se sigan cumpliendo los requisitos de mantenimiento exigidos.

1 En relación con este apartado de las normas de determinación del importe de la materialización véase Herrero (2016), con una interpretación distinta a la expresada en el presente trabajo.

Tabla 11. Aperturas 2016

Nuevo establecimiento	Fecha apertura	Plantilla media total en los 12 meses anteriores a la fecha de entrada en funcionamiento	Plantilla media total a los 6 meses posteriores a la fecha de apertura	Incremento de plantilla media total	Creación de puestos de trabajo directos relacionada de forma directa con el nuevo establecimiento producida durante los 6 meses siguientes a la fecha de apertura	PLAZO DE MATERIALIZACIÓN (MÁX. 2 AÑOS)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (4) - (3)	(6)	(7)
UNO	13/1/2016	13/1/2015 264,86	13/7/2016 269,1	4,24	7/13/2016 3,55	7/13/2018 730
DOS	4/3/2016	4/3/2015 272,03	4/9/2016 276,54	4,51	9/4/2016 4,00	9/4/2018 730
TRES	11/5/2016	11/5/2015 280,84	11/11/2016 288,12	7,28	11/11/2016 7,10	11/11/2018 730

Tabla 12. Materialización 2016

Coste salarial total de la empresa desde los 6 meses posteriores a la entrada en funcionamiento hasta el 31 de diciembre 2016	Plantilla media total desde los 6 meses posteriores a la entrada en funcionamiento hasta el 31 de diciembre	Coste medio salarial total de la empresa desde los 6 meses posteriores a la entrada en funcionamiento hasta el 31 de diciembre	Importe de la materialización de RIC 2016	DÍAS EN LOS QUE SE HA MATERIALIZADO LA RIC (MÁX. 2 AÑOS)	PLAZO RESTANTE DE MATERIALIZACIÓN (MÁX. 2 AÑOS)
(1)	(2)	(3) = (1) / (2)	(4) = (3) x (6)	(5)	(6)
Tabla 11					
2562766,89	275,00	9319,15	33082,98	172	558
1816342,43	285,00	6373,13	25492,52	119	611
809155,53	292,00	2771,08	19674,67	51	679
			78250,17		

Tabla 13. Materialización 2017

Coste salarial total de la empresa durante el ejercicio 2017 (*)	Plantilla media total durante el ejercicio 2017 / Plantilla media total desde los 6 meses posteriores a la entrada en funcionamiento hasta el 31 de diciembre (*)	Coste medio salarial total de la empresa durante el ejercicio 2017 (*)	Importe de la materialización de RIC 2017	DÍAS EN LOS QUE SE HA MATERIALIZADO LA RIC (MÁX. 2 AÑOS)	PLAZO RESTANTE DE MATERIALIZACIÓN (MÁX. 2 AÑOS)
(1)	(2)	(3) = (1) / (2)	(4) = (3) x (6) Tabla 11	(5)	(6)
6356631,90	390,75	16267,77	57750,58	365	193
6356631,90	390,75	16267,77	65071,08 1	365	246
6356631,90	390,75	16267,77	15501,17	365	314
			238322,83	1,095	753

(*) Durante 2017 se producen nuevas aperturas que incrementa tanto el coste salarial total de la empresa como su plantilla media e incluye en el coste medio salarial total. Dichas aperturas podrían dar lugar a nuevas materializaciones de la RIC a determinar según este mismo ejemplo.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo se ha realizado un análisis de la evolución normativa relacionada con la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias a través de la creación de empleo, al objeto de evidenciar los aspectos más controvertidos desde un punto de vista práctico. Como resultado de dicho análisis se han obtenido las siguientes conclusiones:

PRIMERA. La materialización por creación de empleo se considerará producida en los dos años siguientes a la creación del mismo, en una interpretación literal de la norma, o en el mismo año de la creación y el siguiente, siguiendo un criterio más lógico, a nuestro juicio.

SEGUNDA. La comprobación del requisito de mantenimiento de la creación de empleo se realizará con carácter anual, regularizando en el año de incumplimiento del mismo todos los anteriores que se vean afectados.

TERCERA. La aplicación de este incentivo es incompatible con la aplicación de la deducción por creación de empleo de personal discapacitado, existente en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con carácter general, siendo, a nuestro juicio, el contribuyente quien elija el incentivo a aplicar.

CUARTA. En el supuesto de adquisición de empresas, sus plantillas se tendrán en cuenta por la empresa compradora a efectos del cálculo de la creación de empleo

QUINTA. En el supuesto de materialización indirecta (ayuda al funcionamiento) vinculada a la creación de empleo en una inversión inicial (letra B) no serán aplicables los requisitos y límites de la letra B bis.

SEXTA. Una interpretación lógica de la norma lleva a entender que podrá considerarse materializada la RIC cuando el incremento de empleo se haya producido dentro del plazo de materialización por el importe de los costes salariales y de Seguridad Social vinculados al mismo que se produzcan por la parte del plazo de los dos años posteriores al incremento de plantilla que trascurra dentro del citado plazo general de materialización de la inversión.

SÉPTIMA. Debería ser posible aplicar el mecanismo de materialización de la RIC en creación de empleo regulado en el apartado 4.B del artículo 27 en los casos en que dicha creación de empleo esté vinculada tanto a una inversión inicial que haya llevado a cabo el propio contribuyente que crea el empleo como en los que este tenga derecho al uso por cualquier título, habiendo llevado a cabo la inversión inicial un tercero que se lo cede.

BIBLIOGRAFÍA

- HERRERO HERNÁNDEZ, MIGUEL ÁNGEL (2016). “La materialización de la RIC en creación de puestos de trabajo”, en Miranda Calderín, S. *et al.* (Dirs.). *Los retos del REF. Control de ayudas, creación de empleo y financiación autonómica*. Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, pp. 179-218.
- MIRANDA CALDERÍN, SALVADOR. (2015). “Crónica de la RIC 2014. La nueva RIC 2015-2020”. *Revista Hacienda Canaria*, 42, marzo, pp. 55-83. Disponible en: http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/estatico/info_tributaria/revista/Revista42/revistahc_42_04.pdf
- MIRANDA CALDERÍN, SALVADOR. (2012). *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*. Tirant lo Blanch. Valencia.

Capítulo 6

*El incumplimiento de los requisitos
sustanciales y formales de la RIC en 2018*

INTRODUCCIÓN

A la hora de la comprobación administrativa del cumplimiento de las obligaciones de la reserva para inversiones en Canarias (en adelante, RIC) siempre han existido notables controversias en la aplicación de los requisitos que en su día calificamos como sustantivos o sustanciales, por un lado, y meramente formales, por otro. El incumplimiento de los primeros entraña la regularización de la RIC y la consecuente pérdida del beneficio fiscal disfrutado, con la correspondiente liquidación de los intereses de demora (e incluso la apertura del procedimiento sancionador en situaciones específicas), mientras que la vulneración de los segundos se entiende como una mera infracción tributaria leve o grave, que ocasiona en su caso la imposición de una sanción.

Sin embargo, situaciones concretas en las que el contribuyente ha realizado correctamente la dotación y la ha invertido adecuadamente en bienes afectos a actividades económicas desarrolladas en Canarias, han terminado y siguen finalizando también con la pérdida del incentivo por cuestiones que en principio no parecían tan graves: como una defectuosa contabilización o la eliminación de la reserva antes de la finalización del plazo de mantenimiento de las inversiones. Lo cierto fue que en su día los Tribunales de Justicia, y el Tribunal Supremo en concreto, ratificaron el duro criterio administrativo aplicado, motivándolo en los grandes beneficios fiscales que el empresario/profesional obtiene con el incentivo, por lo que debe exigírsele el máximo rigor en el cumplimiento de las obligaciones que señala la normativa y ser siempre estas normas objeto de una interpretación restrictiva¹.

1 Con carácter general a los beneficios fiscales, no solo a la RIC, se pronuncia el TS en Sentencia de 5 de mayo de 2011, recurso 4938/2009, señalando que: *En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado que “el derecho a la exención o a la bonificación tributarias, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente”, doctrina que, de ma-*

Cansado de tanta inseguridad y controversia jurídica, el legislador suavizó notablemente las reglas de juego en un cambio normativo aplicado a las dotaciones de 2007 y años siguientes. Cuestiones que con anterioridad ocasionaban la pérdida del beneficio se consideraron a partir de ese año como infracciones susceptibles de una sanción del 2 % del importe de la dotación RIC, o como infracciones graves o leves con sanciones pecuniarias mínimas de 1000 o 500 euros. El deseo del legislador era claro, evitar que el contribuyente que hubiese realizado la dotación y efectuado las inversiones sufriese un importante menoscabo en su economía con la regularización total del incentivo fiscal y, en consecuencia, sancionar el incumplimiento cometido como una mera infracción tributaria.

No obstante, no todos los incumplimientos quedaron excluidos de la regularización plena de la RIC en 2007, sino que algunos supuestos continuaron como auténticos requisitos sustanciales, cuyo incumplimiento prosigue en la actualidad conllevando la temida regularización, la liquidación de intereses de demora y en su caso la aplicación de sanciones; mientras que con el paso del tiempo han ido apareciendo otras cuestiones en que la Administración tributaria interpreta —en mi opinión incorrectamente, pero contando ya con la ratificación del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias en determinadas materias— que ha de aplicarse el mismo rigor de los incumplimientos extremos y, con sorpresa, está regularizando las dotaciones efectuadas. Es el caso de las inversiones anticipadas sin la comunicación expresa a la Administración, o la prueba inadecuada de que el bien usado adquirido no estuviese afecto al incentivo con anterioridad.

Por todo ello es conveniente actualizar lo que sobre esta materia publiqué *in extenso* en el *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias* (Miranda, 2012), labor que abordo en cinco epígrafes, comenzando primero con el análisis de aquellos requisitos consolidados por los Tribunales de Justicia

nera reiterada, se viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas, la de 25 de abril de 1995) al decir que “el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria”, lo cual constituye “una situación privilegiada (STS de 23 de enero de 1995), de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva, como, por lo demás, exigido venía por el artículo 24.1 —y hoy, igualmente, por el artículo 23.3, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio— de la Ley General Tributaria”.

como sustanciales, que efectivamente implican la regularización de la RIC y la liquidación de intereses de demora; continuando con los incumplimientos que se regularizan con un 2 % del importe de la dotación; los que se califican como infracción tributaria o leve, y finalmente, los que no tienen un encuadre claro en un sitio u otro y siguen por tanto ocasionando una importante litigiosidad, como las inversiones anticipadas sin la comunicación a la Administración y la materialización en bienes usados en los que se desconoce si fueron afectados o no al incentivo en el pasado. Termino con el régimen aplicable al incumplimiento en la intensidad de las ayudas de Estado y los requisitos del modelo 282, y como es habitual en este tipo de trabajos, con las conclusiones que extraigo sobre toda esta materia.

En síntesis, analizo en este trabajo el incumplimiento de los requisitos sustanciales y también las causas que originan la regularización de la RIC por una incorrecta materialización o inaplicación del mantenimiento a la luz de los últimos cambios normativos, incluyendo la reciente Ley 8/2018, de 5 de noviembre, con la actualización del REF. Para facilitar la comprensión del lector, un cuadro final recoge todas las situaciones explicadas y el efecto de su incumplimiento. En el cuadro nos referiremos a la Ley 19/1994 como (Ley) y al Reglamento 1758/2007 que la desarrolla como (R).

1. El incumplimiento de los requisitos sustanciales que continúa implicando la pérdida del beneficio fiscal disfrutado

Con carácter general, el apartado 16 del art. 27 de la Ley 19/1994 (en adelante, la Ley) es el que señala los supuestos que implican la regularización de la dotación RIC, pero refiriéndose específicamente a algunos casos, mientras que a otros alude genéricamente como *al incumplimiento de cualquier otro de los requisitos*, indicando incluso excepciones a esa regla general. Por ello, desde el punto de vista metodológico, considero más esclarecedor ir matizando qué requisitos se consideran sustanciales en cada una de las tres etapas o procesos que delimita la normativa RIC: dotación, materialización y mantenimiento. No obstante, conviene siempre tener presente el texto de la Ley aplicable, concretamente el apartado 16 del art. 27:

Art. 27.16. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones dife-

rentes a las previstas en el apartado 4 de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en sus apartados 3 y 13, dará lugar a que el contribuyente proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

En el caso del incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.

Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.

La regularización de la RIC puede ser voluntaria u ocasionada por la Administración tributaria, pero en ambos casos existe una importante diferencia entre las entidades jurídicas y las personas físicas, puesto que para las primeras la regularización se efectúa como un incremento en la base imponible, mientras que en personas físicas como una adición en la cuota por la pérdida de la deducción en su día practicada como consecuencia de la dotación RIC. En las dos situaciones se liquidarán los correspondientes intereses de demora sobre el importe del ahorro fiscal en su día disfrutado y calculado hasta el día de la regularización.

1.1. El incumplimiento de los requisitos sustanciales en el proceso de la dotación

Por dotación de la RIC se entiende el proceso jurídico-contable con el que una entidad, profesional o empresario individual manifiestan su voluntad de dotar esta reserva especial con los beneficios generados en su actividad económica realizada exclusivamente en Canarias. Específicamente, con los beneficios o resultados no distribuidos, entendiendo como distribuidos, por supuesto los dividendos, pero también la dotación de la reserva legal, la reserva de capitalización, la compensación contable de resultados negativos y cualquier otra reserva obligatoria por imperativo legal o estatutario. Por tanto, hay una serie de supuestos que implican *per se* la regularización total o parcial de la RIC. El término total lo utilizo para determinar que toda la

dotación debe ser regularizada, voluntariamente por el contribuyente o por la Administración tributaria, por el incumplimiento legal, mientras que en otros lances la regularización será parcial, afectando solo a una parte de la dotación, pero no a su totalidad. Es el caso, por poner varios ejemplos, de que no se haya tenido en cuenta en la dotación la aplicación de parte del beneficio contable a la reserva legal, que una parte del beneficio se haya generado fuera de Canarias u obtenido con ingresos financieros o en el desarrollo de actividades que no se consideren económicas (como es habitual en el alquiler de inmuebles). Iremos matizando estas cuestiones y otras muchas más en cada uno de los doce supuestos específicos que desarrollo en este apartado.

1.1.1. El momento de la dotación (interpretación jurisprudencial)

La dotación RIC ha de ser acordada por la junta de socios de la entidad o por el empresario/profesional individual antes de la presentación de la declaración del IS o del IRPF. Si no fuese así, la interpretación jurisprudencial vigente es que se pierde el beneficio fiscal disfrutado con la reserva, incluso en el caso de que se hubiese invertido correctamente. En ese sentido concluye la STS de 6 de febrero de 2012, recurso casación 4557/2008, en el caso de una persona física que presentó el IRPF con la dotación días antes de contabilizar la dotación, ocasionando así la pérdida total del incentivo. El TS compartió el criterio administrativo porque la correcta dotación es un requisito sustancial. También llega a la misma conclusión la STS de 8 de abril de 2015, recurso de casación 1076/2012, en la que una sociedad rectificó sus resultados y presentó una declaración complementaria con una dotación RIC, que el TS rechazó porque no se acreditó que la junta aprobase la dotación antes de la declaración complementaria.

Para evitar tan excesivo castigo, el legislador modificó en 2003 la normativa RIC en el sentido de que se entendía dotada correctamente la reserva si se presentaba en plazo la correspondiente declaración del impuesto con la dotación efectuada, pero ese precepto fue eliminado del art. 27 en la reforma de 2007, puesto que los Tribunales estaban interpretando que en todo caso esa norma constituía una presunción *iuris tantum*, de tal forma que si la Administración demostraba que no se había tomado la decisión antes de presentar la declaración del impuesto, la dotación no era válida. Aun así, en el caso de personas físicas se sigue entendiendo hoy en día probada la voluntad

previa de dotar cuando se presenta la declaración del IRPF con la dotación dentro del plazo legal².

Cuando no se pueda probar que la dotación se hizo antes de la presentación del impuesto (en personas físicas lo que siempre aconsejo es dotar contablemente la RIC antes de que se presente la declaración del IRPF, ya que no hay otra forma de demostrarlo) y además, que se efectuó dentro del plazo que establece la normativa mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio, se corre el riesgo de que la dotación sea rechazada en una comprobación administrativa y haya que regularizar íntegramente el beneficio disfrutado con la consiguiente liquidación de intereses de demora. Me refiero en este supuesto a una regularización total de la dotación en su día realizada. Así lo ha manifestado el TS en Sentencias de 16 de septiembre de 2015, recurso 2194/2014; 8 de abril de 2015, recurso 1076/2012, y 9 de marzo de 2012, recurso 5630/2008, todas ellas citadas en la Sentencia de la AN de 6 de octubre de 2016, recurso 588/2013, que concluye con la exigencia del acuerdo previo de dotación a pesar de que se presentase en plazo la declaración IS. En esta materia existe reciente innovación jurisprudencial en la STS de 10 de julio de 2017, recurso de casación 1728/2016, sobre una declaración complementaria del IS con una mayor dotación RIC. La conclusión del Alto Tribunal tiene repercusión en la actualidad, ya que el debate se centra no tanto en que la declaración sea o no extemporánea, y en consecuencia haya que acreditar que efectivamente la junta tomó el nuevo acuerdo antes de efectuar la dotación, sino en probar que se produjo un error en la redacción de las primeras cuentas anuales, que tuvo que ser subsanado en la redacción de las segundas con un mayor beneficio y una mayor dotación RIC. El TS entiende que la existencia del error no ha sido combatida, por lo que la nueva dotación de la RIC en una declaración complementaria era correcta, por más que las nuevas cuentas anuales se hayan depositado fuera de plazo en el Registro Mercantil.

2 A pesar de su eliminación, Pérez Santana, M. (2010) opina que el criterio de que se entendía probada la dotación si se presentaba en plazo la declaración continúa aplicándose en base a la doctrina administrativa del TEAR. Entiende que efectivamente debe haber una dotación previa a la declaración del IS y si no la hay procede la pérdida del beneficio y no la aplicación de la sanción pecuniaria del 2%, que solo procedería en los casos en que tomado el acuerdo no se haga constar la RIC en la contabilidad. Blanco (2014) opina, sin embargo, que debe ser así, que se entienda probada la dotación, pero que el art. 108 de La Ley General Tributaria, al regular las presunciones tributarias, dificulta esa interpretación.

Pero ese novedoso matiz del TS no debe hacernos olvidar la imperiosa necesidad de probar que, por los órganos adecuados y dentro del plazo mercantil, se manifestó la voluntad de aplicar parte del beneficio generado a la reserva, siempre antes de la presentación del IS. De no hacerlo, y con la salvedad de las personas físicas si han presentado en plazo la declaración del IRPF con la dotación, se corre el importante riesgo de ver regularizado el incentivo disfrutado.

1.1.2. La dotación de la RIC con beneficios generados fuera de Canarias (art. 27.1 Ley)

Dejando a salvo las actuaciones singulares en que los beneficios se obtienen fuera de Canarias, pero que se consideran generados en el archipiélago al realizarse la actividad económica en su territorio (ver la CV DGT de 25 de abril de 2001 en lo relativo a las operaciones triangulares, servicios de intermediación y las actividades pesqueras de altura), los beneficios susceptibles de destinar a la RIC son exclusivamente los generados en Canarias. Para casos extremos o de apariencia de que los servicios se prestan en el archipiélago, la AN en Sentencia de 12 de febrero 2016, recurso 489/2012, ha sido contundente en un asunto específico: en la gestión hotelera de una serie de establecimientos turísticos situados en Canarias que en realidad se realizaba en Barcelona, por lo que los ingresos obtenidos por esa gestión eran de fuera y no susceptibles de la RIC.

Si se dotase la reserva con beneficios exclusivamente generados fuera de Canarias la regularización de la RIC será total, mientras que si solo una parte del beneficio se ha generado fuera, la regularización que señala la Ley será parcial, en la parte proporcional de la dotación efectuada con ese beneficio exterior.

1.1.3. La dotación de la RIC con beneficios no procedentes de una actividad económica (art. 27.2 Ley)

El Tribunal Supremo en 2011 (entre otras la STS de 7 de julio de 2011, recurso de casación 3140/2009, y la de 21 de noviembre, recurso de casación 4897/2009), puso fin a la importante controversia generada en su momento con la interpretación del precepto legal, que no especificaba que los beneficios susceptibles de la dotación debían siempre provenir de una actividad eco-

nómica³. Pero el restrictivo criterio administrativo sobre el origen del beneficio susceptible de la dotación fue incorporado a la Ley en 2007. De esa forma, cuando en la cuenta de pérdidas y ganancias se mezclan resultados (ingresos menos gastos) de índole diversa, únicamente se pueden destinar a la RIC los generados en actividades económicas. Quedan así excluidos una serie de rendimientos empresariales que conforme a la interpretación jurisprudencial no se consideran rendimientos de una actividad económica. Los que más controversia han ocasionado son los rendimientos de bienes inmuebles, los ingresos financieros, las plusvalías obtenidas en la enajenación de elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica, acciones y participaciones. Respecto a estas últimas, las Sentencias TS de 16 de febrero de 2012, recurso de casación 3479/2011; 19 de noviembre de 2012, recurso de casación 818/2008, y 28 de enero de 2013, recurso de casación 1097/2011, entre otras, confirmaron su exclusión, incluso en el caso de que las acciones estuviesen ligadas a una explotación económica. El cambio legal introducido a través del R.D.L. 15/2014 parecía que por fin admitía las plusvalías obtenidas en su venta como beneficio RIC, pero el Reglamento continuó señalando que no. Cierta mejoría se ha experimentado a partir de enero de 2015 en el tratamiento fiscal de la venta de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, cuyos beneficios pueden destinarse ahora a la reserva, pero con la obligación reglamentaria de que hayan generado ingresos en los últimos tres años.

En caso de incumplimiento de esos preceptos, la regularización será total o parcial en función de que todos los beneficios destinados a la RIC o meramente una parte se hayan generado fuera de una actividad económica.

1.1.4. La dotación de la RIC con beneficios que se consideran “distribuidos” (art. 27.2 Ley)

No solo el beneficio susceptible de la RIC ha de generarse en Canarias y en el desarrollo de una actividad económica, sino que adicionalmente la norma

3 Véase Miranda (2012 b) en donde se analizan las STS de 5 de mayo, 7 de julio, 14 de julio, 15 de julio, 3 de noviembre y 21 de noviembre de 2011. En todas ellas se pone de manifiesto que los beneficios susceptibles de la RIC son exclusivamente los provenientes del desarrollo de actividades económicas o las plusvalías de bienes afectos a dichas actividades. Fue en 2011 cuando se terminó con esta controversia tributaria, pero ya desde 2007 el legislador introdujo ese requisito en la Ley. El criterio ha sido ratificado por el TS en numerosas sentencias posteriores.

exige que forme parte del beneficio no distribuido. La Ley señala como beneficios distribuidos los destinados a las reservas obligatorias (como la reserva legal), de índole fiscal (como la reserva de capitalización) o meramente contable (como la compensación de resultados negativos de ejercicios anteriores), y por supuesto, el reparto de dividendos y el incremento del capital social con beneficios. El reparto de dividendos afecta al beneficio generado tanto en el ejercicio cuya base imponible se disminuye con la dotación (2018 si es el año en que se genera el beneficio), como también en el ejercicio siguiente (2019, en el que se aplica el beneficio del año anterior).

En relación con estos beneficios no distribuidos el TS ha confirmado el criterio administrativo. Respecto a la reserva legal, la STS de 28 de marzo de 2014, recurso de casación 395/2012, ha sido clara y tajante en el mismo sentido.

Hay un supuesto especial a tener en cuenta, el de los beneficios generados en la enajenación de elementos afectos a la RIC, que tampoco podrán destinarse a la reserva (ver matizaciones en 1.1.6). Si en el cálculo de la dotación RIC no se ha tenido en cuenta la exclusión de los resultados distribuidos, la regularización será total o parcial en las mismas circunstancias que señalamos en los dos apartados anteriores.

1.1.5. La dotación que excede del 90 % del beneficio no distribuido (art. 27.2 Ley)

Sin ser los límites cualitativos señalados anteriormente, existe también un límite cuantitativo, el del 90 % de los beneficios no distribuidos una vez calculada la imposición sobre el beneficio. No siempre es fácil establecer ese límite y muchas veces los profesionales del asesoramiento nos olvidamos de restarle al beneficio partidas excluidas como los dividendos, reserva legal, etc. o sencillamente el beneficio que no se considera obtenido en Canarias o procedente de una actividad económica. En esos casos procederá la regularización parcial de la RIC en el importe que exceda del 90 % del beneficio no distribuido. Conviene recordar que la nueva reserva de capitalización hay siempre que restarla del beneficio para determinar el límite de la RIC.

1.1.6. La dotación RIC con el beneficio generado en la enajenación de un bien afecto (art.27.2 Ley)

Con carácter general, los beneficios generados en la enajenación de un bien afecto a la RIC no son susceptibles de la dotación de la reserva. El art. 27.2

matiza que no se considera beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la reserva, pero esto no siempre fue así, puesto que el art. 5.2,c) del Reglamento especificó en 2007 que no formaba parte del beneficio que se podía destinar a la reserva el que derivase de la transmisión de activos cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC que se hubiera dotado con beneficios de 2007 y años posteriores. Sin embargo, esa mención al año 2007 fue eliminada del Reglamento en la reforma de 2015.

Ahora, la reforma 2018 de la Ley REF incorpora de nuevo aquella mención reglamentaria a 2007 al art. 27.2 de la Ley, no al Reglamento, señalando que tratándose de activos usados y de suelo estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, por dotaciones que se hubieran realizado con beneficios de periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007. Por tanto, los beneficios generados por la enajenación de bienes afectos a las dotaciones RIC 1994-2006 son susceptibles de una nueva dotación, mientras que las plusvalías generadas por la transmisión de bienes afectos a la RIC 2007 y años siguientes no lo son. Es una aclaración importante que hace la recientísima Ley 8/2018, de 5 de noviembre, y que como tal ha de remontar sus efectos a 2007.

1.1.7. La dotación de la RIC con el beneficio contable (art. 27.1 Ley y jurisprudencia)

El beneficio contable es el que delimita la dotación de la RIC. Hablamos en cualquier caso del beneficio contable después de impuestos, que una vez determinado será objeto de importantes limitaciones como las analizadas respecto al beneficio distribuido, proveniente de una actividad económica, generado en Canarias, etc. Esta exigencia está claramente expuesta en el art. 27.1: *las entidades sujetas al IS tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, en relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo*. Sin embargo, en la práctica empresarial encontramos situaciones límites en las que la noción beneficio no siempre coincide con la normativa contable. En esos casos he aconsejado no dotar la reserva con esos beneficios. Uno de ellos es el que ocurría con las permutas contables en los anteriores planes generales de contabilidad, que no producían un beneficio, sino que el bien que se recibía en la permuta se contabilizaba

por el valor neto contable del bien transmitido. En esa extrema situación, la STS de 20 de diciembre de 2016, recurso de casación 264/2016, señala innovadoramente que es posible dotar la RIC con el beneficio de la permuta, aunque el PGC vigente en esa época no reconociese beneficio alguno⁴. Es una excepción a la regla general de que el beneficio contable es la magnitud que sirve para delimitar inicialmente el beneficio susceptible de la RIC.

1.1.8. La dotación efectuada por una entidad que no puede disfrutar de este incentivo (art. 27.1 Ley)

No todas las entidades que realizan su actividad económica en Canarias pueden acogerse a este incentivo fiscal, sino que hay limitaciones como las aplicables a las Uniones Temporales de Empresas (UTES), sociedades civiles, comunidades de bienes y miembros de comunidades o heredades de aguas⁵. En los primeros tres casos serán las empresas partícipes o los comuneros los que tengan derecho a dotar la reserva y no los entes, mientras que en el caso específico de las heredades y comunidades de aguas ocurre al revés, que es la heredad la que puede dotar la RIC, pero no los herederos o comuneros. Sin embargo, la reforma 2018 del REF contempla un cambio importante, puesto que la renta de los comuneros tendrá la consideración de rendimientos de la actividad económica cuando derive de la transmisión a terceros del agua alumbrada —mientras que antes se consideraba rendimiento de capital mobiliario—. Con esta nueva redacción, vigente a partir de noviembre de 2018, los “herederos” podrán por primera vez dotar la RIC exclusivamente con la parte proporcional de esos rendimientos, no con los que obtengan por la cesión temporal a terceros de sus derechos de aprovechamiento sobre las aguas que les corresponda (nueva disposición adicional tercera de la Ley 19/1994 dada por la Ley 8/2018).

En el caso de que las sociedades civiles y comunidades de bienes hayan dotado la RIC tendrán que regularizar sus cuentas y atribuir a sus miembros o comuneros el beneficio íntegro, sin la irregular dotación efectuada. El perjuicio en las liquidaciones a realizar lo tendrán los partícipes o comuneros,

4 Para profundizar en este caso véase Miranda (2018) “Crónica de la RIC 2017”. *Revistas Hacienda Canaria y Técnica Tributaria*.

5 Las Agrupaciones de interés económico (AIE) sí pueden dotar la RIC, pero no sus asociados. Criterio avalado con la STS de 10 de diciembre de 2012, recurso de casación 1254/2011.

puesto que dichos entes no son sujetos pasivos de los impuestos directos, con independencia a la posible aplicación de sanciones que pueda derivarse del expediente de comprobación.

1.1.9. La dotación efectuada por sociedades de profesionales (doctrina administrativa)

En la actualidad sigue siendo un tema polémico la aplicación de incentivos fiscales a las sociedades profesionales que no cuentan con una infraestructura determinada, de tal forma que es el socio profesional el que realiza directamente toda la actividad, como si de una persona física y no de una sociedad se tratase (médico, asesor fiscal, ingeniero, etc.), pero bajo el paraguas de una entidad mercantil. Sobre la problemática en general de las sociedades profesionales anticipé en 2012 cuáles podrían ser las dificultades interpretativas, pero no mucho se ha avanzado en esta cuestión, incrementándose notablemente la litigiosidad. Sí he de reseñar que en 2018, las Sentencias del TS de 9 de abril de 2018, recurso 468/2018, y 11 de junio de 2018, recurso 2016/2018, han admitido en casación el debate jurídico de si este tipo de sociedades pueden o no dotar la RIC y aplicar otros beneficios como los de las PYME. Cuando el asunto de fondo se falle sabremos al fin cómo operan fiscalmente estas peculiares sociedades, mientras, una densa neblina envuelve sus actuaciones.

1.1.10. La dotación de la RIC sin llevar contabilidad (art. 27.1, 27.15 Ley y art. 3 R.)

Para determinar el resultado económico generado por la empresa en Canarias qué duda cabe que hay que partir de una contabilidad llevada de conformidad con el Código de Comercio. Sin embargo, en la Ley no figura este requisito expresamente para las entidades jurídicas, pero tanto la doctrina administrativa como la científica coincidimos en que la única forma de determinar los beneficios es a través de la contabilidad. En personas físicas sí señala la Ley que deben determinar sus rendimientos en estimación directa, régimen que exige la llevanza de contabilidad (art. 27.15). Por lo que si no se lleva contabilidad, tanto las entidades jurídicas como las personas físicas (art. 3 c del Reglamento) no pueden dotar la RIC, y de hacerlo perderían los beneficios fiscales disfrutados. Ni tan siquiera es suficiente con llevar

una contabilidad cualquiera, sino que es necesario que exprese la imagen fiel de la empresa. Si no lo hace, estamos ante el mismo supuesto de no llevar contabilidad. En esa coyuntura la regularización del incentivo fiscal será total. El TS ha confirmado ese criterio en varias sentencias, entre ellas la STS de 27 de abril de 2012, recurso 3357/2009, y la STS de 6 de noviembre de 2014, recurso de casación 3265/2012, en la que concluye: *Nada alega, menos aún combate, sobre un dato que se antoja esencial a los efectos perseguidos por la recurrente, cual es la falta de contabilidad en el que se reflejara las operaciones relativas a su actividad económica. Lo cual es suficiente para no atender a otras consideraciones* (el ejercicio era 1999).

La normativa ha suavizado el efecto de los incumplimientos en materia contable, pero los novedosos cambios a partir de 2007 no afectan en mi opinión al hecho de que no se lleve contabilidad o que esta no refleje la imagen fiel de la empresa, pero alguna Sentencia del TS, como la STS de 27 de abril de 2012, recurso 3357/2009, dice lo contrario, ya que limita temporalmente los nocivos efectos de no llevar contabilidad hasta el 31 de diciembre de 2006, porque entiende que a partir de esa fecha pasa a ser un mero requisito formal que únicamente va a suponer la imposición de una sanción del 2 % de la dotación⁶.

1.1.11. La dotación que no tenga en cuenta la disminución de fondos propios (art. 27.2)

En cuanto a la dotación he de referirme a una regla de cierre, a la detracción de los fondos propios, de tal manera que si por las circunstancias que fueran se vieses disminuidos los fondos propios (por ejemplo, por una disminución de capital con reparto a los socios), dicha sustracción restará en el cálculo de la RIC. De no haberse tenido en cuenta, la regularización será parcial o total en función de su cuantía. Por ello conviene asegurarse del cumplimien-

6 La Sentencia dice que “En definitiva, es requisito sustancial para acogerse a los beneficios de la RIC el llevar una contabilidad en regla conforme a los requisitos exigidos legalmente, en los términos que hemos tenido ocasión de señalar, por lo que su incumplimiento supone la pérdida de los beneficios de la RIC, y ello hasta el 31 de diciembre de 2006, que cambia la legislación mediante Real Decreto Ley 12/2006 y pasa a ser un mero requisito formal que no va a suponer, cumplido el resto de requisitos no excepcionados por el propio artº 27, más que la imposición de una sanción conforme al nuevo régimen sancionador que respecto de la materia innova el citado texto legal” (FD tercero, párrafo final).

to de todos los requisitos exigibles a la dotación y confirmar a la hora de dotar la RIC que no han disminuido, por la razón que sea, los fondos propios.

1.1.12. La disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento (art. 27.3 y 27.16 Ley)

La reserva que se constituye con la dotación RIC es indisponible durante todo el plazo de materialización y mantenimiento. Por poner el caso más extremo: si en 2018 se dota la RIC que se invierte en 2022 en los restringidos casos aptos en suelo, ¡la reserva es indisponible hasta el 31 de diciembre de 2032! Si antes de esa lejana fecha se dispone de la RIC para repartir dividendos, dotar la reserva legal o cualquier otra reserva obligatoria o sencillamente se lleva al capital social, se está incumpliendo la normativa y procedería su regularización con la pérdida del beneficio fiscal disfrutado.

A partir de 2007 podría parecer que la disposición de la reserva antes del plazo legal pasó a ser una infracción sancionada con el 2% de la dotación, pero en mi opinión existe un conflicto en la propia redacción del art. 27.16: *la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión..., así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en sus apartados 3 y 13, darán lugar... a la integración, en la base imponible...* La remisión del texto al apartado 3 es tajante, y en ese apartado se señala que la reserva *será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa*, quedando por tanto excluido en principio de la regularización. Es decir, con la defectuosa redacción vigente desde 2007, la exclusión del requisito señalado en el apartado 3 hace que la disposición de la reserva antes del plazo no ocasione en principio su regularización, sino la imposición de una sanción del 2% de la dotación, pero a su vez el primer párrafo que trascribimos en negrita del apartado 16 vuelve a considerar como causa de pérdida del incentivo precisamente la disposición de la reserva antes de la finalización del plazo de mantenimiento. Esa introducción del precepto exceptuado en el propio apartado 16 como primera causa de regularización es la que me hace inclinar en la actualidad por la pérdida del incentivo en el caso de disponibilidad de la reserva antes del plazo señalado⁷.

⁷ En este mismo sentido Sánchez Blázquez (2008:50-54) se plantea la hipótesis de que el error del legislador está en la inclusión del primer párrafo del art. 27.16, *en cuyo caso*,

Una vez más estamos ante un evidente error del prelegislador, que en materia RIC nunca ha estado muy afortunado a la hora de redactar sus preceptos.

En mi opinión no hay que confundir estos casos de disposición radical de la reserva con el traspaso de la RIC a reservas voluntarias o de otra índole no condicionadas a un fin específico que no hayan sido objeto de reparto durante todo el plazo de mantenimiento, que tendrá otras consecuencias que analizamos más adelante, pero no la regularización total de la reserva por dejar de ser indisponible.

1.2. El incumplimiento de los requisitos sustanciales en el proceso de materialización

Una vez dotada la RIC, con todas las precauciones que explicamos en el apartado anterior, el contribuyente, entidad jurídica o persona física, dispone del plazo de cuatro años para invertir su importe. Al hecho de invertir se denomina en la normativa materializar. La Ley señala tres años, pero ha imperado la interpretación de que se cuentan a partir del momento en que se realiza la dotación (al año siguiente del que generó los beneficios susceptibles de la reserva), por lo que en la práctica, el plazo es de cuatro años a partir del ejercicio en que se generaron los beneficios: el resultado de 2018 se aplica a la RIC en 2019 y ha de invertirse antes del 31 de diciembre de 2022. En cuanto a la polémica suscitada con el plazo en personas físicas ha sido recientemente resuelta por el Tribunal Económico Administrativo Central. Véase este importante aspecto en Miranda (2018 b).

Las cuestiones que pueden ocasionar la regularización total o parcial de la dotación efectuada en este segundo proceso de la RIC denominado materialización están principalmente relacionadas con la no inversión, el incumplimiento del plazo, la inversión en activos no aptos en la normativa y el importe de la inversión, pero analizaremos también algún otro caso más específico.

Sobre el plazo tuvimos que aprender a base de fallos judiciales que en el mismo término de cuatro años las inversiones también debían entrar en funcionamiento, siendo hoy una cuestión pacífica e incorporada a la norma-

una interpretación sistemática y teleológica del precepto podría llevar a la conclusión de que tampoco determinaría la obligación de regularizar la disposición de la reserva con anterioridad al fin del plazo de mantenimiento... Pérez Santana (2007) llega a la misma conclusión de que la disponibilidad de la reserva antes del plazo de mantenimiento supone la pérdida del incentivo. También Blanco (2014:99) asume tal planteamiento.

tiva (art. 27.7), que no obstante genera controversias en asuntos singulares como el arrendamiento de inmuebles cuando no han llegado a alquilarse en dicho plazo.

1.2.1. La materialización no efectuada o que no entró en funcionamiento dentro del plazo (art. 27.4 Ley)

Si en el plazo legal no se ha realizado la inversión se entiende incumplido el requisito de materialización, por lo que procedería la regularización de la dotación efectuada cuatro años antes. Se regulariza por igual la no inversión (cuando nunca hubo voluntad de invertir) que el simple retraso de un día en efectuar la inversión o que entre en funcionamiento (por poner un caso extremo), sin que la normativa establezca excepciones al respecto, salvo en los casos de las denominadas inversiones complejas.

1.2.2. La materialización en bienes no susceptibles de la RIC (art.27.4, 5 y 6 Ley)

Recogemos en este apartado las inversiones efectivamente realizadas, pero en bienes no permitidos por la normativa, por lo que existe un incumplimiento de ella que ocasiona la regularización total o parcial de la dotación efectuada y materializada en dichos bienes excluidos. Es el caso, por señalar las interdicciones más notables, de los bienes situados fuera de Canarias, el suelo (salvo las singularidades permitidas, que se han ampliado con la Ley 8/2018 en el uso sociosanitario y actividades afines), los inmuebles destinados al alquiler (salvo los industriales, turísticos y de V.P.O. por la propia promotora), los bienes no afectos a una actividad económica (salvo que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario) y los vehículos destinados a uso particular o mixto (con algunas singularidades).

1.2.3. La materialización en bienes usados afectos con anterioridad a la RIC (art. 27.4.A y 27.12)

He preferido individualizar este caso de las situaciones anteriores porque sigue siendo un tema polémico. Desde 1994 la Ley incorporó la exigencia de que los bienes usados no podían haberse afectado con anterioridad a este incentivo para que sirviesen como materialización. Si un bien se había afec-

tado a la RIC de 1994 o años siguientes no era susceptible de volver a afectarse a una dotación RIC posterior cuando se transmitiese. Posteriormente, las directrices comunitarias que regulaban las ayudas de Estado introdujeron también la prohibición de que un mismo bien fuera susceptible de recibir ayudas de Estado suplementarias aunque cambiase de dueño, que es también aplicable a la reserva.

En 2007 se produjo un tímido avance en el tratamiento de los bienes usados afectos a la RIC, pero solo en cuanto a que el beneficio generado en su enajenación fuese susceptible de una nueva dotación, no en el ámbito de la materialización. Por tanto, con la reforma del REF de 2007 la aptitud de los bienes usados como afectos a la reserva siguió dependiendo de que con anterioridad no hubiesen estado afectos, pero al menos quedó atrás la prueba de que generasen también una mejora tecnológica.

En un intento de solventar la restricción y ampliar las capacidades de los bienes usados (piénsese en los inmuebles a rehabilitar y el efecto dinamizador de la economía que suponen) el legislador, en la reforma REF 2018, ha incluido un nuevo texto en el art. 27.12: *Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, por dotaciones que se hubieran realizado con beneficios de periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007*. Es decir, se consideran aptos para la materialización tanto los bienes usados que nunca estuvieron afectos a la RIC como los que lo estuvieron en el periodo 1994-2006, quedando la prohibición circunscrita únicamente a los afectos a las dotaciones 2007 y siguientes.

La cuestión que queda por dirimir es a qué años afecta el cambio legal. Existen tres opciones interpretativas: a) que tenga efectos desde 2007, cuando el legislador introdujo en el Reglamento la acotación en los beneficios generados en la enajenación de bienes afectos a las dotaciones de ese año y siguientes, dejando por tanto libres los afectos a dotaciones anteriores, que pasaron a ser susceptibles de nuevas dotaciones, y que por extensión podría predicarse de la materialización en bienes usados; b) que se aplique a partir de 2015 por tratarse del comienzo del periodo actual de ayudas de Estado y c) que se aplique solo a partir de 2018 según el literal de la entrada en vigor de la norma. Veremos cómo se matiza esta cuestión, aunque mi opinión es que la opción a) es la más adecuada al ser una aclaración del legislador en la reforma 2018, y no una innovación. Convendría que la DGT se pronunciara al respecto.

Volviendo a la generalidad, si se comprueba que el bien usado en que se materializa la reserva ha estado anteriormente afecto a la RIC 2007 y siguiente, procederá la regularización de la dotación en ese importe, quedando pendiente de determinar a qué fecha se retrotrae el cambio legal de 2018.

1.2.4. La inclusión en el importe de la materialización de impuestos e intereses o su precio por encima del valor de mercado (art. 27.6)

Los impuestos indirectos que gravan la compraventa están expresamente excluidos de la materialización, así como los intereses de su financiación. En la inversión afecta a la RIC rige un requisito final, que su precio de adquisición no sea superior al valor del mercado. Cuando se incumplan esas circunstancias procederá la exclusión de la materialización y la regularización parcial de la dotación en su día efectuada. Por eso es siempre conveniente pedir una tasación del bien usado que se adquiere, sobre todo tratándose de inmuebles.

1.2.5. La no disminución del importe de la inversión de las subvenciones recibidas (art. 27.6)

En algunas ocasiones las inversiones afectas a la RIC han generado el derecho a algún tipo de subvención. La RIC y las subvenciones en el mismo bien son compatibles, pero siempre que se disminuya el importe de las segundas del coste de las inversiones. Si así no se ha hecho, procederá la regularización de la dotación efectuada en ese importe, en el de la subvención generada.

1.2.6. La materialización efectuada por entidades financieras y sociedades que presten servicios intragrupo (art. 27.1 Ley y arts. 2 y 6 del R.)

Este tipo de entidades estuvieron excluidas de las dotaciones RIC hasta que se les permitió dotar en 2007, pero limitándose sus posibilidades de inversión a la denominada “inversión inicial”. En el caso de hacerlo en otros supuestos (inversiones de sustitución) procederá la regularización de la dotación por una incorrecta materialización.

1.2.7. El no ejercicio de la opción de compra en los arrendamientos financieros (art. 27.9 y 27.16)

Las inversiones afectas a la RIC pueden financiarse a través de contratos de arrendamiento financiero, pero siempre y cuando se ejerza la opción de compra que permita el cumplimiento de los cinco años del plazo de mantenimiento. De no ser así, el art. 27.16 señala que supondrá la regularización de la dotación en el año en que hubiese estado previsto el ejercicio de la opción. Es un asunto que podemos incluir tanto en el proceso de materialización como de mantenimiento, por lo que he preferido incluirlo en ambos para mayor claridad.

1.3. *El incumplimiento de los requisitos sustanciales en el proceso de mantenimiento de las inversiones*

La gran mayoría de las inversiones en las que se materializa la dotación RIC ha de permanecer cinco años en funcionamiento en la actividad económica de la entidad o persona física que las dotó, mientras que el suelo diez años. No obstante, la Ley permite la sustitución de un bien por otro, con ciertos matices, y siempre y cuando el valor neto contable del bien a sustituir se invierta en otro que complete el plazo de mantenimiento.

Las dos únicas alternativas que permite la Ley al hecho de que los bienes RIC no permanezcan el plazo de mantenimiento en la misma persona que la dotó son: en personas físicas, la sucesión *mortis causa* de la actividad, subrogándose los herederos en las obligaciones contraídas con la RIC (art. 19 R.)⁸, y el régimen especial de fusiones con la aportación *in natura* de una rama de actividad con los bienes afectos a la RIC a una entidad que se subroga en los compromisos tributarios asumidos; mientras que en entidades jurídicas es precisamente el régimen especial de fusiones la única alternativa posible⁹. La STS de 6 de marzo de 2014, recurso de casación 6439/2011, re-

8 El cambio legal con esa posibilidad se efectuó en 2007, pero el TSJC (Sala de Santa Cruz de Tenerife) en Sentencia de 2 de julio de 2013 reconoció que era también aplicable a situaciones anteriores a ese año, ya que era una aclaración reglamentaria que la Ley 19/1994 no había puntualizado.

9 La SAN de 23 de mayo de 2013, recurso 151/2010, confirma que sin la aplicación del régimen especial de reestructuraciones empresariales es imposible subrogarse en los derechos y obligaciones contraídos con la RIC. De rechazarse la aplicación de ese régimen existe incumplimiento de la normativa RIC y procede por tanto su regularización.

suelve el recurso interpuesto por la Abogacía del Estado para regularizar la RIC en un caso de fusión en el que la reserva quedaba absorbida por la reserva de fusión, pero sin informar de ello en la memoria. El TS estimó que no procedía su regularización porque se podía comprobar la intención de subrogarse en el incentivo por otros medios. Nuevamente, la STS de 10 de marzo de 2016, recurso casación 3528/2014, considera que es correcto el traspaso de la RIC en una aportación *in natura*, a pesar de la enconada oposición de la Abogacía del Estado.

Los principales problemas que han existido en el último de los tres procesos consecutivos de la RIC están relacionados con el cese de la actividad de quien la dotó (jubilación del empresario individual, traslado de la empresa fuera de Canarias o inactividad de la empresa) o por pasar a considerarse la actividad que desarrollan como no económica (lo que ha ocurrido muchas veces con la actividad de arrendamiento de inmuebles). En esos supuestos, procede la regularización del beneficio fiscal disfrutado, con la correspondiente liquidación de intereses de demora.

1.3.1. El plazo de mantenimiento se cuenta a partir de la entrada en funcionamiento del bien (art. 27.7 Ley)

Aunque he señalado que el plazo de materialización coincide con el plazo de entrada en funcionamiento (cuatro años), podría suceder que se realizase una inversión con carácter previo a su entrada en funcionamiento. Ha de tenerse en cuenta que el plazo de los cinco/diez años de mantenimiento comenzará a contarse a partir del momento de la entrada en funcionamiento, no de su inversión. Si no ocurre así procederá la regularización de la RIC dotada muchos años antes, con los correspondientes e incrementados intereses de demora, en el caso de que no se cumpliera el plazo de cinco/diez años.

1.3.2. La venta o el arrendamiento del bien durante el plazo de cinco años (art. 27.8)

La normativa RIC señala con claridad que durante el plazo de mantenimiento los bienes afectos no pueden enajenarse, arrendarse o cederse su uso a terceros. La interdicción de la venta se suele tener casi siempre en cuenta, pero no ocurre lo mismo cuando un bien que se explota directamente (una retroexcavadora o una nave industrial, por ejemplo) pasa a arrendarse o ce-

derse su uso a un tercero. Tanto en la venta como en los otros dos casos se produce el incumplimiento de la normativa y por tanto la regularización de la dotación RIC por el importe del coste de dicho bien. La forma de evitarlo es tener siempre ese precepto en cuenta.

El vigente art. 27.8 hasta 2018 matizaba que cuando la vida útil de los bienes afectos fuese inferior al plazo de mantenimiento no se consideraba incumplido el plazo si se procedía a su sustitución. En ese lance, es suficiente con invertir el valor neto contable del bien que se vende o arrienda, y que se mantenga el tiempo restante hasta completar los cinco años de mantenimiento. Sin embargo, ni la Ley ni el Reglamento aclaraban si esa posibilidad de sustitución era también aplicable a la venta o al arrendamiento de bienes afectos antes de la finalización del plazo de mantenimiento, que sí lo era en los casos de pérdida del elemento patrimonial, tal como se indica expresamente en el segundo párrafo del 27.8, y de finalización de la vida útil. Mi opinión personal era que la pragmática opción de sustitución introducida por el legislador debía también aplicarse a los casos de enajenación o arrendamiento de los activos afectos antes de la finalización del plazo de mantenimiento, pero ya conocemos el carácter restrictivo con el que la Administración tributaria aplica los beneficios fiscales. La reciente reforma del REF (Ley 8/2018, de 5 de noviembre) introduce un cambio en este sentido en el art. 27.8, suprimiendo el condicionante de la finalización de la vida útil para que proceda la sustitución del bien e introduciendo el supuesto, más genérico, de que su permanencia fuera inferior a dicho período. A partir de la vigencia de ese precepto, el arrendamiento o la venta de un bien afecto a la reserva antes de la finalización del plazo de mantenimiento no supone incumplimiento del mismo si se sustituye por otro bien. Es otra de las notables modificaciones de la reforma 2018, que debemos esperar a saber si se considera una aclaración o innovación para aplicarla en el pasado o solo a partir de 2018.

1.3.3. La pérdida del bien o los casos en que su vida útil sea inferior al plazo (art. 27.8)

También sucede en la práctica empresarial que un bien se pierda por las circunstancias que sean (un accidente, por ejemplo) o que sencillamente no sea económicamente rentable por obsolescencia tecnológica y deje de estar en funcionamiento. En ambas circunstancias se incumple la normativa, procediendo la regularización de la dotación RIC, excepto que en seis meses se

adquiera un nuevo bien por el valor neto contable que tenían los anteriores y se complete el plazo de cinco /diez años de mantenimiento.

Como comenté en el punto anterior, la reforma REF 2018 introdujo el importante cambio en el art. 27.8 de sustituir el condicionante de que la vida útil del bien afecto a la reserva fuese inferior al plazo de mantenimiento por el más amplio de que la permanencia fuera inferior a dicho plazo. El segundo cambio que se produce en esta materia es la posibilidad de que la sustitución del bien cuya permanencia sea inferior a los cinco/diez años se produzca no tan solo en los siguientes seis meses, sino también con anterioridad.

1.3.4. La jubilación del empresario/profesional individual (art. 27.8 Ley y jurisprudencia)

En los casos de jubilación de los profesionales o de los empresarios individuales puede suceder que no se complete el plazo de mantenimiento de los bienes afectos a la RIC, por lo que la Administración tributaria y los Tribunales de Justicia entienden que se produce el incumplimiento de dicho plazo y procede la regularización de los beneficios fiscales disfrutados con la reserva. Un notario fue en casación al TS con este tema, alegando que se tuvo que jubilar forzosamente, pero el Alto Tribunal, en reciente Sentencia de 12 de febrero de 2018, recurso 5236/2017, no admitió el recurso de casación al tratarse de un supuesto muy concreto sin trascendencia a un gran número de situaciones. En consecuencia, son las sentencias de la AN y de los TSJ las que marcan la pauta en esta materia, que consideran que efectivamente hay incumplimiento en la jubilación que impide el cumplimiento del plazo de mantenimiento.

2. El incumplimiento de los requisitos sustanciales que se sanciona con el 2% del importe de la dotación

Una vez analizados los múltiples casos que ocasionan la regularización parcial o total de la RIC en los tres procesos principales de dotación, materialización y mantenimiento de las inversiones, bajamos un escalón en la gravedad de los incumplimientos para situarnos en un nuevo estatus configurado a partir de 2007. El art. 27.3 indica que la RIC deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

Ese apartado comprende una cuestión que por su gravedad ya analizamos en el epígrafe anterior —la indisposición de la reserva— y otro asunto con menores consecuencias jurídicas en su incumplimiento: la falta de contabilización de la RIC. También analizaremos en este epígrafe el incumplimiento del precepto del art. 27.13 que especifica toda la información de la reserva que debe figurar en la memoria de las cuentas anuales.

2.1. La falta de contabilización de la reserva (art. 27.17)

Sobre la indisposición de la reserva ya señalamos en el punto 1.1.12 que en el caso de producirse antes de finalizar el plazo de mantenimiento supone la regularización de la RIC y la pérdida del beneficio disfrutado. Lo mismo dijimos respecto a no llevar contabilidad para determinar el rendimiento de la actividad económica en Canarias, pero en este epígrafe nos ocupamos solamente de la contabilización de la dotación RIC. Antes de 2007 su incumplimiento ocasionaba la pérdida del incentivo, pero a partir de ese año constituye una infracción grave señalada expresamente en el art. 27.17, que ocasiona una sanción del 2 % de la dotación efectuada. Es el caso de que se acuerde dotar la reserva por la junta de socios y se aplique correctamente el resultado del ejercicio, pero sin dotarla expresamente en la contabilidad, llevándola a remanentes o a reservas voluntarias. La RIC como tal no está contabilizada, motivo por el que se sancionará al contribuyente con el 2 % de su importe, pero adicionalmente habrá que comprobar que la reserva voluntaria o los remanentes en los que figure de forma global no hayan sido objeto de reparto o capitalización durante todo el plazo de materialización y mantenimiento.

Por tanto, en mi opinión, procede la sanción del 2% en los casos en que la RIC no se haya contabilizado, pero siempre y cuando el beneficio defectuosamente distribuido en la contabilidad, pero dentro del neto patrimonial, no hubiese sido objeto de reparto o capitalización durante los plazos en que es indisponible. Si así no fuese estaríamos ante la pérdida del beneficio disfrutado por disponibilidad de la reserva antes de dichos plazos.

2.2. La no constancia en la memoria de la información RIC (art. 27.13 y 17)

El otro supuesto que se sanciona con el 2 % de la dotación es no hacer constar en la memoria toda la información RIC señalada en el art. 27.13, que

antes de 2007 suponía la pérdida del incentivo. Se penaliza en el apartado 17 el hecho de que no figure la información prevista, no que sea incorrecta, que como veremos se sanciona de forma menos onerosa. No obstante, siempre existe un difícil límite para determinar si la información que se facilita en la memoria cumple sustancialmente o no con el requisito legal. Si no lo hiciera podríamos estar ante la sanción del 2 %, es el caso, por poner un ejemplo, de una amplia información RIC consignada en la memoria, pero que nada tiene que ver con la realidad de la empresa.

3. El incumplimiento de los requisitos sustanciales que se sanciona con multa pecuniaria

Finaliza el régimen sancionador aplicable a la RIC en el art. 27.17 con dos supuestos diferentes, en los que ya el legislador pretende suavizar los efectos del incumplimiento. Desde 2007 hasta 2015 las sanciones referidas en la Ley eran mayores: 500 euros por dato omitido con un mínimo de 5000 euros, pero para el periodo 2015-2020 se disminuyeron considerablemente, quedando redactadas así:

3.1. Los datos RIC falsos, incompletos o inexactos en la memoria (art. 27.17)

El primer supuesto tipifica como infracción grave el hecho de incluir datos falsos, incompletos o inexactos en la información RIC que hay que consignar en la memoria de las cuentas anuales. Desde hace muchos años he destacado la incongruencia de tratar por igual a los datos falsos que a los incompletos o inexactos, pero así sigue luciendo en la actualidad en el precepto legal (art. 27.17, c). La sanción es de 100 euros por dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 1000 euros.

3.2. La falta de comunicación de datos o los datos falsos, incompletos o inexactos en la materialización indirecta (art. 27.17)

El segundo supuesto tipificado en el art. 27.17,c) es el aplicable al incumplimiento de los requisitos formales a tener en cuenta en las comunicaciones de la denominada materialización indirecta, esto es, en la materialización en títulos del capital de una sociedad que vaya a realizar las inversiones aptas para la RIC, regulada en el art. 27.4.D, y las obligaciones formales previstas

en los artículos 30 y 31 del Reglamento. En el caso de producirse esos incumplimientos, el legislador establece que se produce una infracción leve, sancionada con multa de 100 euros por dato omitido, con un mínimo de 500 euros.

4. Otros casos en los que el ordenamiento jurídico de la RIC no tipifica los efectos del incumplimiento de los requisitos

Me refiero en este epígrafe a tres cuestiones que en la actualidad no están suficientemente clarificadas en el ordenamiento jurídico y por tanto siguen ocasionando gran conflictividad al interpretarse de forma diferente por la Administración tributaria y los profesionales del Derecho Tributario. La primera es la problemática sobre la comunicación de las inversiones anticipadas, la segunda la prueba de que las inversiones usadas no estuvieron afectas a la reserva, y la tercera la liquidación de intereses de demora en la regularización del incentivo en el caso específico de que existan bases imponibles pendientes de compensación o una base imponible negativa del ejercicio.

4.1. La comunicación sobre las inversiones anticipadas (art. 27.11)

La información que hay que comunicar a la Administración tributaria en cumplimiento del tercer apartado del art. 27.11 de la Ley 19/1994: *La materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no residentes o el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas del periodo impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas*, está ocasionando graves conflictos tributarios. La Inspección tributaria e incluso el TEAR de Canarias interpretan que su incumplimiento no supone una infracción leve o grave, sino la regularización del beneficio fiscal disfrutado con la dotación RIC (vía una incorrecta materialización en la inversión anticipada no comunicada). Es decir, las mismas funestas consecuencias de las situaciones extremas o más graves como la de no invertir la dotación.

Me parece excesivo ese planteamiento, más cuando en 2007 el legislador pretendió racionalizar los requisitos formales en la aplicación de la RIC, limitando su regularización a supuestos graves específicos como el incumplimiento del plazo de cinco años de mantenimiento de las inversiones y la defectuosa materialización en bienes no permitidos por la Ley (art. 27.16). Es cierto que el mismo apartado 16 también indica que procederá la regu-

larización de la RIC ante el incumplimiento de los requisitos establecidos en la norma, y uno de ellos es la comunicación de las inversiones anticipadas, excepto los previstos en los apartados 3 y 13, por lo que la Administración tributaria actúa en consecuencia al no estar amparado el incumplimiento de la comunicación en la excepción. Esos dos apartados contemplan, por un lado, la obligación de que la RIC figure en los balances con claridad y su indisposición durante todo el plazo de mantenimiento de las inversiones (apartado 3). Y por otro, la obligación de que la amplia información sobre la RIC figure en la memoria de las cuentas anuales (apartado 13). Su incumplimiento está previsto como infracción tributaria grave en el art. 27.17, de tal forma que la falta de contabilización de la RIC y el hecho de no hacer constar en la memoria la información sobre este incentivo fiscal serán sancionados con el 2% de la dotación, mientras que si se hacen constar los datos en la memoria, pero de forma falsa, incompleta o inexacta la sanción será de 100 euros por dato, con un mínimo de 1000 euros.

La innovación tributaria de 2007 pretendía, como ya he señalado, racionalizar la aplicación de la RIC por parte del contribuyente, pero el prelegislador no tuvo en cuenta el encuadre del incumplimiento del art. 27.11 como mera infracción tributaria grave o leve; por lo que en su defecto la Inspección tributaria interpreta desde hace varios años que ocasiona directamente la regularización de la dotación RIC invertida anticipadamente.

Se repite una vez más la falta de rigor técnico a la hora de regular este incentivo, de tal forma que dos simples cuestiones como la comunicación expresa por parte del contribuyente de que se ha realizado una inversión anticipada y la forma en que se ha financiado suponen la regularización por parte de la Administración tributaria del ahorro fiscal disfrutado con la dotación RIC. Excesivo quebranto para una información de poca trascendencia en el control de la reserva. La realidad de la inversión anticipada puede contrastarse de otras formas, como en la contabilidad de la empresa, en la memoria, en las declaraciones del IS y del IRPF, etc., mientras que la forma de financiar esas inversiones no tiene trascendencia alguna, ni económica ni tributaria, al permitir la Ley cualquier forma de financiación en las inversiones RIC, tanto sea con capitales propios como ajenos.

La situación se ha vuelto especialmente conflictiva a partir de 1 de enero de 2015, al haberse eliminado la obligación de presentar telemáticamente los planes de inversión, que incluían los planes de inversión anticipada. Hasta 2014 la mayoría de los contribuyentes reflejaban en dichos planes la

opción que habían escogido de invertir anticipadamente y con una simple “X” en una casilla señalaban su financiación con fondos propios o ajenos¹⁰. Pero a partir de 2015 esa formalidad desapareció, malinterpretando muchas empresas y profesionales que ya no era necesario comunicar las inversiones anticipadas, u olvidando tal requisito, cuando la obligación “formal” del art. 27.11 no había experimentado cambio alguno.

Por tanto, a partir de 2015 el contribuyente no puede justificar la comunicación de las inversiones anticipadas realizadas con el plan telemático de inversiones anticipadas, porque sencillamente desapareció del ordenamiento. Sí puede hacerlo con la hoja de la declaración del IS o del IRPF de 2015 y años siguientes donde el impreso especifica en una casilla la inversión anticipada efectuada; pero incluso así no habrá comunicado a la Administración la forma en que la ha financiado. ¿Es eso suficiente para que proceda la regularización de la RIC? Entiendo que no, que en el peor de los casos tendría que considerarse como una infracción grave o leve de las contempladas en el art. 27.17, pero nunca asemejarse a los casos extremos de no invertir la dotación o de dotar la reserva con beneficios no generados en Canarias o expresamente excluidos en la normativa (no provenientes de actividades económicas), por lo que en la reforma 2018 del REF debería haberse incluido la pertinente aclaración legislativa en ese sentido.

A la DGT han llegado pocas consultas vinculantes en relación con el incumplimiento de los requisitos formales, pero en las que se ha manifestado lo ha hecho con cordura y racionalidad. Sirva como ejemplo la consulta DGT V0364-14 de 13 de febrero, en la que una persona física realizó una inversión anticipada en 2011 sin informar acerca del acogimiento a la RIC

10 Aun así, la Inspección entiende que no es suficiente con comunicar esa información en los planes de inversión anticipada y en las casillas de la declaración del IS/IRPF, sino que era preceptivo cumplir la obligación adicional de comunicación, rechazando por tanto la inversión anticipada. Veremos qué opinan los Tribunales de Justicia. En mi opinión la falta de comunicación no puede ocasionar el rechazo de la inversión sino en todo caso la aplicación de una sanción por infracción tributaria. Al respecto, Sánchez Blázquez, V. (2008:70) matiza que las obligaciones de los planes de inversión y de la comunicación son distintas, pero después de analizar las interpretaciones posibles de su incumplimiento indica que: *de todos modos, también podría concluirse que estamos en presencia de una obligación tributaria formal cuyo incumplimiento no es determinante de que no pueda utilizarse la inversión anticipada correspondiente como materialización válida de la RIC del mismo ejercicio o de los tres posteriores. Y creemos que ésta ha de ser la interpretación adecuada.* En síntesis, que en su opinión tampoco procede la pérdida del incentivo.

en la liquidación del IRPF y pregunta cómo puede afectarla y beneficiarse del incentivo. La DGT señala en su contestación el texto del art. 27.11 con la posibilidad de realizar inversiones anticipadas, con la obligación de comunicar esa opción y la forma en que se financia conjuntamente con la declaración del IRPF, y lo que es más importante: que asemeja su incumplimiento (el del art. 27.11) con la falta de contabilización de la RIC o la no presentación de los planes de inversión anticipada, infracciones que no suponen la regularización de la reserva, por lo que el contribuyente podrá hacer una declaración complementaria del IRPF e incluir la dotación en la modalidad de inversión anticipada.

Sin embargo, mi opinión personal e incluso la de la DGT expresada en la consulta anterior, difiere notablemente de la expresada por otros autores que ocupan cargos relevantes en la Inspección. Manifiestan que la comunicación a la que se refiere el art. 27.11 es distinta e independiente a la del plan de inversiones telemático y a la de las casillas informativas de las inversiones anticipadas que se consignan en las declaraciones del IRPF/IS; y que las obligaciones formales cuyo incumplimiento no suponen la pérdida del incentivo se refieren exclusivamente a los apartados 3,10 y 13 del art. 27, pero no al apartado 11, que al no estar expresamente señalado en el apartado 16 supone la pérdida del incentivo: *Así pues, parece que si el legislador no ha incluido expresamente la comunicación del formulario de financiación de las inversiones anticipadas entre las obligaciones menos cualificadas cuyo incumplimiento sólo es merecedor de sanción no quedaría más que colegir que la no presentación del mismo debería conllevar la pérdida de la reducción o deducción (al no servir dicha inversión como materialización válida)*¹¹. Y añade este autor que es consolidada la práctica administrativa de no admitir la materialización en inversiones anticipadas si en su momento no se optó por esa modalidad.

Conviene que maticemos el contexto temporal en el que se produce la consulta vinculante DGT V0364-14, que no es otro que el del periodo 2007-2014, en el que la Ley 19/1994 señalaba en su art. 27.10 la obligación de presentar planes de inversiones, entre ellos el de las inversiones anticipadas, por lo que el art. 27.16 indicaba que una serie de supuestos de incumplimientos

11 Florido Caño, R. (2014). "Resumen de consultas de a DGT del Ministerio de Economía y Hacienda que afectan al Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el ámbito de la imposición directa". *Revista Hacienda Canaria*, nº 41.

de la normativa incluidos en los apartados 3,10 (planes de inversión) y 13 no suponían la pérdida del incentivo sino la aplicación de una sanción por infracción grave o leve.

El hecho de que el art. 27.11 en relación con la comunicación que he explicado y el olvido en su momento del legislador puedan ocasionar tamaño quebranto al contribuyente que no la haya presentado exige una aclaración legal que matice adecuadamente que su no presentación será sancionable como ocurría con los derogados planes de inversión o con las actuales comunicaciones en la materialización indirecta, pero nunca con la pérdida del incentivo. Además, deberá especificarse, como aclaración que es, su vigencia a partir de 2007.

4.2. El régimen aplicable a las inversiones usadas y la difícil prueba de que no han estado afectas a la RIC (art. 27.4, A y C)

Las inversiones iniciales afectas a la RIC deben serlo en principio en activos fijos nuevos, pero el penúltimo párrafo del art. 27.4, A señala la posibilidad de que sean usados en el caso de que el contribuyente haya facturado menos de 10 millones de euros. Por el cajón de sastre del art. 27.4, C también las empresas que superan esa cifra pueden invertir en activos usados, pero en ambos casos el 27.12 especifica que *estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades...*, y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991. Por tanto, todas las empresas pueden materializar en activos usados, pero con la importante restricción de que no hayan estado afectados a la reserva con anterioridad. La prueba de ello es un importante hándicap para el contribuyente como explicaré.

Desde la creación de la reserva en 1994 ya existía la posibilidad de materializar en activos usados, condicionada a dos requisitos: i) que los activos fijos usados no podían haberse beneficiado anteriormente de la reserva, obligación que sigue vigente, y ii) que se acreditase además una mejora tecnológica para la empresa, inciso que fue suprimido a partir de 2007.

En la reforma del REF 2018 el texto de la Ley, concretamente el art. 27.12, acota sustancialmente a qué RIC no han podido afectarse los activos usados, limitando la restricción a las dotaciones efectuadas a partir de 2007, esto es, considerando válido que se pudieran haber afectado anteriormente a las do-

taciones 1994-2006, sin necesidad de tener que acreditar su no afectación en ese largo periodo. La labor del contribuyente se facilita bastante con el cambio legal, pero es necesario acotar su entrada en vigor. Si entendemos que es una aclaración legal surtirá efectos desde el origen, pero si es una innovación, solo a partir de 2018, por lo que en ese caso nos encontramos con dos periodos bien diferenciados en la materialización en activos usados: (i) desde 1994 hasta 2017, en que es necesario acreditar que las inversiones usadas no han estado afectas a la reserva y (ii) a partir de 2018, inclusive, en el que no han podido ser afectadas a la RIC a partir de 2007. Uno más de los galimatías a los que nos tiene acostumbrado el legislador. La solución más razonable es que se interprete como una aclaración legal y que por tanto el requisito aplicable a los activos usados sea que no se hayan afectado a las dotaciones RIC de 2007 en adelante. La reforma aprobada en la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, nada dice al respecto, pero en su contexto parece querer clarificar una cuestión que no se había resuelto con anterioridad.

La otra cuestión, igual de importante, es la problemática de probar su no afectación. Si difícil es hacerlo a partir de 2007 no digamos desde 1994, que es prácticamente imposible. Cuando el bien se transmite usado por primera vez es siempre más fácil preguntarle al vendedor si lo ha afectado o no a la reserva, pero cuando se haya transmitido más veces, el vendedor solo acreditará la no afectación en el periodo en que lo tuvo. El ejemplo más clarificador de esta compleja circunstancia es cuando se adquiere un inmueble de una entidad financiera que a su vez lo obtuvo de un deudor hipotecario. El banco se limitará a decir que no lo ha afectado a la RIC, pero eso no será suficiente si no se acredita qué ocurrió en el pasado, y ¡a ver quién contacta con una persona o entidad a quien le hayan quitado su propiedad! En ese lance podría responderse de forma muy simple que no se afecte el bien a la RIC, pero hay situaciones en que es la sociedad en general quien se perjudica, como en la adquisición de inmuebles usados para su rehabilitación. Por no saberse qué ocurrió en el pasado lejano y tener que descartarse la afectación a la reserva muchas opciones de este tipo simplemente quedarán descartadas por los potenciales inversores, cuando lo más fácil es que la AEAT, con sus impresionantes medios informáticos, tuviese una relación de inmuebles afectos a la RIC y pudiese ofrecer la información sobre la afectación o no al contribuyente que la solicitase.

La Ley no establece cómo hay que demostrar la no afectación, por lo que puede hacerse con cualquier prueba conforme a derecho, pero la que se an-

toja como más útil: la acreditación de ese extremo por el vendedor, no es suficiente, ya que de darse anteriores transmisiones quedaría sin validez parcial. Y no siempre es fácil averiguar qué sucedió en esa etapa anterior, puesto que en el caso de entidades la información que ofrecen las cuentas anuales no está disponible en el Registro Mercantil sino un limitado número de años, y acceder a la declaración del IS de una entidad con la que no se ha tenido relación se me antoja como imposible. No digamos rastrear esas posibilidades en el caso de empresarios individuales. Más fácil resulta en el caso de personas físicas que no ejerzan actividades económicas o que no determinen sus rendimientos en estimación directa, donde la no afectación es más evidente, pero la dificultad prosigue si en el periodo 1994-2018 adquirió el bien de un tercero.

En síntesis, que el legislador ha de buscar una solución eficiente para que se acredite la no afectación de los bienes usados, sobre todo de los inmuebles, debiendo colaborar en esa información la AEAT. Si al final la matización de la reforma actual del REF de que los bienes usados no han podido estar afectos a la RIC de 2007 y años siguientes se aplica como una aclaración legal, parte del camino estará allanado; si no, la reforma o una norma posterior deberá arbitrar los medios de prueba con la precisa colaboración de la AEAT.

4.3. *La correspondiente liquidación de intereses de demora (art.27.16 Ley)*

La normativa vigente a partir de 2007 delimita que en caso de regularización de la reserva *se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003, Ley General Tributaria*, terminando así con la específica regularización objeto de la interpretación de la normativa anterior (*sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente...*). Mi opinión sobre la liquidación de intereses de demora a partir de enero de 2007 es que procede realizarla a pesar de que el incremento de la base imponible por la regularización de la RIC se compense con bases imponibles negativas de otros años o con resultados negativos del ejercicio. Con anterioridad a la reforma normativa de ese año no era así, sin que se liquidasen dichos intereses en los dos casos comentados. Sin embargo, el TSJC en varias sentencias, entre ellas la de la Sala de Las Palmas de Gran Canaria de 7 de febrero de 2017, recurso 392/2015, sigue manteniendo ese criterio con la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2007, por lo que la Abogacía del Estado recurrió en casación al TS, pero sin éxito, porque

en STS de 4 de octubre de 2017, recurso 3492/2017, el Alto Tribunal no lo admitió por tratarse de un supuesto muy concreto y no general. Por tanto, seguimos sin tener plena seguridad en cuanto a la procedencia de la liquidación de intereses de demora en la regularización de la RIC sin cuota tributaria, obteniendo pronunciamientos diferentes los recursos planteados ante el TSJC respecto al TEAC y AN.

5. El incumplimiento de los requisitos en materia de control de las ayudas de Estado mediante el Modelo 282

Me referiré por último brevemente al control de las ayudas de Estado que representan los incentivos fiscales del REF y su control a través del modelo 282. Esta materia la desarrollé con mayor profundidad en el artículo “Crónica de la RIC 2015. Su control como ayuda de Estado”, publicado en 2016 en las revistas *Hacienda Canaria y Técnica Tributaria*, al que remito al lector interesado¹². Desde 2015 el ahorro fiscal disfrutado con las ayudas de Estado no puede exceder de determinados límites¹³, debiéndose controlar por el propio contribuyente en el modelo 282 que hay que presentar conjuntamente con la declaración del IS/IRPF del ejercicio en que se han generado esas ayudas. Los límites de las ayudas, concretamente, las ayudas de funcionamiento, se han incrementado en 2017 hasta el 30 % del volumen de negocio de los contribuyentes (antes 10% para las empresas comerciales y de servicios, y 17,5% para las empresas industriales), razón de que sean prácticamente anecdóticos los casos en que la intensidad en la aplicación de los incentivos fiscales del REF supera ese límite. No obstante, conviene siempre tener en cuenta la obligación de declarar en el modelo 282 las ayudas iniciales y de funcionamiento recibidas, porque su incumplimiento ocasiona también la imposición de sanciones tributarias.

La disposición adicional cuarta del R.D.L. 15/2014 es la que establece lo que ocurre si se superan los límites de ayudas. Por un lado, habrá que de-

12 Miranda (2016). “Crónica de la RIC 2015”. *Revistas Hacienda Canaria y Técnica Tributaria*.

13 Las ayudas regionales a la inversión (inversión inicial) se limitan en función del importe de la inversión (35% con carácter general en Canarias, 45% para las empresas medianas y 55% para las empresas pequeñas), mientras que las ayudas al funcionamiento de las empresas lo hacen en función del 30% del volumen de negocios de la empresa que las obtiene.

volver el exceso, y por otro, existe una infracción cuya sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 20% del exceso. Pero no quedan ahí las consecuencias de calcular mal los límites y sobrepasarlos, sino que la no presentación en plazo del modelo 282 y su presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos dará lugar a una sanción de 20 euros por cada dato o conjunto de datos que hubiera debido incluirse, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20 000 euros. Si la presentación no se hiciera por medios telemáticos o fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, las sanciones serán la mitad.

La novedad que introduce la Reforma 2018 del REF en esta materia es que deja de ser sancionable el hecho de sobrepasar los límites de ayuda establecidos. Incluso, si atendemos a la omisión en la nueva redacción del artículo, las infracciones que afectan al modelo 282 quedan al margen del procedimiento sancionador. Veremos cómo actúa el órgano revisor.

Los límites de las ayudas recibidas se han incorporado a la normativa RIC a partir de 2007, pero su incumplimiento incluso se regulariza en periodos anteriores, como lo señala la STS de 29 de junio de 2015, recurso de casación 233/2014, en la que una sociedad había recibido subvenciones en un proyecto hotelero afecto a la RIC, superando el límite del 40 % de las ayudas a las inversiones iniciales. El TS confirmó la pérdida de la subvención que superaba el límite conjunto del 40 %.

A modo de resumen, todas las cuestiones planteadas en los cinco epígrafes anteriores se reflejan en el cuadro 1:

Cuadro 1. Efectos del incumplimiento de los requisitos sustanciales y formales de la RIC en 2018

MATERIA	Pérdida total o parcial del incentivo	Sanción
DOTACIÓN		
1. No acordar la dotación antes de presentar las declaraciones del IS/IRPF (jurisprudencia)	X	
2. La dotación de la RIC con beneficios generados fuera de Canarias (art. 27.1 Ley)	X	
3. La dotación de la RIC con beneficios no procedentes de una actividad económica (art. 27.2 Ley)	X	
4. La dotación de la RIC con beneficios que se consideran “distribuidos” (art. 27.2 Ley)	X	

5. La dotación que excede del 90% del beneficio no distribuido (art. 27.2 Ley)	X
6. La dotación con el beneficio generado en la enajenación de un bien afecto	X
7. La dotación de la RIC sin partir del beneficio contable (art. 27.1 Ley y jurisprudencia)	X
8. La dotación efectuada por una entidad que no puede disfrutar del incentivo (art. 27.1 Ley)	X
9. La dotación efectuada por sociedades de profesionales en determinados casos (doctrina administrativa)	X
10. La dotación de la RIC sin llevar contabilidad (art. 27.1, 27.15 Ley y art. 3 R.)	X
11. La dotación que no tenga en cuenta la disminución de los fondos propios (art. 27.2)	X
12. La disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento (art. 27.3 y 27.16 Ley)	
MATERIALIZACIÓN	
1. La materialización no efectuada o que no entró en funcionamiento dentro del plazo legal (art.27.4 Ley)	X
2. La materialización en bienes no susceptibles de la RIC (art. 27.4,5 y 6 Ley)	X
3. La materialización en bienes usados afectos con anterioridad a la RIC (art. 27.4.A y 27.12)	X
4. La inclusión en el importe de la materialización de impuestos e intereses o su precio por encima del valor de mercado (art. 27.6)	X
5. La no disminución del importe de la inversión de las subvenciones recibidas (art. 27.6)	X
6. La materialización no prevista en la normativa efectuada por entidades financieras y sociedades que presten servicios intra-grupo (art. 27.1 Ley y arts. 2 y 6 del R.)	X
7. El no ejercicio de la opción de compra en los arrendamientos financieros (art. 27.9 y 27.16)	X
MANTENIMIENTO	
1. El plazo de mantenimiento se cuenta a partir de la entrada en funcionamiento del bien (art. 27.7 Ley)	X
2. La venta o el arrendamiento del bien durante el plazo de cinco años (art. 27.8 Ley)	X
3. La pérdida del bien o los casos en que su vida útil sea inferior al plazo (art. 27.8 Ley)	X (salvo sustitución)
4. La jubilación del empresario/profesional individual (art. 27.8 Ley y jurisprudencia)	X

FORMALIDADES		
1. La falta de contabilización de la reserva	-	2% de la dotación
2. La no constancia en la memoria de la información RIC (art. 27.17 Ley)		2% de la dotación
3. Los datos RIC falsos, incompletos o inexactos en la memoria (art. 27.17 Ley)	-	100 euros dato. Mínimo 1.000 euros
4. La falta de comunicación de datos o los datos falsos, incompletos o inexactos en la materialización indirecta (art. 27.17 Ley)	-	100 euros dato. Mínimo 500 euros
OTROS CASOS PENDIENTE DE ACLARACIÓN LEGAL		
1. La no comunicación de las inversiones anticipadas (art. 27.11 Ley)	¿?	¿?
2. El régimen aplicable a las inversiones usadas y la prueba de que no han estado afectas a la RIC (art. 27.4, A y C Ley)	¿?	¿?
3. La correspondiente liquidación de intereses de demora (art.27.16 Ley)	-	-
EL CONTROL DE AYUDAS Y EL MODELO 282		
1. La superación de los límites de las ayudas (disp. adicional cuarta RDL 15/2014)	Devolución del exceso	Multa del 20 % del exceso
2. La no presentación del modelo 282 o su presentación incorrecta		Sanción de 20 euros por dato, con mínimo de 300
3. La presentación fuera de plazo sin requerimiento o su no presentación telemática		50% de la sanción anterior

Fuente: elaboración propia a partir del texto del artículo

CONCLUSIONES

En 2007 existió un punto de inflexión en el tratamiento de algunos aspectos formales de la reserva para inversiones en Canarias que estaban ocasionando la pérdida del ahorro disfrutado por la aplicación del incentivo, pero aun así hay múltiples casos en los que el incumplimiento de la normativa específica continúa suponiendo la regularización del beneficio fiscal disfrutado. Son los que denominamos requisitos sustanciales y que podemos encontrarlos en la Ley 19/1994, en los tres procesos de dotación, materialización y mantenimiento de las inversiones, o recurriendo a la interpretación jurisprudencial.

Es en el proceso de dotación donde se ocasionan más incumplimientos en los requisitos sustanciales de la reserva, algunos de ellos ni tan siquiera señalados expresamente en la normativa, como el momento en que ha de decidirse la dotación, que ha sido objeto de interpretación jurisprudencial en el sentido de que ha de ser previo a la presentación de la declaración del impuesto, o la indisponibilidad de la reserva hasta que finalice el plazo de mantenimiento, materia en la que el legislador se contradice en la redacción del art. 27.16. En este proceso hemos destacado doce casuísticas diferentes, que se incrementarán con seguridad con el tiempo a medida que la Administración tributaria vaya innovando en sus planteamientos de comprobación. Le sigue en importancia el proceso de materialización, en el que hemos señalado siete aspectos concretos en los que el incumplimiento de la norma ocasiona también la pérdida del incentivo, si bien en ese proceso han existido menos sorpresas interpretativas (salvo en el caso de las inversiones en activos usados e inversiones anticipadas). Menos son los casos, cuatro, que hemos destacado en el proceso final de mantenimiento de las inversiones, en el que incidimos en las funestas consecuencias de la jubilación del empresario que dotó la RIC antes de la finalización del plazo de mantenimiento.

Después de veinticinco años de aplicación continuada de la reserva siguen existiendo focos puntuales de conflicto en cuestiones en las que el legislador no ha actuado eficientemente y en los que los Tribunales de Justicia aplican el criterio de que los beneficios que se obtienen con la aplicación de la reserva son tan intensos que se le debe exigir al contribuyente el más estricto cumplimiento de sus obligaciones. Entre esas materias está la falta de comunicación de las inversiones anticipadas y su forma de financiación, y la prueba diabólica de que los activos usados adquiridos no hayan estado anteriormente afectos a la reserva, retro trayéndose sus efectos a 1994, pero con la importante modificación de la reforma del REF 2018, que limita esa interdicción a las dotaciones 2007 y siguientes.

A los requisitos sustanciales y formales de la reserva se ha añadido con posterioridad el régimen de control y el sancionador aplicable a las ayudas de Estado, de conformidad con las directrices comunitarias. El primero pretende lograr que las ayudas que reciban determinadas inversiones (iniciales) o contribuyentes (ayudas de funcionamiento) no superen la intensidad que señala la normativa. En el caso de hacerlo se sancionará a sus beneficiarios con el 20 % del exceso de la ayuda disfrutada. El segundo se aplica a determinados supuestos comprendidos en el modelo 282 de declaración de ayu-

das recibidas, cuyo incumplimiento o presentación incorrecta ocasiona sanciones menores, salvo su acumulación. La Reforma 2018 elimina las sanciones por exceso de ayudas y datos a consignar en el modelo 282.

BIBLIOGRAFÍA

- BLANCO JESÚS, J. (2014). “Acreditación de la dotación y mantenimiento en balance de la reserva para inversiones en Canarias”. *El régimen económico y fiscal de Canarias. Problemas actuales y soluciones*. Tirant Lo Blanch, Valencia.
- FLORIDO CAÑO, R. (2014). “Resumen de consultas de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda que afectan al Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el ámbito de la imposición directa”. *Revista Hacienda Canaria*, nº 41.
- MIRANDA CALDERÍN, S. (2012a). *Manual de la Reserva para inversiones en Canarias 2007-2013*. Tirant Lo Blanch, Tratados. Valencia.
- MIRANDA CALDERÍN, S. (2012b). “Crónica de la RIC 2011”. *Revistas Hacienda Canaria nº 36 y Técnica Tributaria*, nº 98.
- MIRANDA CALDERÍN, S. (2016). “Crónica de la RIC 2015”. *Revistas Hacienda Canaria nº 46 y Técnica Tributaria*, nº 116.
- MIRANDA CALDERÍN, S. (2018 a) “Crónica de la RIC 2017”. *Revistas Hacienda Canaria nº 48 y Técnica Tributaria*, nº 120.
- MIRANDA CALDERÍN, S. (2018b) “El fin de la controversia sobre el plazo de la materialización en personas físicas”. *Revista Hacienda Canaria*, nº 48.
- PÉREZ SANTANA, M. (2007). “La nueva Reserva para inversiones en Canarias”. *Revista Hacienda Canaria*, nº 19.
- PÉREZ SANTANA, M. (2010). “La incidencia de los incumplimientos formales en la aplicación de la RIC” en *La reserva de inversiones en Canarias*. Tirant monografías, nº 725. Valencia.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. (2008). *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*. Hacienda Canaria-Thomson-Aranzadi. Navarra.

Capítulo 7

*Análisis empírico de los límites de
acumulación de las Ayudas Regionales
al Funcionamiento*

INTRODUCCIÓN

El concepto de ayuda de Estado puede ser definido como el otorgamiento de beneficios de carácter económico y/o financiero por parte de los Estados miembros a empresas de un determinado sector económico o ámbito geográfico (Marulanda, 2015:200). En este sentido, muchos de los beneficios considerados en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, REF) cumplen con los elementos que, conforme a la doctrina y la praxis de la Comisión, deben ser considerados como ayudas de Estado. En primer lugar, porque suponen la concesión de una ventaja económica respecto al régimen tributario general (ventajas fiscales de diversa índole) o constituyen transferencias directas (ayudas al transporte de mercancías). En segundo lugar, estas ayudas implican una transferencia directa o indirecta para las empresas, bien porque conlleva un gasto en los presupuestos de las administraciones públicas concedentes, bien porque suponen una reducción de los ingresos presupuestarios del Estado. En tercer lugar, son selectivas en tanto que solo se aplican a determinadas empresas que operen en Canarias (selectividad geográfica). En cuarto y último lugar, pueden tener incidencia en la competencia o en el comercio intracomunitario, especialmente en determinados sectores de actividad o grupos (Socorro, 2016; Génova, 2017).

Muchas de las ventajas del REF son ayudas de Estado por su selectividad geográfica. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha señalado que, para que una medida no sea considerada una ayuda de Estado incompatible con el Derecho de la Unión Europea, se requiere de una triple autonomía (Muleiro, 2011). De este modo, deben emanar de una autoridad regional o local con estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central (autonomía institucional), sin que este haya intervenido directamente en el contenido de la norma en cuestión (una autonomía procedimental) y que la pérdida de recaudación y de ingresos fiscales no se vea compensada por ayudas o transferencias provenientes de otras regiones

o del propio Gobierno central (autonomía financiera o económica). A este respecto, el Gobierno central tiene un protagonismo básico en la aprobación de las ayudas del REF, no solo en los aspectos de autonomía institucional y procedimental, sino en especial porque es quien asume principalmente la pérdida de recaudación por la existencia de diversos incentivos fiscales.

Como excepción a la prohibición general de conceder ayudas, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece que, en determinadas condiciones, las ayudas de Estado destinadas a favorecer el desarrollo regional podrán considerarse compatibles con el mercado interior de conformidad con lo dispuesto en su artículo 107 que, en su apartado 3 letra c), posibilita que puedan concederse a las regiones ultraperiféricas, entre las que se encuentra Canarias (art. 349 TFUE). Esta excepción en favor del desarrollo regional de unas determinadas regiones exige ajustarse al control de la Comisión y, por tal motivo, las ayudas del REF, desde 1994 hasta 2014, se sometieron a un procedimiento de notificación a la Comisión Europea para cumplir lo dispuesto en el artículo 108, apartado 3 del TFUE y las correspondientes Directrices de ayudas con finalidad regional.

Frente a este sistema de control de notificación y posterior autorización, para el periodo 2014-2020, la Comisión ha ampliado el ámbito de aplicación del Reglamento (UE) N° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (comúnmente denominado Reglamento General de Exención por Categorías) para evitar tener que analizar aquellos casos de ayudas que, en principio, son menos susceptibles de afectar a la competencia de una manera importante. La Comisión ha incluido las ayudas de Estado de las regiones ultraperiféricas en dicho Reglamento y, por dicha razón, el control de ayudas de Estado del REF es un elemento necesario para evitar que, en su funcionamiento, se pueda quebrantar las condiciones de competencia.

Especial atención tienen los límites de acumulación de ayudas establecidos por la Comisión Europea en el Reglamento General de Exención por Categorías, en tanto que responden a la lógica de garantizar un adecuado equilibrio entre el principio de libre competencia y la necesidad de satisfacer las especificidades de las regiones ultraperiféricas. Se trata de un difícil equilibrio dado que debe respetarse el principio de competencia y, al mismo tiempo, establecer ventajas que permitan el desarrollo de regiones con dificultades estructurales (Wishlade, 2012).

La aplicación con carácter general del Reglamento General de Exención por Categorías, en detrimento del esquema de notificaciones y autorizaciones, conlleva una serie de consecuencias relevantes en la regulación, especialmente porque la Comisión Europea requiere que el cumplimiento de los incentivos se garantice mediante la implantación de mecanismos de control adecuados en la normativa interna de los Estados miembros. Para dar respuesta a los compromisos del ordenamiento comunitario se han promulgado el Real Decreto Ley 15/2014 y el Real Decreto 1022/2015, los cuales fijan unos límites a la acumulación de ayudas, suponiendo la superación de estos límites el reintegro de las cantidades aplicadas en exceso, teniendo todo ello como objetivo lograr un control efectivo de los incentivos del REF. Así mismo, a través de la Orden HAP/296/2016, se ha establecido que las empresas beneficiarias deban remitir al Ministerio de Hacienda una declaración informativa anual de determinadas ayudas de Estado, con independencia de que tengan naturaleza tributaria o no.

Ante la reciente modificación descrita en cuanto al procedimiento para el control comunitario de las ayudas estatales que se aplicará en Canarias, el objetivo del presente trabajo es precisamente contrastar empíricamente la incidencia que podrían tener los límites de las ayudas regionales al funcionamiento en las principales empresas con sede social en Canarias, tomando como referencia una simulación en el periodo 2012-2014 y segmentando por sectores. Son varios autores los que han observado el control de ayudas como uno de los retos principales de la reciente modificación del REF (Miranda, 2016; Socorro, 2016; Miranda y Dorta, 2017; Génova, 2017), existiendo dudas sobre la razonabilidad de los límites de las denominadas ayudas regionales al funcionamiento establecidos para el periodo 2014-2020. De hecho, la Consejería de Economía, Industria, Comercio y Conocimiento del Gobierno de Canarias inició un proceso de negociación para que se incrementaran los límites inicialmente fijados y que ha motivado que la Comisión Europea haya aprobado recientemente una modificación del Reglamento General de Exención por Categorías (Diario oficial de la UE, de 20 de junio de 2017), aumentando el límite del volumen de negocio anual hasta el 30 % para todos los sectores y con carácter retroactivo a 1 de enero de 2015.

Frente al límite anterior, en la primera redacción de la norma reguladora, la suma de ayudas derivadas del Arbitrio Sobre Importaciones y Entregas de Mercancías (AIEM), la bonificación por la producción de bienes corporales, las ayudas al transporte de mercancías industriales, las ayudas de fun-

cionamiento de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) y de la Dedución por Inversiones en Canarias (DIC), así como de la Zona Especial Canaria (ZEC), no podían sobrepasar el límite del 17,5 % del volumen de negocios anual obtenido en las Islas Canarias por el beneficiario, cuando se trataba de una entidad perteneciente al sector industrial, o del 10 % de dicho volumen de negocios, cuando la empresa correspondía a cualquier otro sector. Superar los límites preocupaba especialmente a las empresas que recibían ayudas del AIEM o al transporte de mercancías industriales, dado que ello les podía impedir acceder a otras ayudas de naturaleza tributaria (Miranda y Dorta, 2016).

Además de esta introducción, este trabajo se estructura en tres epígrafes principales. En primer lugar, se delimita el concepto de ayudas regionales al funcionamiento y una cuantificación que permita observar la relevancia financiera de las mismas. En segundo lugar, describen los límites de acumulación de ayudas, según estas tengan la calificación de ayudas regionales a la inversión inicial o al funcionamiento. En tercer lugar, se realizan diferentes aproximaciones para la cuantificación de la acumulación de las ayudas regionales al funcionamiento al objeto de observar en qué medida se habrían superado, en su caso, los límites inicialmente establecidos para las ayudas de estado al funcionamiento. El análisis empírico se realiza sobre diferentes sectores económicos en el periodo 2012-2014, prestando especial atención al sector industrial por las singulares características que tiene este sector en la acumulación de ayudas. Finalmente, se presentan las principales conclusiones alcanzadas.

1. Las ayudas en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias

En este apartado se describen las ayudas a las que pueden acogerse las entidades que desarrollan sus actividades en el marco del REF, explicando con mayor detenimiento las ayudas al funcionamiento ya que constituyen el objeto de estudio en el presente trabajo.

1.1. Delimitación del concepto de ayuda regional

En las Directrices sobre las Ayudas de Estado de Finalidad Regional para 2014-2020 se define las ayudas estatales como cualquier medida que cumpla los criterios contenidos en el apartado 1 del art. 107 del TFUE, estableciendo

que: 1. [...] serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia [...]. El falseamiento de la competencia al que se refiere dicho precepto serían aquellos efectos negativos producidos sobre los mercados de productos o sobre decisiones sobre localización, como efecto de las ayudas regionales, afectando a la asignación y distribución de las actividades económicas, o bien ocasionando un comportamiento anormal en tales mercados. A título ilustrativo, la ayuda a actividades económicas menos eficientes a largo plazo podría provocar la expulsión de los competidores que podrían haberse mantenido en el mercado, por sus propios medios, de no haber existido ninguna medida sobre ese mercado.

Las actuales ayudas regionales, cuyo objetivo es el del desarrollo geográfico de las regiones más desfavorecidas y que tienen mayores dificultades para su crecimiento, se clasifican en diversas categorías de acuerdo a su finalidad o destino. En el artículo 6, apartado a), del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 modificado por el Real Decreto 1022/2015 se define las ayudas regionales al funcionamiento de la siguiente manera: *Ayudas para reducir los gastos corrientes de una empresa no relacionados con una inversión inicial; incluye categorías de costes tales como los costes de personal, materiales, servicios contratados, comunicaciones, energía, mantenimiento, alquileres, administración, etcétera, pero excluye los gastos de amortización y los costes de financiación si se incluyeron en los costes subvencionables cuando se concedió la ayuda a la inversión.*

Así mismo, en el apartado b) del mismo artículo, se definen las ayudas regionales a la inversión como aquellas necesarias para una inversión inicial que, conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1994, de 6 de julio, y en el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1994, las siguientes: *a) La inversión en activos materiales e inmateriales relacionada con la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de la capacidad de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en productos que anteriormente no se producían en el mismo o una transformación fundamental del proceso global de producción de un establecimiento existente o, b) La adquisición de activos pertenecientes a un establecimiento que ha cerrado o que habría cerrado si no hubiera sido adquirido y que es comprado por un inversor no vinculado al vendedor. La mera adquisición de las acciones de una empresa no se considerará inversión inicial.*

Si bien las ayudas al funcionamiento parecen aludir a gastos corrientes, lo cierto es que también incluyen los incentivos fiscales por la adquisición de inversiones que no tengan la calificación de inversión inicial, siempre y cuando cumplan el resto de los requisitos establecidos en la legislación (especialmente que estén afectos a una actividad económica) y que habitualmente tienen como finalidad mantener la capacidad productiva de las empresas. Así, los incentivos fiscales de la RIC y la DIC son considerados ayudas al funcionamiento si la materialización de tales ayudas se concreta en una inversión que no logra los atributos de inversión inicial. Por el contrario, en el concepto de inversión inicial tienen cabida determinados gastos como es el caso del empleo asociado a una inversión inicial.

1.2. Categorías de acumulación de ayudas regionales

En este epígrafe se sintetiza el contenido básico de las ayudas regionales al funcionamiento existentes en Canarias, destacando su relevancia financiera conforme a las fuentes de información disponibles.

a) Reserva para inversiones en Canarias (RIC)

La RIC es un beneficio fiscal, regulado en el artículo 27 de la Ley 19/1994, que pretende fomentar la inversión empresarial productiva, la creación de infraestructuras públicas en el Archipiélago Canario y la creación de empleo. Se articula a través de una reducción de la base imponible del Impuesto de Sociedades (en el caso del IRPF una deducción en la cuota) sobre los beneficios generados en sus establecimientos en Canarias que se asignen a la constitución de una reserva para inversiones y aplicable hasta el 90 % de los beneficios no distribuidos generados en un año fiscal. Constituye uno de los incentivos más complejos del REF y con una importante jurisprudencia (véase Miranda, 2014). En la Tabla 1 se muestran las relevantes dotaciones a la RIC (ajustes negativos) y las regularizaciones (ajustes positivos) realizados sobre la base imponible que, considerando un tipo impositivo nominal del 25 %, supondría un coste fiscal para la Administración de aproximadamente 198 millones de euros en 2015. Dicho importe se encuentra muy alejado de los valores alcanzados en los años previos a la crisis económica. Para ejercicios más recientes se puede tomar como referencia la memoria sobre beneficios fiscales que acompaña a la Ley de Presupuestos Generales del Es-

tado, que para 2017 estimaba el importe asociado a la RIC en 195,99 millones de euros (MINHAP, 2017). Así mismo, las cuantías contenidas en la tabla 1 solo hacen referencia al impuesto sobre sociedades, sin incluir el ahorro que puedan obtener las actividades económicas que tributan en el IRPF que tiene menor significación.

Tabla 1. Relevancia Financiera de la RIC (Millones de euros)

	2012	2013	2014	2015
Ahorro RIC positivo sobre BI	279,7	89,3	61,4	73,6
Ajuste RIC negativo sobre BI	544,9	553,7	645,6	867,7
Ajuste RIC neto sobre BI	265,2	464,4	464,4	794,1
Ahorro RIC (neto)	66,3	116,1	116,1	198,5

Fuente: elaboración propia a partir de la AEAT

La RIC, en las diversas categorías de ayudas, tendrá la consideración de ayudar regional a la inversión en el año que se materialice cuando se trata de los casos regulados en las letras A y B del art. 27.4 (normalmente las inversiones en nuevos establecimientos mercantiles y la creación de empleo asociado). Por el contrario, tendrá la consideración de ayuda regional al funcionamiento en el resto de los casos (letras B bis, C y D del art. 27.4), consistiendo normalmente en la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que no pueda ser considerada como inversión inicial, seguida de la denominada materialización indirecta y, en menor medida, la materialización en deuda pública. También se incluye como ayuda al funcionamiento la materialización de empleo no asociada a una inversión inicial, si bien se trata de una alternativa insuficientemente explorada por su reciente aparición (Herrero, 2017).

b) Bonificación por producción de bienes corporales (BPBC)

Se halla regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994 y se trata de un régimen especial que puede ser aplicado por aquellos contribuyentes del IS o IRPF, siempre y cuando determinen los rendimientos por el método de estimación directa, por la producción de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago. La

bonificación se eleva al 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, aplicándose sobre la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a dichos rendimientos (véase Dorta, 2015). En este sentido, no cabe duda que representa una ayuda regional al funcionamiento y cuya relevancia financiera se ha reducido en los últimos años (véase Tabla 2). Los Presupuestos Generales del Estado estimaban su importe en 2017 en 34,16 millones de euros (MINHAP, 2017).

Tabla 2. Relevancia Financiera de la BPBC (Millones de euros)

	2012	2013	2014	2015
Bonificación por BPBC	72,8	33,2	43,6	37,8

Fuente: elaboración propia a partir de la AEAT

c) Deducciones por inversiones en Canarias (DIC)

Este incentivo se halla regulado en el artículo 94 de la Ley 20/1991 y en la Disposición adicional 4ª de la Ley 19/1994 y tiene como finalidad incrementar la inversión empresarial productiva nueva. Actualmente esta deducción sobre la cuota íntegra corregida supone el 25 % del valor de los activos fijos nuevos adquiridos y puestos en funcionamiento; entre otros, maquinaria, instalaciones y utillaje, equipos para procesos de información, elementos de transporte vinculados a la actividad empresarial, mobiliario, inmuebles (excluidos los terrenos), etc. (véase Núñez, 2013 y 2015; Sánchez, 2006). Las deducciones por inversiones en Canarias, individualmente, ya sean las obtenidas en el ejercicio o las cantidades pendientes de ejercicios anteriores, tienen un límite individual del 50 % de la cuota íntegra corregida (resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones), así como un límite conjunto del 70 % de dicha cuota corregida para las deducciones de años anteriores. En la Tabla 3 se puede observar que tiene una gran relevancia financiera y con una proyección creciente, siendo, sin embargo, el importe estimado para 2017 de 119,11 millones de euros (MINHAP, 2017).

Tabla 3. Relevancia Financiera de la DIC (Millones de euros)

	2012	2013	2014	2015
Deducciones Inversión Canarias	148,8	295,9	169,4	224,3

Fuente: elaboración propia a partir de la AEAT

En similitud a la RIC, tendrá la consideración de ayuda regional a la inversión en el ejercicio en que se generan cuando se trata de inversiones asociadas a la creación o ampliación de nuevos establecimientos mercantiles. En caso contrario, serán consideradas como ayuda regional al funcionamiento.

d) Zona Especial Canaria (ZEC)

La ZEC es una zona de baja tributación que tiene como finalidad promover el desarrollo económico y social del archipiélago y diversificar su estructura económica, por lo que está abierto a empresas que operan en determinados sectores no maduros en las Islas, y que son autorizadas e inscritas en un registro especial. En la última modificación del REF se produjeron importantes cambios en este incentivo fiscal (véase Sánchez, 2015), caracterizados por ventajas fiscales en forma de reducción del tipo de gravamen del IS (4%), de exención fiscal sobre dividendos e intereses pagados, de ciertas exenciones en el ITPAJD y en el IGIC (las operaciones de entrega de bienes o prestación de servicios entre entidades pertenecientes a la ZEC y las importaciones de bienes llevadas a cabo por estas entidades).

Si bien no existen datos oficiales del coste de esta medida, puede realizarse una valoración aproximada, considerando que la ayuda por el tipo especial de gravamen solo opera en las entidades ZEC con bases imponibles positivas en las actividades afectas a este régimen especial. Tomando el periodo 2012-2014, se han seleccionado aquellas entidades ZEC que disponen de resultados contables antes de impuestos positivos (BAI>0). Asumiendo que el BAI coincide con la base imponible a la que puede aplicarse el tipo reducido del 4%, la ayuda global a estas entidades asciende a las siguientes cantidades que, en todo caso, tienen la consideración de ayuda regional al funcionamiento.

Tabla 4. Relevancia Financiera de la ZEC (Millones de euros)

ZEC (diferencial tipo 25% - 4%) en empresas con BAI positivo	2012	2013	2014
Número de empresas (sobre 100 empresas seleccionadas)	52	60	67
BAI (millones de euros)	20,92	23,44	21,15
Ahorro fiscal (millones de euros)	4,4	4,9	4,4

Fuente: elaboración propia a partir de Dorta *et al.* (2016)

e) Exenciones por operaciones interiores del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM)

El AIEM es un impuesto estatal de naturaleza indirecta, recaudado en una sola vez, y gestionado por la Comunidad Autónoma de Canarias. Regulado por Ley 20/1991 (Libro II) y la Ley 4/2014, este impuesto grava las entregas de bienes producidos en las Islas Canarias efectuadas por los productores de tales bienes, así como las importaciones de bienes similares que pertenezcan a la misma categoría, con independencia de su lugar de origen (véase Mazorra, 2005). La ayuda se aplica en forma de exención fiscal a las entregas de determinadas mercancías producidas localmente, que no podrá dar lugar, a diferencias en los tipos impositivos superiores a un 5 %, 10 %, 15 % o 25 % aplicables a las categorías de productos definidas en la Decisión N° 377/2014/UE del Consejo, de 12 de junio de 2014, sobre el impuesto AIEM aplicable en las Islas Canarias.

Con la finalidad de lograr un adecuado nivel de desarrollo en las Islas Canarias, la ayuda consiste en una exención fiscal a las: a) entregas de determinadas mercancías producidas en las Islas Canarias, b) importaciones y exportaciones de determinados productos, c) Zonas y Depósitos Francos, Depósitos y regímenes especiales de importación. Desde la perspectiva del control de ayudas tiene la consideración de Ayuda Regional al Funcionamiento, sin que podamos saber su cuantía dado que se trata de una exención y no existen estadísticas públicas. Una posible cuantificación de esta ayuda de Estado la encontraríamos en Comisión Europea (2008) que estimaba la pérdida de ingresos públicos por esta ayuda en 116,08 millones de euros para 2011.

f) Deducción por innovación tecnológica

La deducción por actividades de innovación tecnológica que se realicen en Canarias está regulada en la disposición decimotercera de la Ley 19/1994. El porcentaje de la deducción por actividades de innovación tecnológica que se realicen en Canarias y cumplan los criterios establecidos en el apartado 2 del artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, será del 45 por ciento, sin que le resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 94.1.a) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. La relevancia de esta ventaja fiscal contrasta con su nula aplicación por los

contribuyentes, lo que puede estar motivado, por una parte, por las características del tejido empresarial canario integrado por pequeñas empresas en sectores de baja innovación tecnológica y, por otra parte, porque los proyectos más innovadores se insertan en la ZEC que, tributan a un tipo reducido y, por tanto, difícilmente el ahorro fiscal por la aplicación de esta deducción puede superar los costes de transacción derivados de la complejidad administrativa que conlleva la aplicación de estas deducciones. Sirva de ejemplo que las deducciones sin límite por I+D+i en 2015 solo alcanzó 3 mil euros en Canarias en 2015, según la estadística aportada en el portal de la AEAT, mientras que es nula en años anteriores. En todo caso, tiene la consideración de ayuda regional a la inversión en el ejercicio en que se generan cuando se trata de inversiones asociadas a la creación o ampliación de nuevos establecimientos mercantiles. En caso contrario, serán consideradas como ayuda regional al funcionamiento.

g) Incentivos a la inversión

Los incentivos a la inversión, que recoge el artículo 25 de la Ley 19/1994 (véase Navarro y López, 2007), consisten en ventajas fiscales en la imposición indirecta, concretamente en el ITP-AJD y en el IGIC. En cuanto al primero, están exentas en: a) la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de bienes de inversión y de los elementos del inmovilizado inmaterial; y b) la modalidad de operaciones societarias, por la constitución de sociedades y por la ampliación de capital por la parte de la misma que se destine a la adquisición o importación de bienes de inversión o a la adquisición o cesión de elementos del inmovilizado inmaterial. Es requisito básico que estas operaciones sean consecuencia de una inversión inicial (normalmente la creación o ampliación de un establecimiento; se admite la diversificación para la elaboración de nuevos productos o transformación sustancial del proceso productivo, pero estas dos opciones son menos frecuentes por la dificultad de acreditar en la realidad de las empresas canarias). Estas exenciones tienen la consideración de ayuda regional a la inversión.

h) Ayudas al transporte de mercancías

Se encuentra regulado en el Art. 7 de la Ley 19/1994 e incluye las ayudas al transporte de mercancías comprendidas en el ámbito del Real Decreto

362/2009, de 20 de marzo, sobre compensación al transporte marítimo y aéreo de mercancías no incluidas en el anexo I del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con origen o destino en las Islas Canarias, y de la Orden de 31 de julio de 2009 del Consejero de Obras Públicas y Transportes del Gobierno de Canarias, por la que se aprueban las bases de vigencia indefinida para la concesión de subvenciones al transporte interinsular de mercancías no incluidas en el anexo I del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Se subvenciona el coste del transporte según cuantía fijada en el coste-tipo establecido al que se refiere la base tercera correspondiente al transporte marítimo y aéreo de los productos no incluidos en el anexo I del Tratado de la CE. Se subvenciona el coste tipo integrado por determinados conceptos (flete, tasas portuarias, coste de manipulación, tasas de seguridad, recargo por incremento del coste de combustible).

Las ayudas al transporte de mercancías que, tienen la consideración de Ayuda Regional al Funcionamiento, se han ido reduciendo hasta no figurar en el ejercicio 2015 de acuerdo a las obligaciones reconocidas en la cuenta general de la CAC. En 2014 se elevó a 4 millones de euros. Mayor importancia tiene las subvenciones al transporte de mercancías establecidos en los Presupuestos Generales del Estado (véase tabla 5), si bien han experimentado un repunte importante al alcanzar 53,5 millones de euros en 2017.

Tabla 5. Relevancia financiera de las Ayudas al Transporte de Mercancías (no agrícolas)(Millones de euros)

Comunidad Autónoma de Canarias	2012	2013	2014
Subv. transporte interinsular mercancías no cofinanciada con fondos	0,9	0,9	0,8
Subv. transporte interinsular mercancías cofinanciada con fondos	4,5	2,7	2,2
Subv. transporte interinsular mercancías con RUP ag	0,0	0,0	1,0
Total	5,4	3,6	4,0
Estado			
Ayuda al transporte de mercancías	9,4	8,4	9,1
Ayuda al transporte de mercancías (financiación comunitaria)	11,8	10,3	9,9
Total	21,2	18,7	19,0

Fuente: Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Canarias (2012, 2013, 2014) y Presupuestos Generales del Estado (2012, 2013 y 2014)

1.3. Límites de acumulación de ayudas

Como ya se ha indicado, los límites de acumulación de ayudas dependen de la naturaleza de las mismas, según sean calificadas como ayudas regionales al funcionamiento o a la inversión.

Ayudas regionales al funcionamiento

La disposición adicional segunda del Real Decreto Ley 15/2014 establecía un límite conjunto del 17,5 % del volumen de negocios anual para las empresas industriales (epígrafes 1-4 del IAE) o del 10 % para el resto de empresas susceptibles de obtener ayudas de Estado. En el momento de aprobación de este Real Decreto Ley, en el Reglamento de Exención por Categorías solo figuraba el límite del 10 % y no del 17,5 %, si bien se llegó a un acuerdo con la Comisión Europea para que fuese posible la aplicación conjunta de las ayudas al transporte de mercancías y los incentivos del REF en las empresas industriales de Canarias como región ultraperiférica, elevándose el límite para estas del 10 al 17,5 % en el ordenamiento interno para el sector industrial.

En aquellos casos en los que un beneficiario realice actividades en sectores con diferentes límites de acumulación de ayudas, el cómputo de los mismos se realizará de forma separada según correspondan al sector industrial, definido en la citada disposición adicional segunda, o al resto de los sectores. Cuando las ayudas no puedan imputarse íntegramente a un sector determinado, se computará en cada sector la parte proporcional de la ayuda correspondiente al volumen de negocios que represente cada actividad sobre el volumen de negocios anual del beneficiario.

No obstante, con la nueva redacción del art. 15.4 del Reglamento de Exención por Categorías, el límite de ayudas regionales de funcionamiento se ha incrementado del 10 % al 30 % del volumen de negocios, esto es, del importe de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto General Indirecto Canario, y otros impuestos directamente relacionados con el volumen de negocios que deban ser objeto de repercusión. Finalmente, el Diario Oficial de la Unión Europea, de 31 de enero de 2018, publicó en la página 53 la “Corrección de errores del Reglamento (UE) 2017/1084 de la Comisión, de 14 de junio de 2017 (...)”, indicando que el apartado 4

del artículo 15 del Reglamento de exención debe decir que el importe anual de las ayudas no sea superior a alguno de los tres porcentajes señalados (volumen de negocios, valor añadido bruto y costes laborales anuales). De esta forma, queda claro que el límite actual es el 30 % sobre el volumen de negocios que ha sido el criterio seleccionado en nuestro ordenamiento interno.

Ayudas regionales a la inversión

Como señala Socorro (2016), de conformidad con los puntos 172 c), 173 y 177 de las DAR 2014-2020, en las inversiones iniciales se establece una intensidad máxima de ayuda en porcentaje del denominado Equivalente en Subvención Bruta (esto es, sin deducir el efecto impositivo) del 35 % para Canarias. Así mismo, en el punto 13 se indica que el porcentaje aplicable a las grandes empresas puede incrementarse en diez puntos porcentuales para las medianas empresas y en veinte puntos para las pequeñas empresas, siempre que los proyectos de inversión no superen los 50 millones euros. A este respecto, en conformidad con el art. 2 del anexo de la Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2003, las pequeñas empresas son las que ocupan a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 10 millones de euros. Por su parte, las medianas empresas son las que ocupan a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o cuyo balance general no supera los 43 millones de euros.

2. Definición de la muestra

En la definición de la muestra se han seleccionado aquellas empresas con sede social en Canarias y que presenten un informe de auditoría sin salvedades, al objeto de realizar el análisis con información fiable y, al mismo tiempo, centrar el estudio en aquellas empresas que, por su mayor dimensión, puedan acaparar un mayor volumen de ayudas regionales al funcionamiento. Así mismo, no se han considerado a las entidades con un manifiesto desequilibrio financiero que pudiera poner en duda su normal actividad y, en este sentido, se han eliminado aquellas observaciones con un patrimonio neto negativo en cualquier ejercicio económico del periodo de estudio.

La muestra final está compuesta por un total de 592 empresas comunes en el período 2012-2014, de las cuales se dispone de información detallada

extraída de la base de datos SABI. Dicha muestra se ha segmentado por sectores de actividad de acuerdo a la clasificación del CNAE-2009 para observar si la actividad puede tener incidencia en las ayudas recibidas por las empresas.

Tal y como se observa en la Tabla 6, un 35 % de las grandes empresas de la muestra están adscritas al “comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos a motor y motocicletas”. Obviamente la hostelería tiene un lugar significativo en la muestra con un 20 % de las mercantiles, mientras la actividad industrial-manufacturera representa un 9 % de la muestra. La mayoría de las empresas están localizadas en las islas capitalinas de Canarias, siendo Tenerife la isla donde más empresas están domiciliadas, con un total de 280 empresas, seguido muy de cerca por Gran Canaria con 265 mercantiles. En las islas no capitalinas, Lanzarote es la isla que mayor número de empresas alberga con 25 mercantiles, mientras que ninguna se localiza en El Hierro y la Gomera.

Tabla 6. Características de la muestra

	Grupos CNAE 2009 según código primario	Número	%
Sector	Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	10	1,68
	Industria manufacturera	54	9,12
	Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado	2	0,34
	Suministro de agua, act. de saneamiento, gestión de residuos...	9	1,52
	Construcción	29	4,90
	Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos de motor y motocicletas	207	34,97
	Transporte y almacenamiento	38	6,42
	Hostelería	119	20,10
	Información y comunicaciones	10	1,68
	Actividades financieras y de seguros	2	0,34
	Actividades inmobiliarias	15	2,53
	Actividades profesionales, científicas y técnicas	14	2,36
	Actividades administrativas y servicios auxiliares	38	6,42
	Actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento	18	3,04
	Educación	3	0,51
	Administración Pública y defensa; Seguridad Social	3	0,51
	Actividades sanitarias y de servicios sociales	18	3,04
	Otros servicios	3	0,51

Total Activo (miles de euros)	Media	47 731	46 025
	Primer cuartil	8 172	8 509
	Mediana	18 677	18 916
	Tercer cuartil	39 150	39 101
	Valor máximo	2 767 764	2 007 412
Cifrade negocios (miles de euros)	Media	28 682	29 073
	Primer cuartil	7 022	7 512
	Mediana	12 356	12 490
	Tercer cuartil	25 065	25 127
	Valor máximo	1 924 992	1 606 351
Número de empleados	Media	149	154
	Primer cuartil	46	45
	Mediana	84	83
	Tercer cuartil	157	167
	Valor máximo	4 731	7 215

Fuente: elaboración propia

3. Incidencia del control de ayudas regionales al funcionamiento

En este apartado se lleva a cabo una comparación entre los límites de acumulación de las ayudas al funcionamiento inicialmente establecidos por el Real Decreto Ley 15/2014 y una valoración de los importes que puedan estar acumulando las empresas en el periodo 2012-2014. Para ello se establecen previamente diversas formulaciones matemáticas que, a partir fundamentalmente de magnitudes contables, tratan de estimar los importes de estas ayudas de Estado en las empresas integradas en la muestra.

En una primera aproximación (apartado 4.2) se ha asumido que las empresas solo acceden a ayudas de naturaleza fiscal y que ninguna de ellas se puede catalogar como ayuda a la inversión. Así mismo, se investigará la incidencia que pueda tener las ayudas al transporte de mercancías, que se concentran principalmente en el sector industrial y comercial. Puesto que no se dispone de información individualizada sobre las subvenciones al transporte en estos sectores, se asumirá que la rúbrica “Otros ingresos” se corresponde en su totalidad con las subvenciones al transporte.

Así mismo, debido a que la RIC y la DIC se cuantifican en el momento en el que se realizan las inversiones a efectos de acumulación de ayudas (no

en el momento en el que se aplican dichos beneficios fiscales), se puede producir una asincronía entre el volumen de negocios (utilizado como magnitud de referencia para cuantificar los límites de acumulación de ayudas) y la generación de beneficios (Miranda y Dorta, 2016). Es por ello que también se lleva a cabo un análisis alternativo basado en las variaciones del inmovilizado de las empresas. Finalmente se hará una especial referencia al sector industrial, debido a que este sector inicialmente gozaba de un mayor umbral de acumulación de ayudas regionales al funcionamiento. A los efectos de este trabajo será medido a través de las rúbricas del resultado de la explotación, asumiendo que dicho resultado está vinculado a la actividad industrial.

3.1. Diferencial entre el tipo impositivo nominal y efectivo

Los tipos impositivos efectivos constituyen una aproximación a la acumulación de ayudas de naturaleza fiscal, con independencia de su categoría (ayudas regionales al funcionamiento o a la inversión, ayudas de carácter sectorial, ayudas a Pymes, etc.) y ámbito de aplicación (ventajas específicas del REF, ayudas de aplicación general como la compensación de bases imponibles negativas, deducciones por doble imposición, etc.). Serán aquellos sectores con tipos impositivos reducidos donde exista mayor probabilidad de que las ayudas regionales al funcionamiento puedan sobrepasar los umbrales de acumulación, si bien la diferencia que exista entre ambos no tendrá su origen únicamente en los incentivos fiscales del REF que constituyen ayudas de Estado. Por todo ello, la estimación del importe de ayudas de Estado basada en la diferencia entre el tipo nominal y el efectivo tendrá un carácter de máximo, por lo que debe ser interpretada como tal.

Una primera aproximación al tipo impositivo efectivo (te_c) a partir de la información contable puede determinarse a través de la relación entre el impuesto devengado (ID) y el Beneficio antes de impuestos (BAI).

$$te_c = \frac{ID}{BAI} \times 100 \quad [1]$$

Ahora bien, esta aproximación presenta algunas debilidades:

- a) No representa adecuadamente el tipo impositivo efectivo de las empresas con BAI negativo que debe ser nulo (en ausencia de otros ajus-

tes al resultado contable antes de impuestos que impliquen una base imponible positiva). Es decir, la empresa puede registrar el crédito por bases imponibles que supone que la rúbrica *ID* sea positiva (ingreso), resultando un te_c erróneo. A los efectos del presente trabajo, se ha considerado que $te_c = 0$ si el $BAI \leq 0$, afectando a un número cada vez más reducido de empresas en el periodo analizado (186, 165 y 122 en 2012, 2013 y 2014).

- b) Se asume que el «» es equivalente a la cuota líquida, obviando la incidencia por el registro de impuestos diferidos asociados a activos o pasivos por diferencias temporarias, así como por el registro contable de los créditos fiscales (bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota). El registro de impuestos diferidos puede originar valores extremos que se separan claramente de los tipos impositivos nominales. En este sentido, se ha considerado oportuno eliminar los *outliers* observados (18 empresas en 2012; 23 empresas en 2013 y 2014, respectivamente).
- c) Existe un número importante de empresas que, teniendo un BAI positivo no presentan *ID* en su cuenta de pérdidas y ganancias (43 empresas en 2012; 29 empresas en 2013; 31 empresas en 2014). En este caso, se ha considerado que debe ser cero, dado que es probable que se corresponda con las empresas que presentan cuotas líquidas nulas y no registran créditos fiscales.

En la Tabla 7 se presentan los tipos impositivos efectivos contables de los diferentes sectores analizados. A este respecto, se aprecia que, en términos promedios, los tipos impositivos efectivos contables de los distintos sectores no superan el tipo impositivo nominal (25%), situándose en un 14,3% en 2014. Como se puede observar, en términos promedios, seis de los doce sectores superan la media total del tipo impositivo efectivo. El sector “suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado” es el sector con mayor tipo impositivo efectivo contable, con un 24,9%.

Tabla 7. Tipos impositivos efectivos contables por sectores (%)

Sector	2012			2013			2014		
	Media	Mediana	N	Media	Mediana	N	Media	Mediana	N
1	10,3	3,2	8	6,6	3,3	9	6,4	3,3	6
2	14,6	8,7	45	10,0	6,6	44	13,3	8,0	40
3	19,4	25,9	9	14,0	9,5	7	24,9	10,7	7
4	14,3	6,9	36	12,2	9,3	40	13,9	10,4	36
5	3,8	0,0	28	7,0	0,0	23	21,9	28,3	22
6	14,3	12,0	93	14,9	12,0	94	14,8	12,9	93
7	14,8	9,8	65	15,0	10,2	67	14,8	13,6	67
8	15,4	11,1	29	11,6	3,4	28	15,3	8,4	30
9	10,6	4,2	98	9,6	5,5	97	12,3	10,5	95
10	10,4	0,7	42	8,7	4,7	40	11,3	5,9	36
11	16,5	12,6	33	14,1	10,7	29	15,7	11,5	35
12	13,3	8,6	17	12,6	6,6	15	13,9	12,3	17
Total	13,0	7,4	503	11,9	7,9	493	14,3	11,0	484

Sectores: 1 Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca 2 Industria manufacturera 3 Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado. Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación 4 Construcción y Actividades inmobiliarias 5 Reparación de Vehículos de Motor y Motocicletas 6 Comercio al Por Mayor 7 Comercio Al Por Menor 8 Transporte y almacenamiento 9 Hostelería 10 Servicios 11 Actividades administrativas y servicios auxiliares 12 Actividades sanitarias y de servicios sociales.
Fuente: elaboración propia

Una segunda aproximación contable para la determinación del tipo impositivo efectivo es la formulación propuesta por Martínez (2015), donde el Impuesto Devengado es sustituido por el Impuesto a Pagar (IP) de acuerdo a la siguiente expresión:

$$IP = ID + \Delta AID - \nabla PID + \frac{t}{1-t} * (\Delta ACV + \nabla SLD) \quad [2]$$

Donde:

IP: Impuesto a pagar

t = tipo impositivo

ID: Impuesto devengado (impuesto corriente más diferido)

AID: Activos por impuesto diferido del activo no corriente

PID: Pasivos por impuesto diferido del pasivo no corriente

ACV: Ajustes por cambio de valor del patrimonio neto

SDL: Subvenciones, donaciones y legados recibidos del patrimonio neto

La aplicación de dicha fórmula al caso que nos ocupa supondría la siguiente expresión matemática:

$$IP_{tir} = ID + \Delta AID - \nabla PID + (0,25 / 0,75)(\Delta ACV + \nabla SLD) \quad [3]$$

El tipo impositivo efectivo real (ti_e) será igual a la cuota líquida entre el beneficio antes de impuestos ($ti_e = IP_{tir} / BAI$). En este sentido, se asume nuevamente que las empresas con $BAI < 0$ presentan un $ti_e = 0$ (177 empresas en el periodo 2013 y 2014) y la necesidad de eliminar *outliers* (70 empresas en el periodo 2013 y 2014).

En la Tabla 8 se recoge la relevancia de los activos y pasivos fiscales, ajustes de valor y subvenciones en los distintos sectores en el año 2014. Si bien es cierto que las partidas mencionadas anteriormente no tienen demasiado peso respecto al total de partidas, cabe destacar que tienen mayor importancia en unos sectores que en otros. Por ejemplo, en términos promedios, en el sector hotelero un total de 64 empresas tienen un 3,6 % de activos fiscales, 54 empresas tienen un 1,1 % de pasivos fiscales y 51 empresas tienen un 1,8 % de subvenciones. En segundo lugar, se encuentra el sector del comercio al por mayor con aproximadamente un 25% de las empresas de la muestra. La partida que, en términos promedios, tiene mayor peso es la de activos fiscales, observándose que un 9 % de las empresas de la muestra tienen un 1,8 % de activos fiscales. Por su parte, tanto en el sector servicios como en el sector de transportes y almacenamiento destacan la significación de las subvenciones.

Tabla 8. Relevancia de los activos y pasivos fiscales, ajustes de valor y subvenciones en los diferentes sectores (2014) (%)

Sec.		Media	Mediana	N	Sec.		Media	Mediana	N	Sec.		Media	Mediana	N
1	aid	4,4	1,7	3	5	aid	4,8	2,5	17	9	aid	3,6	1,3	64
	pid	4,0	2,0	6		pid	0,3	0,2	12		pid	1,1	0,2	54
	acv	0,0	0,0	1		acv	-0,2	0,0	4		acv	-1,5	-0,4	14
	sdl	3,1	3,2	6		sdl	0,3	0,2	6		sdl	1,8	0,3	51
2	aid	3,4	1,5	28	6	aid	1,8	0,6	56	10	aid	4,7	1,5	19
	pid	0,9	0,5	27		pid	0,7	0,1	41		pid	3,9	0,8	21
	acv	0,0	0,0	9		acv	-1,1	0,0	22		acv	1,6	0,1	5
	sdl	1,8	0,7	23		sdl	1,4	0,1	28		sdl	14,5	2,0	18
3	aid	3,0	1,1	6	7	aid	2,7	0,7	31	11	aid	0,7	0,1	20
	pid	0,6	0,4	5		pid	1,1	0,4	15		pid	0,8	0,3	13
	acv	0,0	0,0	1		acv	0,0	0,0	10		acv	-5,5	-0,5	5
	sdl	2,2	2,0	5		sdl	0,2	0,1	3		sdl	3,5	0,3	3
4	aid	0,7	0,4	22	8	aid	2,2	1,1	17	12	aid	2,1	1,0	9
	pid	0,6	0,5	18		pid	4,2	0,7	19		pid	1,3	0,6	6
	acv	-0,6	-0,5	8		acv	0,2	0,0	8		acv	-5,2	0,0	4
	sdl	1,2	0,2	14		sdl	14,2	0,9	13		sdl	10,1	10,6	4

Nota: Activo por impuesto diferidos (**aid**); Pasivo por impuestos diferidos (**pid**); Ajustes por cambios de valor en el patrimonio neto (**acv**) y Subvenciones, donaciones y legados (**sdl**)

Sectores: **1** Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca **2** Industria manufacturera **3** Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado. Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación **4** Construcción y Actividades inmobiliarias **5** Reparación de Vehículos de Motor y Motocicletas **6** Comercio al Por Mayor **7** Comercio Al Por Menor **8** Transporte y almacenamiento **9** Hostelería **10** Servicios **11** Actividades administrativas y servicios auxiliares **12** Actividades sanitarias y de servicios sociales.
Fuente: elaboración propia

En la Tabla 9 se muestra una comparativa para el período 2013 y 2014 y por sectores entre el tipo impositivo efectivo contable y el tipo impositivo efectivo real, este último realizado utilizando la metodología propuesta por Martínez (2015). Como se observa, en el año 2014, en términos promedios, el tipo impositivo efectivo real se sitúa en el 15,5 %, ligeramente superior al tipo impositivo efectivo contable. Ocho de los doce sectores presentan un tipo impositivo efectivo real medio superior al promedio total, destacando el sector 3 con una tasa cercana al tipo nominal.

Tabla 9. Tipos impositivos efectivos contables por sectores (%)

	2013				2014			
	te_c	ti_e	te_c	ti_e	te_c	ti_e	te_c	ti_e
	Media	Media	Mediana	Mediana	Media	Media	Mediana	Mediana
1	6,6	7,5	3,3	4,5	6,4	19,3	3,3	15,5
2	10,0	10,4	6,6	3,0	13,3	11,9	8,0	8,0
3	14,0	22,4	9,5	14,0	24,9	24,4	10,7	23,0
4	12,2	13,6	9,3	8,0	13,9	16,8	10,4	13,0
5	7,0	8,6	0,0	1,0	21,9	17,4	28,3	10,0
6	14,9	13,6	12,0	10,0	14,8	17,2	12,9	15,0
7	15,0	16,4	10,2	12,0	14,8	14,8	13,6	10,0
8	11,6	14,1	3,4	5,0	15,3	17,5	8,4	17,5
9	9,6	7,8	5,5	4,0	12,3	13,3	10,5	11,0
10	8,7	13,1	4,7	5,0	11,3	14,0	5,9	6,0
11	14,1	15,0	10,7	11,0	15,7	16,6	11,5	10,0
12	12,6	18,9	6,6	21,0	13,9	18,1	12,3	17,0
Total	11,9	12,6	7,9	8,0	14,3	15,5	11,0	12,0

Sectores: 1 Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca 2 Industria manufacturera 3 Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado. Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación 4 Construcción y Actividades inmobiliarias 5 Reparación de Vehículos de Motor y Motocicletas 6 Comercio al Por Mayor 7 Comercio Al Por Menor 8 Transporte y almacenamiento 9 Hostelería 10 Servicios 11 Actividades administrativas y servicios auxiliares 12 Actividades sanitarias y de servicios sociales. Fuente: elaboración propia

3.2. Valoración de la acumulación de ayudas al funcionamiento por diferencias entre los impositivos nominal y efectivo

El límite de acumulación de ayudas (L_1) se corresponde con la siguiente igualdad:

$$L_1 = p \times VN \quad [4]$$

Donde p representa el porcentaje de acumulación de ayudas correspondiente a cada uno de los sectores. En el presente trabajo se utilizará el 17,5 % para las empresas industriales y 10 % para el resto de sectores, con el propósito de observar la importancia del reciente cambio legislativo que ha incrementado dichos umbrales hasta el 30 % para todos los sectores. Por su

parte, VN incluye las rúbricas de cifra de negocios y otros ingresos. Por otra parte, para la estimación de las ayudas de Estado en las empresas de la muestra se ha empleado el tipo efectivo contable y no el estimado siguiendo a Martínez (2015), dado que para este último tipo se dispone solo de la información relativa a 2013 y 2014. No obstante, como se puso de manifiesto en el apartado anterior las diferencias entre los resultados obtenidos para ambos tipos impositivos no son relevantes.

A los efectos de valorar la acumulación de ayudas se considerarán dos supuestos.

a) La acumulación de ayudas es motivada exclusivamente por los incentivos fiscales en el impuesto sobre sociedades.

Asumiendo que las empresas tributan a un tipo nominal del 25 %, la ayuda fiscal máxima que habría obtenido una empresa sería igual a la diferencia entre el tipo impositivo nominal y tipo impositivo efectivo, bajo la hipótesis que dicha reducción es derivada de la aplicación de incentivos fiscales del impuesto sobre sociedades y que, además, tienen la consideración de ayudas regionales al funcionamiento. Por lo tanto, no se incluyen en esta primera estimación aquellas ayudas al funcionamiento de naturaleza no tributaria (determinadas ayudas al transporte) o aquellas que procedan de otros impuestos (AIEM).

$$A_1 = (0,25 - t_{e_c}) \times BAI \quad [5]$$

Así mismo, A será igual a 0 cuando el BAI es negativo, es decir, se considera que existe ayuda solo cuando se registra un beneficio antes de impuesto positivo (asimilable a la base imponible).

En la Tabla 10, se recogen los datos descriptivos de A_1 y L_1 para cada año y sector, el número de empresas analizadas (N) y el número de observaciones en las que se verifica que las ayudas al funcionamiento superan los límites de acumulación inicialmente previstos (S_1). Los resultados obtenidos en 2014 revelan que un 9,5 % de las empresas superarían dichos límites, siendo el sector de hostelería donde mayor número de empresas se encuentran en dicha situación ($S_1 = 15$). En segundo lugar, se encuentra el sector de construcción y servicios inmobiliarios con 12 empresas que superan los límites en 2014.

Tabla 10. Acumulación de ayudas por sectores

2012			2013			2014								
Sec.	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N			
1	BAI	-368,13	36,00	8	1	BAI	-602,89	122,00	9	1	BAI	-323,83	-33,00	6
	tec	10%	3%	8		tec	7%	3%	9		tec	6%	3%	6
	CN	18670,00	16002,50	8		CN	18907,44	12507,00	9		CN	22451,67	16275,50	6
	L1	1867,00	1600,25	8		L1	1890,74	1250,70	9		L1	2245,17	1627,55	6
	A1	170,50	31,50	8		A1	284,69	34,50	9		A1	85,04	2,50	6
	SI	.	.	0		SI	.	.	1		SI	.	.	0
2	BAI	1022,09	771,00	45	2	BAI	765,25	439,50	44	2	BAI	1382,78	660,50	40
	tec	15%	9%	45		tec	10%	7%	44		tec	13%	8%	40
	CN	26479,18	14941,00	45		CN	28060,11	17236,50	44		CN	30378,70	17150,00	40
	L1	4633,86	2614,68	45		L1	4910,52	3016,39	44		L1	5316,27	3001,25	40
	A1	747,79	255,25	45		A1	653,91	157,50	44		A1	811,28	230,13	40
	SI	.	.	0		SI	.	.	0		SI	.	.	0
3	BAI	39682,11	514,00	9	3	BAI	14162,29	2085,00	7	3	BAI	27523,29	2290,00	7
	tec	19%	26%	9		tec	14%	10%	7		tec	25%	11%	7
	CN	231030,60	11541,00	9		CN	241979,70	7886,00	7		CN	249390,00	30627,00	7
	L1	40430,35	2019,68	9		L1	42346,45	1380,05	7		L1	43643,25	5359,73	7
	A1	14867,06	395,50	9		A1	5077,07	806,75	7		A1	10411,61	1411,50	7
	SI	.	.	1		SI	.	.	1		SI	.	.	1
4	BAI	1953,94	695,00	36	4	BAI	-192,98	659,00	40	4	BAI	818,56	701,00	36
	tec	14%	7%	36		tec	12%	9%	40		tec	14%	10%	36
	CN	13244,75	8797,00	36		CN	11436,67	8844,50	40		CN	14261,50	9424,50	36
	L1	1324,48	879,70	36		L1	1143,67	884,45	40		L1	1426,15	942,45	36
	A1	1250,36	231,13	36		A1	1037,86	269,38	40		A1	1200,63	242,25	36
	SI	.	.	12		SI	.	.	15		SI	.	.	12

2012				2013				2014				
Sec.	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N	
5	BAI	-462,75	-310,50	28	BAI	-104,65	-51,00	23	BAI	553,91	431,00	22
	tec	4%	0%	28	tec	7%	0%	23	tec	22%	28%	22
CN	BAI	17367,14	14747,50	28	BAI	17362,35	15166,00	23	BAI	22364,82	17710,50	22
	L1	17367,14	1474,75	28	L1	1736,24	1516,60	23	L1	2236,48	1771,05	22
AI	BAI	86,23	0,00	28	BAI	143,26	0,00	23	BAI	287,86	169,88	22
	S1	.	.	0	S1	.	.	0	S1	.	.	0
6	BAI	697,65	266,00	93	BAI	720,71	456,00	94	BAI	1194,97	443,00	93
	tec	14%	12%	93	tec	15%	12%	94	tec	15%	13%	93
CN	BAI	48062,92	14282,00	93	BAI	48956,43	15626,00	94	BAI	46921,42	14092,00	93
	L1	4806,29	1428,20	93	L1	4895,64	1562,60	94	L1	4692,14	1409,20	93
AI	BAI	712,84	83,00	93	BAI	581,27	162,38	94	BAI	612,01	194,75	93
	S1	.	.	0	S1	.	.	1	S1	.	.	0
7	BAI	304,03	329,00	65	BAI	926,57	549,00	67	BAI	1408,55	577,00	67
	tec	15%	10%	65	tec	15%	10%	67	tec	15%	14%	67
CN	BAI	36878,28	17490,00	65	BAI	42274,03	19764,00	67	BAI	44325,49	19810,00	67
	L1	3687,83	1749,00	65	L1	4227,40	1976,40	67	L1	4432,55	1981,00	67
AI	BAI	662,85	120,00	65	BAI	559,42	244,75	67	BAI	691,35	249,00	67
	S1	.	.	2	S1	.	.	1	S1	.	.	0
8	BAI	191,79	693,00	29	BAI	145,18	616,50	28	BAI	1588,10	1500,00	30
	tec	15%	11%	29	tec	12%	3%	28	tec	15%	8%	30
CN	BAI	32356,00	21181,00	29	BAI	35484,82	17490,00	28	BAI	33184,20	18230,00	30
	L1	3235,60	2118,10	29	L1	3548,48	1749,00	28	L1	3318,42	1823,00	30
AI	BAI	1198,88	272,75	29	BAI	873,52	268,38	28	BAI	1521,50	456,00	30
	S1	.	.	6	S1	.	.	5	S1	.	.	7

2012				2013				2014			
Sec.	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N
9	BAI	866,55	511,00	98	BAI	1075,40	763,00	97	BAI	1995,52	1224,00
	tec	11%	4%	98	tec	10%	5%	97	tec	12%	10%
	CN	14018,24	10140,00	98	CN	15111,22	11037,00	97	CN	15763,05	11667,00
	L1	1401,82	1014,00	98	L1	1511,12	1103,70	97	L1	1576,31	1166,70
	A1	621,27	157,88	98	A1	721,49	303,75	97	A1	979,42	566,75
	S1			11	S1			12	S1		15
10	BAI	336,33	-24,50	42	BAI	1168,60	409,50	40	BAI	2013,81	498,00
	tec	10%	1%	42	tec	9%	5%	40	tec	11%	6%
	CN	14663,57	8382,00	42	CN	16235,48	8782,50	40	CN	14840,19	11501,00
	L1	1466,36	838,20	42	L1	1623,55	878,25	40	L1	1484,02	1150,10
	A1	333,06	1,00	42	A1	626,69	148,50	40	A1	939,31	218,25
	S1			3	S1			5	S1		7
11	BAI	812,58	271,00	33	BAI	1384,55	611,00	29	BAI	1878,37	457,00
	tec	16%	13%	33	tec	14%	11%	29	tec	16%	12%
	CN	31414,00	14531,00	33	CN	40148,52	26518,00	29	CN	44116,40	26518,00
	L1	3141,40	1453,10	33	L1	4014,85	2651,80	29	L1	4411,64	2651,80
	A1	440,92	205,00	33	A1	613,53	259,25	29	A1	784,64	227,50
	S1			3	S1			2	S1		2
12	BAI	988,12	222,00	17	BAI	1594,13	1547,00	15	BAI	1899,29	674,00
	tec	13%	9%	17	tec	13%	7%	15	tec	14%	12%
	CN	24736,88	8650,00	17	CN	28037,93	19540,00	15	CN	26980,35	10693,00
	L1	2473,69	865,00	17	L1	2803,79	1954,00	15	L1	2698,04	1069,30
	A1	737,81	89,50	17	A1	1088,68	475,75	15	A1	1040,02	259,00
	S1			2	S1			2	S1		2
Total	BAI	1372,64	266,00	503	Total	945,78	504,00	493	Total	1861,44	582,50
	tec	13%	7%	503	tec	12%	8%	493	tec	14%	11%
	CN	31084,29	12609,00	503	CN	32623,52	13443,00	493	CN	34017,63	14027,00
	L1	3596,13	1335,50	503	L1	3707,86	1400,00	493	L1	3860,58	1479,20
	A1	919,20	98,50	503	A1	725,02	192,50	493	A1	984,06	254,75
	S1			40	S1			45	S1		46

Tabla 10

Sectores: 1 Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca 2 Industria manufacturera 3 Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado. Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación 4 Construcción y Actividades inmobiliarias 5 Reparación de Vehículos de Motor y Motocicletas 6 Comercio al Por Mayor 7 Comercio Al Por Menor 8 Transporte y almacenamiento 9 Hostelería 10 Servicios 11 Actividades administrativas y servicios auxiliares 12 Actividades sanitarias y de servicios sociales.
Fuente: elaboración propia

b) La acumulación de ayudas es motivada exclusivamente por los incentivos fiscales en el impuesto sobre sociedades y por las ayudas al transporte de mercancías.

Las subvenciones al transporte de mercancías se concentran principalmente en el sector industrial y comercial, siendo necesario valorar la incidencia que puedan tener en la acumulación de ayudas. Dado que carecemos de información individualizada sobre las subvenciones al transporte en este sector, se asumirá que la rúbrica “Otros ingresos” (OI) de la cuenta de pérdidas y ganancias se corresponde en su totalidad con las subvenciones al transporte. Por este motivo los resultados que se alcancen tendrán un sesgo al alza. En consecuencia, las estimaciones para el límite de acumulación fijado y la ayuda de Estado registrada en las empresas de la muestra se han determinado de acuerdo con las expresiones (6) y (7):

$$L_2 = p \times (VN - OI) \quad [6]$$

$$A_2 = (0,25 - tec) \times BAI + OI \quad [7]$$

La exclusión de OI en también tiene sentido si los ingresos registrados en dicha rúbrica no están directamente relacionados con la actividad ordinaria de la empresa. Por ejemplo, los derivados de negocios anexos como el arrendamiento de locales. Por dicha razón también tiene relevancia realizar dicho estudio en el sector servicios.

A continuación, en la Tabla 11 se recoge las estimaciones de los límites a las ayudas y los importes registrados en las empresas de la muestra por ayudas al funcionamiento, tanto por años como por sectores, donde se añaden las ayudas al transporte de mercancías. En el año 2014, un 27,3 % de las empresas superan los límites de las ayudas al funcionamiento, lo cual podría considerarse como no excesivo si se tiene en cuenta que los resultados tienen

un sesgo al alza dado que como se explicó anteriormente se ha asumido que la rúbrica “otros ingresos” se corresponde únicamente con las subvenciones al transporte de mercancías, así como que toda la diferencia entre el tipo nominal y el efectivo tiene origen en los incentivos fiscales que son, a su vez, ayudas de Estado al funcionamiento. Otra vez el sector hostelero es donde mayor número de empresas con un 6,4 % respecto al total de la muestra en 2014 ($S_2 = 31$). En segundo lugar, se encuentra el sector del transporte y almacenamiento con un 3,7 % de empresas que superan los límites ($S_2 = 18$).

3.3. Análisis de la acumulación de ayudas en el momento de materialización de los incentivos fiscales a la inversión

El R.D. 1022/2015 establece que la acumulación de ayudas en el caso de la RIC se computa en el momento en el que se realizan las inversiones en las que se materializa dicha reserva (art. 37) y no en el periodo impositivo en el que los contribuyentes aplican dichos incentivos para reducir su carga tributaria. Por su parte, la DIC se computa en el momento en el que se genera, esto es, cuando se realizan las inversiones, sin considerar si el correspondiente crédito fiscal pueda ser aplicado en diferentes ejercicios fiscales –por insuficiencia de cuota–. En consecuencia, tanto en la RIC como en la DIC prima el periodo impositivo en el que la empresa realiza las inversiones frente al ejercicio en el que disminuyen la carga tributaria del contribuyente.

En este epígrafe se analiza la acumulación de ayudas en 2013 y 2014, asumiendo que toda la inversión nueva en inmovilizado material e intangible es apta para la materialización de la RIC o la DIC (solo inmovilizado material) y que, además, tiene la consideración de ayudas al funcionamiento. También se considerará el incremento de los gastos de personal como una alternativa válida de materialización de la RIC, asumiendo nuevamente que se trata de ayudas al funcionamiento. No se considera las inversiones inmobiliarias porque en esta rúbrica se recogen terrenos y construcciones que no están sometidos a una actividad económica. Tampoco se computará la materialización indirecta de la RIC a través de participaciones en otras empresas que, en todo caso, tiene menor importancia relativa.

En este caso se establece la hipótesis de que todo el incremento de inmovilizado material e intangible (sin perjuicio de que la DIC no pueda concretarse en activo intangibles), así como de los gastos de personal, se ha acogido a algunos de los incentivos fiscales y que tendrán la consideración de ayudas

Tabla 11. Acumulación de ayudas por sectores (Transporte de mercancías)												
2012				2013				2014				
Sec.	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N	
1	BAI	-368,13	36,00	8	BAI	-602,89	122,00	9	BAI	-323,83	-33,00	6
	tec	10%	3%	8	tec	7%	3%	9	tec	6%	3%	6
	CN	18.670,00	16.002,50	8	CN	18.907,44	12.507,00	9	CN	22.451,67	16.275,50	6
	L2	1.658,80	1.269,65	8	L2	1.711,76	1.095,00	9	L2	2.108,60	1.375,65	6
	A2	1.983,06	936,38	8	A2	1.851,31	431,50	9	A2	1.231,88	347,13	6
	S2			4	S2			3	S2			2
2	BAI	1.022,09	771,00	45	BAI	765,25	439,50	44	BAI	1.382,78	660,50	40
	tec	15%	9%	45	tec	10%	7%	44	tec	13%	8%	40
	CN	26.479,18	14.941,00	45	CN	28.060,11	17.236,50	44	CN	30.378,70	17.150,00	40
	L2	4.633,86	2.614,68	45	L2	4.910,52	3.016,39	44	L2	5.316,27	3.001,25	40
	A2	1.509,20	647,38	40	A2	1.344,11	642,75	43	A2	1.602,64	830,25	37
	S2			10	S2			5	S2			6
3	BAI	39.682,11	514,00	9	BAI	14.162,29	2.085,00	7	BAI	27.523,29	2.290,00	7
	tec	19%	26%	9	tec	14%	10%	7	tec	25%	11%	7
	CN	231.030,60	11.541,00	9	CN	241.979,70	7.886,00	7	CN	249.390,00	30.627,00	7
	L2	40.430,35	20.19,68	9	L2	42.346,45	1.380,05	7	L2	43.643,25	5.359,73	7
	A2	17.209,47	1.779,88	8	A2	7.701,45	358,150	5	A2	12.450,25	2.122,13	6
	S2			2	S2			3	S2			1
4	BAI	1.953,94	695,00	36	BAI	192,98	659,00	40	BAI	818,56	701,00	36
	tec	14%	7%	36	tec	12%	9%	40	tec	14%	10%	36
	CN	13.244,75	8.797,00	36	CN	11.436,67	8.844,50	40	CN	14.261,50	9.424,50	36
	L2	1.385,51	906,80	36	L2	1.308,31	927,85	40	L2	1.437,05	920,00	36
	A2	1.869,26	1.009,50	31	A2	1.548,58	728,75	36	A2	1.614,09	640,25	32
	S2			19	S2			19	S2			17

Sec.	2012			2013			2014							
	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N			
5	BAI	462,75	310,50	28	5	BAI	104,65	51,00	23	5	BAI	553,91	431,00	22
	tec	4%	0%	28		tec	7%	0%	23		tec	22%	28%	22
	CN	17367,14	14747,50	28	CN	17362,35	15166,00	23	CN	22364,82	17710,50	22		
	L2	1651,67	1435,45	28	L2	1651,29	1503,20	23	L2	2152,01	1711,95	22		
	A2	799,86	401,88	28	A2	880,50	417,25	23	A2	1107,93	627,88	22		
	S2		2	S2			2	S2			1			
6	BAI	697,65	266,00	93	6	BAI	720,71	456,00	94	6	BAI	1194,97	443,00	93
	tec	14%	12%	93		tec	15%	12%	94		tec	15%	13%	93
	CN	48062,92	14282,00	93	CN	48956,43	15626,00	94	CN	46921,42	14092,00	93		
	L2	4734,79	1412,40	93	L2	4826,51	1511,70	94	L2	4627,12	1409,20	93		
	A2	1434,22	342,25	85	A2	1287,61	316,25	85	A2	1285,42	404,75	85		
	S2		17	S2			15	S2			14			
7	BAI	304,03	329,00	65	7	BAI	926,57	549,00	67	7	BAI	1408,55	577,00	67
	tec	15%	10%	65		tec	15%	10%	67		tec	15%	14%	67
	CN	36878,28	17490,00	65	CN	42274,03	19764,00	67	CN	44325,49	19810,00	67		
	L2	3505,40	1682,90	65	L2	4014,51	1925,40	67	L2	4191,38	1970,50	67		
	A2	2051,52	462,50	59	A2	2586,11	537,00	63	A2	3351,83	650,75	61		
	S2		11	S2			10	S2			10			
8	BAI	191,79	693,00	29	8	BAI	145,18	616,50	28	8	BAI	1588,10	1500,00	30
	BAI	191,79	693,00	29		BAI	145,18	616,50	28		BAI	1588,10	1500,00	30
	tec	15%	11%	29		tec	12%	3%	28		tec	15%	8%	30
	CN	32356,00	21181,00	29	CN	35484,82	17490,00	28	CN	33184,20	18230,00	30		
	L2	2824,51	1791,60	29	L2	2858,07	1722,60	28	L2	2961,07	1642,20	30		
	A2	5181,97	1761,75	26	A2	8520,36	1242,25	23	A2	5599,65	1788,38	24		
	S2		24	S2			25	S2			31			

2012			2013			2014						
Sec.	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N	Sec.	Media	Mediana	N	
9	BAI	866,55	511,00	98	BAI	1075,40	763,00	97	BAI	1995,52	1224,00	95
	tec	11 %	4 %	98	tec	10 %	5 %	97	tec	12 %	10 %	95
	CN	14018,24	10140,00	98	CN	15111,22	11037,00	97	CN	15763,05	11667,00	95
	L2	1366,13	996,35	98	L2	1474,27	1074,20	97	L2	1549,44	1158,80	95
	A2	971,49	369,25	94	A2	1007,90	540,25	93	A2	1301,53	729,00	93
S2			24	S2			25	S2			31	
10	BAI	336,33	24,50	42	BAI	1168,60	409,50	40	BAI	2013,81	498,00	36
	tec	10 %	1 %	42	tec	9 %	5 %	40	tec	11 %	6 %	36
	CN	14663,57	8382,00	42	CN	16235,48	8782,50	40	CN	14840,19	11501,00	36
	L2	1339,95	707,65	42	L2	1486,69	760,00	40	L2	1323,11	938,10	36
	A2	1699,78	506,13	38	A2	2026,58	613,25	37	A2	2670,74	767,25	33
S2			16	S2			16	S2			17	
11	BAI	812,58	271,00	33	BAI	1384,55	611,00	29	BAI	1878,37	457,00	35
	tec	16 %	13 %	33	tec	14 %	11 %	29	tec	16 %	12 %	35
	CN	31,414,00	14,531,00	33	CN	40,148,52	26,518,00	29	CN	44,116,40	26,518,00	35
	L2	3,097,34	1,453,10	33	L2	3,963,80	2,651,80	29	L2	4,369,32	2,651,80	35
	A2	976,86	488,00	27	A2	1,325,37	619,75	23	A2	1,375,13	736,25	29
S2			11	S2			10	S2			10	
12	BAI	988,12	222,00	17	BAI	1,594,13	1,547,00	15	BAI	1,899,29	674,00	17
	tec	13 %	9 %	17	tec	13 %	7 %	15	tec	14 %	12 %	17
	CN	24,736,88	8,650,00	17	CN	28,037,93	19,540,00	15	CN	26,980,35	10,693,00	17
	L2	2,048,00	834,90	17	L2	2,329,63	982,90	15	L2	2,274,53	1,066,70	17
	A2	5,447,70	367,25	15	A2	6,374,33	783,75	13	A2	5,535,58	727,13	16
S2			5	S2			3	S2			5	
Total	BAI	1,372,64	266,00	503	BAI	945,78	504,00	493	Total	1,861,44	582,50	484
	tec	13 %	7 %	503	tec	12 %	8 %	493	tec	14 %	11 %	484
	CN	31,084,29	12,609,00	503	CN	32,623,52	13,443,00	493	CN	34,017,63	14,027,00	484
	L2	3,497,17	1,301,40	503	L2	3,596,88	1,357,70	493	L2	3,752,65	1,434,56	484
	A2	2,039,07	477,75	459	A2	2,073,67	539,50	453	A2	2,259,36	650,38	444
S2			136	S2			125	S2			132	

Tabla 11

Sectores: 1 Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca 2 Industria manufacturera 3 Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado. Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación 4 Construcción y Actividades inmobiliarias 5 Reparación de Vehículos de Motor y Motocicletas 6 Comercio al Por Mayor 7 Comercio Al Por Menor 8 Transporte y almacenamiento 9 Hostelería 10 Servicios 11 Actividades administrativas y servicios auxiliares 12 Actividades sanitarias y de servicios sociales.
Fuente: elaboración propia

al funcionamiento. En esta aproximación la acumulación de ayudas (A_3) se determina por la siguiente expresión:

$$A_3 = 0,25 \times (\Delta IM_t + \Delta II_t + \Delta GP_t) \quad [8]$$

Sabiendo que:

$$\Delta IM_t + \Delta II_t = (IM_t + II_t) + AM_t * \frac{IM_t + II_t}{IM_t + II_t + INM_t} - (IM_{t-1} + II_{t-1}) \quad [9]$$

Donde: *IM*: Inmovilizado Material; *II*: Inmovilizado Intangible; *AM*: gasto por amortización; *INM*: Inversiones Inmobiliarias

Se computarán aquellas empresas que presentan variaciones positivas ($\Delta IM_t > 0$; $\Delta II_t > 0$; $\Delta GP_t > 0$) en empresas que tengan beneficio antes de impuestos positivo ($BAI_t > 0$).

Tal y como se observa en las Tablas 12 y 13 son escasas las empresas que superan los límites (véase S_3 que representa las empresas que superan los umbrales de acumulación sin considerar las ayudas al transporte; mientras que estas últimas sí se incluyen en S_4). En 2014 solo el 4 % de las empresas superan los límites de acumulación de ayudas teniendo en cuenta que solo se han computado las empresas con variaciones positivas en el activo material, intangible y en el gasto de personal. Otra vez el sector hotelero con cinco mercantiles es el sector donde más empresas superan los límites. La ayuda máxima percibida en este sector fue de 8224,48 miles de euros.

Tabla 12. Ayudas y materialización en inmovilizado material, intangible y empleo en los diferentes sectores (2013)

Sector		Media	Mediana	Max	N	Sector		Media	Mediana	Max	N
1	A3	74,45	59,45	230,93	5	7	A3	445,07	9,25	9779,05	27
	L1	1812,52	1128,50	4620,00	5		L1	12031,68	1337,40	281146,10	27
	L2	1736,02	607,50	4920,00	5		L2	4230,89	1239,70	74745,40	27
	S3				0		S3				0
	S4				0		S4				0
2	A3	83,87	13,07	693,69	27	8	A3	510,81	1,30	6858,00	20
	L1	2647,67	1480,70	14871,40	27		L1	3805,32	2120,98	14768,40	20
	L2	4651,69	2155,48	27241,20	27		L2	3226,98	2072,95	13309,90	20
	S3				0		S3				2
	S4				0		S4				1
3	A3	954,55	445,50	2148,11	5	9	A3	473,50	12,25	9250,50	54
	L1	1362,38	647,40	3702,50	5		L1	1247,18	1023,45	5783,70	54
	L2	3209,29	1907,85	9490,95	5		L2	1157,71	888,55	4610,70	54
	S3				2		S3				2
	S4				2		S4				3
4	A3	105,35	0,00	966,58	19	10	A3	193,47	0,00	1624,61	26
	L1	1692,85	969,33	6101,38	19		L1	990,18	744,15	2506,30	26
	L2	1352,90	862,90	3994,40	19		L2	892,03	506,30	5045,50	26
	S3				0		S3				1
	S4				0		S4				3
5	A3	106,34	2,37	1187,23	18	11	A3	380,42	29,67	2078,96	13
	L1	3336,92	2439,85	11577,83	18		L1	2647,99	1798,13	8209,60	13
	L2	1909,01	1725,05	4209,40	18		L2	1615,83	1166,30	6275,20	13
	S3				0		S3				0
	S4				0		S4				0
6	A3	72,69	1,06	615,37	35	12	A3	160,29	0,00	670,07	9
	L1	2143,31	1348,80	10396,80	35		L1	1928,44	1562,70	6942,30	9
	L2	1918,72	1078,30	7694,10	35		L2	958,97	715,50	3027,60	9
	S3				0		S3				0
	S4				1		S4				0

Tabla 13. Ayudas y materialización en inmovilizado material, intangible y empleo en los diferentes sectores (2014)

Sector		Media	Mediana	Max	N	Sector		Media	Mediana	Max	N
1	A3	206,37	110,28	612,31	7	7	A3	427,88	0,00	8856,91	26
	L1	1199,31	994,20	2243,10	7		L1	14 209,39	1733,45	277 958,60	26
	L2	1020,47	738,90	2053,60	7		L2	5850,60	1717,15	82 902,10	26
	S3				0		S3				0
	S4				0		S4				0
2	A3	164,06	109,54	1269,00	26	8	A3	515,19	19,31	3705,58	15
	L1	2110,68	1212,25	14 542,10	26		L1	3158,75	1612,30	14 656,40	15
	L2	3675,81	2081,54	26 199,95	26		L2	2673,05	1582,50	13 492,20	15
	S3				0		S3				1
	S4				0		S4				1
3	A3	89,79	0,00	287,18	5	9	A3	580,53	62,66	8224,48	46
	L1	1792,06	821,30	5517,30	5		L1	1836,34	934,75	11 508,30	46
	L2	3132,89	1726,38	9319,45	5		L2	1597,18	1002,25	8805,60	46
	S3				0		S3				5
	S4				0		S4				5
4	A3	378,98	12,82	4881,06	17	10	A3	188,87	0,00	1802,56	25
	L1	1312,35	883,50	5359,73	17		L1	969,29	721,50	2611,40	25
	L2	1420,91	845,40	3566,60	17		L2	846,70	529,50	3715,40	25
	S3				1		S3				0
	S4				1		S4				1
5	A3	30,78	9,08	109,08	10	11	A3	136,87	39,96	584,00	9
	L1	3047,77	2136,86	7847,35	10		L1	2619,29	2049,60	6821,60	9
	L2	2041,24	1785,10	4146,60	10		L2	1904,94	1116,00	4909,60	9
	S3				0		S3				0
	S4				0		S4				0
6	A3	236,09	29,87	2656,73	30	12	A3	21,19	0,00	100,11	5
	L1	3701,88	1503,95	24 513,20	30		L1	2313,42	1403,10	7096,90	5
	L2	2981,96	1228,70	22 487,90	30		L2	509,24	382,50	1068,80	5
	S3				0		S3				0
	S4				1		S4				0

Tabla 12

Sectores: 1 Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca 2 Industria manufacturera 3 Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado. Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación 4 Construcción y Actividades inmobiliarias 5 Reparación de Vehículos de Motor y Motocicletas 6 Comercio al Por Mayor 7 Comercio Al Por Menor 8 Transporte y almacenamiento 9 Hostelería 10 Servicios 11 Actividades administrativas y servicios auxiliares 12 Actividades sanitarias y de servicios sociales.
Fuente: elaboración propia

Tabla 13

Sectores: 1 Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca 2 Industria manufacturera 3 Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado. Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación 4 Construcción y Actividades inmobiliarias 5 Reparación de Vehículos de Motor y Motocicletas 6 Comercio al Por Mayor 7 Comercio Al Por Menor 8 Transporte y almacenamiento 9 Hostelería 10 Servicios 11 Actividades administrativas y servicios auxiliares 12 Actividades sanitarias y de servicios sociales.
Fuente: elaboración propia

3.4. Especial referencia al sector industrial

El umbral de acumulación de ayudas regionales al funcionamiento establecido inicialmente al sector industrial (17,5 %) es mayor que para el resto de sectores (10 %), siendo dicho sector de actividad quien tiene la posibilidad de acceso a la bonificación por la producción de bienes corporales regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994 que, como se ha señalado, también tiene la consideración de ayuda al funcionamiento. En el apartado anterior no se ha tenido en cuenta dicha bonificación que, como se ha descrito en el apartado 2.2., tienen relevancia financiera al afectar a un número reducido de empresas manufactureras.

Si bien existe toda una importante casuística en la cuantificación de esta ventaja fiscal (véase Dorta, 2015), a los efectos del presente trabajo se ha estimado a partir de aquellas rúbricas del resultado de explotación que puedan tener una relación con la actividad industrial. Lógicamente esta forma de proceder sobrevalora esta ayuda fiscal (especialmente aquellas empresas que, teniendo la actividad industrial como código principal del CNAE-2009, también desarrollan actividades comerciales y/o de servicios), pero permite valorar si existen indicios de superar los límites de acumulación de ayudas regionales al funcionamiento.

Cuadro 1. Epígrafes de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada (SABI)

Cifra de negocios	r1
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	r2
Trabajos realizados por la empresa para su activo	r3
Aprovisionamientos	r4
Otros ingresos de explotación	r5
Gastos de personal	r6
Otros gastos de explotación	r7
Amortización del inmovilizado	r8
Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	r9
Excesos de provisiones	r10
Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	r11
Diferencia negativa de combinaciones de negocio	r12
Otros resultados	r13
Resultado de explotación (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12)	r14

La bonificación por producción de bienes corporales (BPBC) en cada periodo se computará de acuerdo a la siguiente expresión y solo si el resultado es mayor que cero.

$$BPBC_t = 0,25 \times 0,5 \times (r1 \pm r2 - r4 - r6 - r7 - r8') \quad [10]$$

Donde se considera únicamente el gasto por amortización asociado al inmovilizado material e intangible dado que no puede incluirse la parte que corresponde a las inversiones inmobiliarias.

$$r8' = r8 \times \frac{IM_t + II_t}{IM_t + II_t + INM_t} \quad [11]$$

En este caso la acumulación de ayudas (se cuantifica siguiendo la siguiente expresión:

$$A_{BPB} = 0,25 \times (\Delta IM_t + \Delta II_t + \Delta GP_t) + BPBC \quad [12]$$

En la Tabla 14 se recogen en términos promedios los límites, así como las ayudas de las empresas del sector industrial objeto de estudio en 2013 y 2014. Teniendo en cuenta que el sector industrial tiene un límite de acumulación de ayudas del 17,5% y, además, que este sector puede acogerse a la bonificación por la producción de bienes corporales, se puede observar que ninguna empresa supera los límites siendo en el sector de la industria manufacturera donde mayor número de empresas se acogen a las ayudas con un 5,4% de mercantiles. El análisis no se modifica cuando se incluyen las ayudas al transporte de mercancías considerando los importes reflejados en la rúbrica de otros ingresos ($S_2 = S_6$).

Tabla 14. Sector industrial y la acumulación de ayudas regionales al funcionamiento (incluida la BPBC)

Sector	Variable	2013				2014			
		Media	Mediana	Max	N	Media	Mediana	Max	N
2	A_BPBC	114	67	752	27	211	134	1,269	26
	L1	2,648	1,481	14,871	27	2,111	1,212	14,542	26
	L2	4,652	2,155	27,241	27	3,676	2,082	26,200	26
	S5				0				0
	S6				0				0
	3	A_BPBC	979	446	2,220	5	90	0	287
L2		1,362	647	3,703	5	1,792	821	5,517	5
L2		3,209	1,908	9,491	5	3,133	1,726	9,319	5
S5					2				0
S6					2				0

Sectores: 2 Industria manufacturera 3 Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado. Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación.

Fuente: elaboración propia

CONCLUSIONES

Las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020 han establecido unos umbrales de acumulación para las ayudas a la inversión inicial y al funcionamiento, lo que supone un cambio de orientación en la gestión que están teniendo las empresas canarias en la planificación fiscal y en la elección de ayudas distintas a los incentivos fiscales, como es el caso de las ayudas al transporte o la exención del AIEM (Dorta, Sánchez y Santana, 2016).

En el presente trabajo se ha estudiado la incidencia de los límites inicialmente establecidos en 2015 para las ayudas regionales al funcionamiento y que posteriormente fueron incrementados en 2017 en el Reglamento General de Exención por Categorías. Para ello se ha analizado, a partir de las cuentas anuales de una muestra de empresas auditadas para el periodo 2012-2014, en qué medida aquellos límites sobre ayudas de Estado inicialmente establecidos habrían sido sobrepasados en el caso de haber estado vigentes en este periodo.

En una primera aproximación, se ha estimado la acumulación de ayudas regionales al funcionamiento a través de la diferencia entre el tipo nominal y el tipo efectivo contable de las empresas en el impuesto sobre sociedades. El resultado obtenido indicaría que no se aprecia que las empresas habrían superado de forma generalizada los umbrales de acumulación inicialmente establecidos. Tomando como referencia el año 2014, únicamente un 9% de empresas habrían excedido los referidos límites de acumulación de ayudas. Si al modo de estimación antes descrito se añade la hipótesis de que la rúbrica *otros ingresos* de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondería básicamente a las subvenciones por ayuda al transporte de mercancías para así estimar la incidencia de estas últimas, un número mayor de empresas sobrepasarían los límites de acumulación a las ayudas al funcionamiento (aproximadamente un 27% de las empresas de la muestra). No obstante, es preciso tener en cuenta que las dos vías antes descritas para identificar la importancia de las ayudas de Estado acumuladas reflejan estimaciones que tendrían en todo caso carácter de máximos, ya que los importes estimados podrían ser consecuencia de otras medidas fiscales o de otros ingresos distintos a los que se ha pretendido medir.

Considerando que los incentivos fiscales a la inversión (RIC y DIC) se computan como ayudas de Estado en el periodo impositivo en el que se ma-

terializan las inversiones se ha realizado una segunda aproximación en la cuantificación de la acumulación de las ayudas regionales al funcionamiento. Asumiendo que el incremento neto del inmovilizado material e intangible se correspondería enteramente con la materialización de la RIC o la DIC (solo inmovilizado material) y que el incremento de gastos de personal también habría dado lugar a la correspondiente materialización de la RIC, aproximadamente un 4 % de las empresas de la muestra habrían superado los límites de acumulación de ayudas inicialmente establecidos. No obstante, y al igual que para el caso anterior, también este método de estimación de la importancia de las ayudas regionales al funcionamiento acumuladas tendría carácter de máximo, por lo que esta proporción tendería a ser inferior.

Especial referencia merece el sector industrial, no solo porque inicialmente se estableció un límite superior de acumulación de ayudas (17,5 %), sino también porque las actividades industriales tienen la posibilidad de acceso a la bonificación por la producción de bienes corporales. Incluyendo dicha bonificación en la segunda aproximación para la estimación de la acumulación de ayudas en la muestra analizada, los resultados obtenidos en el presente trabajo no evidencian indicios de que dicho sector estaría acumulando importes superiores a dicho límite.

Los análisis realizados no han considerado la exención del AIEM que probablemente ha justificado que la Comisión Europea haya modificado los porcentajes actualmente establecidos, aumentando el límite hasta el 30% para todos los sectores. Sin lugar a dudas, este cambio normativo dará mayor margen a las empresas que se encuentran en fase de crecimiento (acceso a los incentivos a la inversión) y, de forma especial, a las que pertenezcan al sector industrial (acceso a la bonificación para la producción de bienes corporales), disfruten de la exención del AIEM y tengan acceso a subvenciones al transporte.

Finalmente, las conclusiones obtenidas están sujetas a las limitaciones metodológicas utilizadas en el presente trabajo, debiéndose destacar especialmente que las cuantías de las ayudas y los límites a los que estarían sujetas estas se han determinado de acuerdo a la información contable publicada en las cuentas anuales, la cual difiere de la que es precisa emplear para una medición exacta del efectivo cumplimiento de los umbrales recogidos en la legislación.

BIBLIOGRAFÍA

- DECISIÓN DEL ÓRGANO DE VIGILANCIA DE LA AELC, nº 407/13/COL de 23 de octubre de 2013, por la que se modifican por nonagésima vez las normas sustantivas y de procedimiento en materia de ayudas estatales mediante la introducción de un nuevo capítulo sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020 y mediante la prórroga de la validez de los capítulos sobre ayudas estatales de finalidad regional para 2007-2013 y de los criterios para la evaluación pormenorizada de la ayuda regional para grandes proyectos de inversión. (DOUE núm. 166, de 5 de junio de 2014, páginas 44 a 71).
- DORTA VELÁZQUEZ, J. A. (2015): “La bonificación por la producción de bienes corporales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, *Revista Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. 156, pp. 49-74.
- DORTA VELÁZQUEZ, J.A.; MIRANDA CALDERÍN, S. (2015). “La incertidumbre de los activos por impuestos diferidos en la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias”, en Miranda Calderín, S.; Dorta Velázquez, J.A. y Déniz Mayor, J. J. (Dirs.) *La encrucijada del REF. Origen y actualidad de sus incentivos fiscales*. Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, pp. 177-222.
- DORTA VELÁZQUEZ, J.A.; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.; SANTANA GONZÁLEZ, F.J. (2016). “Cómputo y límites de las ayudas de Estado en las entidades de la Zona Especial Canaria”, en Miranda Calderín, S.; Dorta Velázquez, J.A. y Déniz Mayor, J. J. (Dirs.) *Los retos del REF. Control de ayudas, creación de empleo y financiación autonómica*. Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, pp. 137-178.
- GÉNOVA GALVÁN, A. (2017). “Las ayudas de Estado en el REF. Control y Recuperación”, *hacienda canaria*, nº 47, septiembre, 27-64.
- HERRERO HERNÁNDEZ, M. A. (2017). “La materialización de la RIC en creación de puestos de trabajo” en Miranda Calderín, S.; Dorta Velázquez, J.A. y Déniz Mayor, J. J. (Dirs.) *Los retos del REF. Control de ayudas, creación de empleo y financiación autonómica*. Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, pp. 179-218.
- Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE núm. 161, de 7 de julio de 1994, páginas 21719 a 21736).

- Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE núm. 137, de 8 de junio de 1991, páginas 18795 a 18820).
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., (2001) “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, pp. 81 y 116.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2006). *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*. Valencia, Tirant Lo Blanch.
- MARTÍNEZ VARGAS, J. (2015): “Del impuesto sobre beneficios devengado al pagado: una valoración del cálculo del tipo impositivo efectivo”, *Revista de Contabilidad*, 18 (1), pp. 68-77.
- MARULANDA OTÁLVARO, H. (2015). Propuestas de instrumentos jurídicos alternativos contra la competencia fiscal perniciosa entre estados. *Tesis Doctoral*, Universidad de Castilla-La Mancha.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. (2005). “El régimen jurídico del AIEM (especial referencia al devengo)”, *Revista Hacienda Canaria*, núm. 14, *Especial AIEM*, pp. 61-82.
- MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (MINHAP, 2017). Memoria de beneficios fiscales. Presupuestos Generales del Estado para 2017. Consulta el 04/02/2018 en: http://www.sepg.pap.minhafp.gob.es/Presup/PGE2017Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_17_A_A2.PDF.
- MIRANDA CALDERÍN, S. (2014). *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*, Editorial Tirant lo Blanch.
- MIRANDA CALDERÍN, S. (2016). “Crónica de la RIC 2015. Su control como ayuda de Estado”. *Revista Hacienda Canaria*, 44, pp. 51-91.
- MIRANDA CALDERÍN, S.; DORTA VELÁZQUEZ, J.A. (2016). “El control de ayudas en el REF desde una perspectiva crítica y aplicada”, en Miranda Calderín, S. et al. (Dirs.) *Los retos del REF. Control de ayudas, creación de empleo y financiación autonómica*. Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, pp. 83-135.
- MULEIRO PARADA, L.M. (2011). “La jurisprudencia comunitaria en el examen de las ayudas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos” en García-Herrera Blanco, C. (coord.) (2011). *VII jornada Metodológica de Derecho Financiero Y Tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del derecho financiero y tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 439-452.

NAVARRO PIÑERO, M. A. Y LÓPEZ FAJARDO, M. (2007). “El nuevo artículo 25 de la Ley 19/1994”. *Revista Hacienda Canaria*, 19, pp. 7-32.

NÚÑEZ PÉREZ, G. (2013). “La Deducción por Inversiones en Canarias y las entidades ZEC: una cuestión entre el Derecho Comunitario y el Derecho Español”. *Revista Hacienda Canaria*, 38, pp. 350-370.

NÚÑEZ PÉREZ, G. (2015). “La Deducción por inversiones en Canarias y el control de ayudas de Estado ilegales en el Real decreto Ley/15/2014 de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”. *Revista Hacienda Canaria*, 42, pp. 85-94.

ORDEN HAP/296/2016, de 2 de marzo, por la que se aprueba el modelo 282, “Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de Estado, derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea” y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2016, páginas 18787 a 18790).

REAL DECRETO 1022/2015, de 13 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre (BOE núm. 275, de 17 de noviembre de 2015).

REAL DECRETO 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria (BOE núm. 14, de 16 de enero de 2008).

REAL DECRETO 362/2009, de 20 de marzo, sobre compensación al transporte marítimo y aéreo de mercancías no incluidas en el anexo I del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con origen o destino en las Islas Canarias. (BOE núm. 69, de 21 de marzo de 2009 páginas 27985 a 27992).

REAL DECRETO LEY 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE núm. 307, de 20 de diciembre de 2014 páginas 103544 a 103568).

REGLAMENTO (UE) N° 1388/2014 de la Comisión de 16 de diciembre de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas a empresas de-

- dicadas a la producción, transformación y comercialización de productos de la pesca y de la acuicultura compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- REGLAMENTO (UE) NO 651/2014 de la Comisión de 17 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 08 del Tratado.
- REGLAMENTO (UE) N° 702/2014 de la Comisión de 25 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayuda en los sectores agrícola y forestal y en zonas rurales compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2006). “La aplicación de la Deducción para Inversiones en los supuestos de regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 12 de enero de 2006)”. *Revista Hacienda Canaria*, 17, pp. 133-157.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2015). “Principales novedades de la Zona Especial Canaria por el Real Decreto Ley 15/2014, de 19 de diciembre”, en Miranda Calderín, S. *et al.* (Dirs.) *La encrucijada del REF. Origen y actualidad de sus incentivos fiscales*. Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, pp. 75-94.
- SOCORRO QUEVEDO, I. (2016): “Los incentivos fiscales del REF y las ayudas de Estado”, *Revista Hacienda Canaria*, núm. 44, pp. 351-375.
- WISHLADE, F. (2012). “When Policy Worlds Collide: Tax Competition, State Aid, and Regional Economic Development in the EU”, *European Integration*, Vol. 34, No. 6, 585-602.

Capítulo 8

Las diferencias injustificadas entre las normativas del IVA y del IGIC ¿Supuestos de inconstitucionalidad sobrevenida de la Ley 20/1991?

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo nos ocupamos, en primer lugar, de la homogeneidad normativa entre el IVA y el IGIC, de su fundamento y de dos de sus posibles efectos o consecuencias jurídicas como son, de un lado, la posible inconstitucionalidad sobrevenida de la norma IGIC ante el trato desfavorable e injustificado del contribuyente IGIC, y, de otro, la admisión de la jurisprudencia europea sobre el IVA como criterio contextual en la interpretación de norma idéntica del IGIC. Seguidamente, procedemos a estudiar cuatro casos de trato discriminatorio desfavorable al contribuyente del IGIC frente al del IVA: la distinta configuración de la limitación a repercutir las cuotas derivadas de una actuación administrativa, la diferente regulación de la limitación de la deducibilidad del impuesto soportado en relación con el uso por el sujeto pasivo de vehículos automóviles, el diferimiento del tributo a la importación en el IVA y la imposibilidad de hacerlo en el IGIC y, finalmente la no exención del alquiler vacacional en el IGIC a diferencia de lo que sucede en el IVA. En todos estos supuestos hemos prestado atención a la existencia de algún motivo o fundamento que explique o justifique la ruptura de la homogeneidad normativa entre ambos tributos. La conclusión a la que final y formalmente llegamos, se desprende naturalmente de lo expuesto en el cuerpo del trabajo.

1. La homogeneidad normativa entre el IVA y el IGIC: reconocimiento, fundamentos y efectos

A la hora de estudiar las diferencias injustificadas entre las normativas de ambos tributos debe comenzarse por poner de relieve la homogeneidad normativa que los caracteriza y, a tal efecto, podríamos diferenciar tres aspectos: en primer lugar, el reconocimiento mismo de la mencionada homogeneidad, en segundo lugar, su justificación o fundamento, y, en último lugar, los efectos o consecuencias jurídicas que cabe extraer de la misma.

En cuanto al primer aspecto, el de **su reconocimiento**, observamos que, más allá de la mera comparación de los textos normativos, tal reconocimiento es una circunstancia que aparece recogida en determinados textos legales. En tal sentido, consideramos reveladora la Disposición Adicional Octava, Tres, 1º, de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, “por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias”, cuando, en referencia al ejercicio de determinadas competencias normativas de la Comunidad Autónoma de Canarias respecto del IGIC, señala que quedan sujetas al requisito, entre otros, “de respeto a los criterios esenciales de gravamen establecidos por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que existan circunstancias concretas y singulares que justifiquen su regulación específica y diferenciada en la Comunidad Autónoma de Canarias”, así como también consideramos significativa la exposición de motivos de la Ley 2/2010 de 1 de marzo, “por la que se trasponen 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”, cuando, tras afirmar que el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) no es un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea, declara (Apartado VII) que: “Sin embargo, se considera adecuado mantener una coherencia y coordinación entre las reglas esenciales del Impuesto General Indirecto Canario y las del Impuesto sobre el Valor Añadido, mucho más si se trata de aspectos que tienen que ver con la sujeción, a fin de no generar posibles situaciones de no imposición o de doble imposición en las transacciones concluidas entre los territorios de aplicación de ambos tributos o los que puedan realizarse entre las Islas Canarias y el resto de la Comunidad...”. De esta manera, se está reconociendo en los mencionados textos legales un respeto a *los criterios esenciales del IVA por parte del IGIC* y una *coherencia y coordinación* entre las normas de ambos tributos que explicaría, entendemos, la homogeneidad normativa a la que nos referimos y que solo quebraría en los supuestos de existencia de circunstancias concretas que justifiquen una regulación diferenciada.

De este modo, la existencia de la homogeneidad en la regulación de ambos tributos, con las correspondientes salvedades, es una circunstancia que aparece no solo reconocida por el propio legislador estatal, sino que es, además, *exigida* por este cuando establece la cesión de determinadas competencias normativas del IGIC en la Comunidad Autónoma de Canarias (CAC).

Ahora bien, reconocida esa homogeneidad normativa, podemos preguntarnos **¿Cuál es su fundamento o razón de ser?** Prescindiendo de algún pronunciamiento aislado del TC, que, centrado en la sujeción del IVA al Derecho comunitario, sitúa el origen de esa homogeneidad normativa entre ambos tributos “en la libertad de configuración del legislador interno que, incluso cuando opera con un margen de actuación distinto puede introducir allí donde tiene tal margen (Canarias) la misma regulación que donde no la tiene (territorio peninsular)”, nos parece más completa y acertada la posición de la doctrina científica que, partiendo precisamente de la doctrina del TC sobre el principio de igualdad tributaria, ha resaltado (Calatayud Prats, 2006) que “las peculiaridades del archipiélago canario, tales como la lejanía, la insularidad, el fraccionamiento del territorio y la escasez de recursos han dado lugar a que por mandato de la Constitución española y del Estatuto de autonomía de Canarias, la legislación tributaria haya reconocido **un trato desigual favorable** al territorio canario, trato desigual que, en líneas generales y por lo que respecta al IGIC, se ha concretado en la franquicia al consumo y en unos tipos impositivos inferiores, no existiendo razones, por el contrario, para que el resto de la normativa del IGIC sea distinta al IVA. **En consecuencia solo las diferencias estructurales antedichas justifican un trato desigual, el resto de la regulación, por el contrario requiere un trato idéntico pues no existe justificación que imponga la diferencia**” (la negrita es nuestra), sin que, por ello, la mera localización del hecho imponible en el territorio IVA o en territorio IGIC sea una justificación de la diferencia.

En este sentido, debe resaltarse como, según la jurisprudencia del TC (STC 137/1987), aunque en principio, la pertenencia a órdenes normativos distintos (como podrían constituir las leyes del IVA y del IGIC) puede constituir causa justificativa de la diferencia de trato, también ha dicho el TC (Sentencia 39/1992, F 8), que:

esta doctrina no puede aplicarse de manera automática y sin más reflexión a todos los supuestos de confluencia o concurrencia de regímenes jurídicos distintos, pues ello sería tanto como dejar al arbitrio del legislador la eficacia del principio de igualdad cuya aplicación podría verse excluida por el simple procedimiento de crear sistemas legales diferentes que actuaran como justificación de tratamientos diferentes, aunque no concudiesen razones sustantivas que legitimaran su diferencia.

Por consiguiente, en tales supuestos debe irse —afirma el TC— más allá del dato puramente formal de la diversidad de ordenamientos jurídicos y comprobar

si, efectivamente y desde una perspectiva material, esa diversidad responde a diferencias reales que, por ser objetivas, razonables y congruentes, constituyen suficiente justificación del tratamiento desigual...

Por tanto, el principio de **igualdad tributaria** constituye, en nuestro criterio, el fundamento que justifica esa homogeneidad normativa entre ambos tributos y así, incluso, parece sugerirlo el TC cuando, en la Sentencia 194/2006, por la que estimó el recurso de amparo presentado por el Gobierno de Canarias frente a la Sentencia de 25 de junio de 2004 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, que declaró la inaplicación del artículo 10.1.13 de la Ley 20/1991 por ser contrario a la Sexta Directiva, en su Fundamento número 5, declara que “No resulta pertinente extenderse más en ello” —en la necesidad, para inaplicar un precepto legal, del planteamiento por el órgano judicial de la cuestión de inconstitucionalidad— “por cuanto el órgano judicial no ha fundado la parcial inaplicación del precepto legal (...) **en la vulneración del principio de igualdad**, sino que, dado el paralelismo existente entre el artículo 20.1.13 de la Ley 37/1992, del IVA, y el artículo 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, extendió a este último precepto la declaración efectuada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas respecto del primero” (la negrita es nuestra). De esta manera, el TC está indicando, a nuestro juicio, el planteamiento correcto que debió seguir el órgano judicial canario y su fundamento respecto de la cuestión debatida.

En tercer lugar, y en cuanto a **los efectos** que cabe extraer de la existente homogeneidad normativa entre el IVA y el IGIC, cabe mencionar al menos dos: de un lado, la posible inconstitucionalidad sobrevenida de la norma del IGIC cuando, no tratándose de los supuestos en que resulta justificada la diferenciación entre ambos tributos, la normativa del IGIC coloca en peor situación al contribuyente de dicho impuesto que al contribuyente del IVA y, de otro, que cuando estamos ante normas idénticas en los dos tributos, se puede sostener en la aplicación del IGIC la interpretación que se haya hecho previamente de la norma del IVA, dado que esta última puede consistir perfectamente el *contexto* con el que hay que interpretar aquella otra norma, de acuerdo a los criterios interpretativos de las normas jurídicas que nos ofrece el artículo 3.1 del Código Civil.

En cuanto al primero de dichos efectos, la inconstitucionalidad sobrevenida de la norma IGIC, en los supuestos en los que, sin justificación alguna, el contribuyente de dicho impuesto queda en una situación más desfavorable que la del IVA, ha sido expuesto con toda claridad por la doctrina (Calatayud Prats, 2006):

... es evidente que la norma del IVA y la norma del IGIC regulan no sólo la misma situación sino que, además, y tal y como hemos podido comprobar, ambas normas establecen idéntico supuesto de hecho. En definitiva el mismo supuesto de hecho va a comportar una consecuencia jurídica diversa. Ahora bien ¿es dicha diferencia de trato razonable o puede ser considerada artificiosa e injustificada?

Dicho autor, concluye, a nuestro juicio con razón, que solo las diferencias estructurales entre ambos tributos (franquicia al consumo y tipos impositivos inferiores) justifican un trato desigual, “el resto de la regulación, por el contrario, requiere un trato idéntico pues no existe justificación que imponga la diferencia.

De esta forma, la desigualdad en el trato entre los contribuyentes de ambos impuestos requiere una justificación fundada que, de no producirse, contraviene el principio de igualdad tributaria y puede dar lugar a una inconstitucionalidad sobrevenida, por cuanto, como asimismo resalta el autor últimamente citado, el respeto al principio de igualdad no ha de producirse solamente en el origen de la norma (en este caso la promulgación de la Ley 20/1991), sino que ha de mantenerse a lo largo de toda su vigencia.

Ahora bien, cabe preguntarse, asimismo, qué sucede cuando ese trato más desfavorable tiene su origen, no en el mismo legislador estatal que produce las normas del IVA y del IGIC, sino que, en virtud de la cesión de competencias a los poderes públicos autonómicos son estos últimos los que colocan al contribuyente canario en peor situación que el peninsular y el balear. Porque, como tendremos ocasión de comprobar posteriormente, de los cuatro casos de tratos desfavorables al contribuyente canario que estudiaremos, en dos de ellos, el de no diferimiento del tributo a la importación de bienes y el de la limitación de la exención del alquiler vacacional, tienen su origen no en el legislador estatal sino en la Administración y en el legislador autonómico, respectivamente, que tienen la competencia al respecto. ¿Cabe hablar en

estos casos también de vulneración del principio de igualdad tributaria? Entendemos que sí, puesto que, como ya hemos mencionado con anterioridad, el propio TC (STC 39/1992, de 30 de marzo) ha declarado que las diferencias de regímenes jurídicos no justifican de manera automática los casos de desigualdad tributaria cuando no hay razones sustantivas para ello y esto es lo que sucede, entendemos, en los casos en los que el tratamiento más desfavorable del contribuyente del IGIC respecto del contribuyente IVA tienen su origen en los poderes públicos autonómicos y no en el legislador estatal, puesto que, como expondremos posteriormente, ¿Qué justificación sustantiva se ha formulado para que en Canarias no esté vigente el diferimiento del IGIC a la importación en el sentido que lo hace el IVA, de un lado, y se grave en todo caso el alquiler vacacional, a diferencia de lo que sucede en el resto del territorio estatal, de otro?

El segundo de los efectos que, a nuestro juicio, se desprende de esa homogeneidad normativa existente entre el IVA y el IGIC es el de que, en esos supuestos, la interpretación que se haga de la norma IVA (tanto a nivel estatal como, sobre todo, comunitario) puede constituir el criterio *contextual* con el que en su caso interpretar la norma del IGIC (Art. 3.1 del Código Civil). Como ya hemos manifestado con anterioridad (Hernández González, 2018) “... si entendemos como contexto inmediato, tal como detalla Sainz Moreno el ordenamiento jurídico o el sector del mismo al que pertenece el precepto y a su vez en una interpretación amplia de tales términos, no cabe duda de que un tributo de regulación homogénea al IGIC como es el IVA, de muchas de cuyas características participa el tributo indirecto canario, puede constituir el contexto (criterio sistemático) utilizable para la interpretación de la norma IGIC, de modo que, tratándose de una norma idéntica en ambos tributos indirectos, el pronunciamiento formulado por el TJUE puede servir para el aplicador interno, en mi opinión, como el criterio contextual que menciona el Código Civil entre los diversos existentes para interpretar las normas jurídicas, entre ellas las del IGIC”, ya que, en defensa de tal tesis y como también hemos escrito (Hernández González, 2010), lo que “carece de sentido es que ante una situación fáctica y jurídica idéntica se niegue absolutamente cualquier efecto en el otro impuesto de una sentencia cuyos presupuestos desde un punto de vista meramente lógico son perfectamente aplicables en el otro tributo, lo que supone, recordemos de nuevo, constreñir la coherencia y coordinación de ambas regulaciones al nivel normativo y rechazar, sin embargo, que pueda tener influencia alguna en el

plazo aplicativo, lo que no parece tener sentido si tenemos en cuenta que las normas jurídicas nacen para su aplicación a la vida real, en este caso, de forma coherente y coordinada, no tan sólo para ser publicadas en el BOE”.

Ello no quiere decir, sin embargo, que la Directiva comunitaria pueda servir de canon de validez de una norma interna española que escapa del ámbito de aplicación de aquella Directiva, como ya resaltara la doctrina (Calatayud Prats, 2006) y en este sentido el criterio sistemático de interpretación de la norma IGIC en el que en definitiva consiste *el criterio contextual*, representado en este caso, por la jurisprudencia del TJUE, nunca podrá determinar la validez o adecuación de dicha norma (la del IGIC), meramente interna y sin conexión alguna con la Directiva europea, al IVA comunitario.

Conviene resaltar este extremo, pues lo que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) vino a decir en su Auto de 16 de abril de 2008, por el que inadmitió la petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias sobre la aplicación al IGIC de la sentencia del TJUE de 7 de mayo de 1998 relativa a la vulneración por el Reino de España de determinado precepto de la Directiva comunitaria, es que “... no se ha puesto de manifiesto que la normativa nacional que rige el asunto principal, es decir, la Ley 20/1991, efectúe remisión alguna a la Sexta Directiva por la que ésta sería aplicable en el ordenamiento jurídico español fuera de su ámbito de aplicación territorial y material (véase, por analogía, el auto de 26 de abril de 2002, VIS Farmaceutici Instituto scientifico delle Venezie, antes citado, apartado 22)”; (Confróntese a este respecto el comentario de Sánchez Blázquez, 2008), cuestión esta que nada tiene que ver con la que nosotros planteamos, esto es, utilización de la doctrina y de la jurisprudencia comunitaria como *criterio contextual* en la aplicación del IGIC, siempre y cuando estemos ante un supuesto de identidad normativa entre ambos tributos.

Tras la anterior exposición acerca de la homogeneidad normativa entre ambos tributos, su fundamento y sus efectos, procederemos a analizar una selección de las diferencias existentes en esos dos ámbitos impositivos. Esta selección de las diferencias no es en ningún caso *numerus clausus*, sino que es una relación meramente enunciativa. Tienen como punto común entre ellas el hecho de que todas colocan al sujeto pasivo del IGIC en una posición más desfavorable si lo comparamos con el sujeto pasivo del IVA, impuesto que se aplica en la mayoría del territorio estatal, (Península y Baleares) y ello, sin ningún fundamento conocido (ni simplemente, expuesto en las modificaciones normativas).

Entre los casos que estudiaremos se encuentran el fraude como límite a la rectificación del IVA repercutido *versus* la comisión de infracción tributaria en el IGIC, la imposible deducibilidad parcial de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición de vehículos utilitarios *versus* la posibilidad de hacerlo en el IVA, la existencia de un beneficioso régimen de diferimiento del IVA a la importación *versus* su inexistencia en el IGIC y, por último, competencia del legislador autonómico, la exención del IVA en la explotación del alquiler vacacional *versus* la imposibilidad de aplicarla en el IGIC.

Como veremos en el análisis posterior, cada uno de esos puntos tiene una importancia significativa en los sujetos pasivos del IGIC y en el consumidor final. No obstante, estas diferencias son en ocasiones prácticamente imperceptibles, por diferenciarse la regulación normativa de ambos impuestos únicamente en determinados términos utilizados en la redacción de la norma de cada impuesto. El análisis comparativo está fundamentado, en buena medida, en las publicaciones previas de uno de los coautores de este trabajo (Vidal Seoane, 2017 y 2018).

2. Limitación en la rectificación al alza de las cuotas repercutidas, originadas por una liquidación de la administración tributaria: exigencia de fraude en IVA y de infracción tributaria en el IGIC

2.1. Introducción

Una de las diferencias menos perceptibles entre la regulación de ambos impuestos es la que nos encontramos al analizar aquellos casos en los que las normas del IVA y del IGIC prevén que la Administración Tributaria rectifique al alza las cuotas inicialmente repercutidas por el sujeto pasivo del impuesto, a través de un procedimiento de aplicación de los tributos con una liquidación rectificativa de la autoliquidación inicialmente realizada por el sujeto pasivo. En estos casos, tanto la actual Ley del IVA como la del IGIC establecen **un límite a la rectificación de cuotas impositivas repercutidas**, en una redacción que era inicialmente idéntica de ambos impuestos, pero que ha sufrido modificaciones a lo largo del tiempo en el IVA, mientras que en el IGIC no ha sufrido cambio alguno, experimentando por ello en la actualidad la diferencia entre ambas regulaciones una acusada relevancia.

2.2. Regulación en el IVA

Dispone el **artículo 89 Uno de la Ley 37/1992, del IVA** que “los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible”.

En ese punto, la Ley del IVA constriñe al sujeto pasivo del impuesto a corregir las cuotas impositivas inicialmente repercutidas a un cliente en la correspondiente factura o documento rectificativo, cuando se detecte que esa cuota ha sido erróneamente calculada, disponiendo, asimismo, que dicha rectificación debe hacerse tan pronto se constaten las causas de su incorrecta determinación, siempre antes de que transcurra el plazo de prescripción del impuesto, esto es, cuatro años desde su devengo, o cuando se den las circunstancias que den lugar a modificar la base imponible del impuesto, recogidas en el artículo 80 de esta Ley.

Esa rectificación debe llevarse a cabo, tanto cuando se haya repercutido una cuota de mayor importe que el legalmente establecido, como cuando la cuota repercutida fuera de menor importe al que corresponde, si bien los efectos son diferentes en ambos casos.

No obstante, la norma que prescribe esa obligación de rectificar las cuotas impositivas incorrectamente repercutidas dispone, igualmente, dos supuestos en los que no procederá la rectificación de aquellas, en el **punto Tres** del mismo artículo, centrando nuestra atención en el segundo:

Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo **participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude**” (La negrita es nuestra).

De ello se desprende, en definitiva, que la Ley del IVA impide al sujeto pasivo que rectifique las cuotas inicialmente repercutidas, cuando este hubiese sufrido una liquidación por parte de la Administración Tributaria, incrementando la cuota originalmente repercutida, y, además, resultase acreditada de forma objetiva su participación en un fraude. La acreditación objetiva

de esa participación en un fraude implica tanto la necesidad de que exista dicha participación, como de que se pruebe la misma, correspondiendo a la Administración la carga de esa prueba.

Hasta la entrada en vigor de la **Ley 22/2013**, de 23 de diciembre, de **Presupuestos Generales del Estado para 2014**, vigente desde el 1 de enero de 2014, la redacción de la Ley del IVA impedía la rectificación de las cuotas repercutidas cuando era la Administración Tributaria la que ponía de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de este fuese constitutiva de infracción tributaria. El legislador estatal opera esa modificación para adaptar la normativa española a la interpretación jurisprudencial comunitaria de la **Directiva 2006/112/CE**, del Consejo, de 28 de noviembre (Directiva de la armonización del IVA), que defiende la aplicación general **del principio de neutralidad**, excepto en los casos más graves en que se aprecie y acredite una intencionalidad fraudulenta del sujeto pasivo.

2.3. Regulación en el IGIC

La regulación de esta materia en el IGIC es muy similar a la del IVA, pero con un matiz diferenciador que hace que las consecuencias sean totalmente distintas. La norma reguladora la encontramos en el **artículo 20** de la Ley 20/1991 del IGIC y es justo en la configuración de las **excepciones a esa rectificación** de cuotas repercutidas donde apreciamos la distinta regulación:

3. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

...

2º Cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de **infracción tributaria**. (La negrita es nuestra).

De una comparación entre ambas normas podemos apreciar que la diferencia se encuentra en que, para impedir la rectificación de las cuotas repercutidas **en el IVA, ha de quedar objetivamente acreditado que el sujeto pasivo participaba en un fraude**, mientras que **en el IGIC bastará**

con que la conducta del sujeto pasivo fuese constitutiva de infracción tributaria.

2.4. Análisis de las diferencias y de sus consecuencias

Previamente, hemos de precisar, por su relevancia, que el efecto de la imposibilidad de rectificar las cuotas inicialmente repercutidas por el sujeto pasivo no es otro que el de obligarle a asumir ese importe como un coste propio. Ello implica que la cuota no repercutida sea una especie de “doble sanción”, que el sujeto pasivo ha de soportar sin posibilidad de trasladar a su cliente.

En cuanto a la infracción tributaria, la Ley General Tributaria (LGT) define como tal, (artículo 183): “las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”. Normalmente, la mayoría de procedimientos en los que la Administración Tributaria efectúa una liquidación a un sujeto pasivo por no haber repercutido o haber repercutido menor cuota de la debida, implica **la instrucción prácticamente automática del correspondiente procedimiento sancionador**, por lo que de quedar acreditada la comisión de la infracción por el sujeto pasivo, no podría repercutirse ninguna de las “nuevas” cuotas devengadas, con el efecto sobre el sujeto pasivo expuesto anteriormente. La práctica nos muestra que, en muchas ocasiones, y fundamentando su actuación en una “negligencia” por parte del sujeto pasivo, la Administración Tributaria instruye el correspondiente procedimiento sancionador que termina con la declaración de la comisión de una infracción tributaria. El efecto es relevante por esa imposibilidad de traslación que lleva consigo.

A la vista de estas circunstancias, nuestra opinión es que aquella regulación que toma como base la imposibilidad de rectificar las cuotas repercutidas por la mera comisión de una infracción tributaria es desproporcionada para el sujeto pasivo que, dada la amplitud del concepto infractor, se verá impedido de la repercusión de las cuotas, y por tanto tendrá que asumir como coste propio tanto la sanción impuesta por la infracción, como el importe de la liquidación, quebrándose de este modo, y ello es sumamente relevante, el **principio de neutralidad** que ha de imperar tanto en el IVA como en el IGIC.

En cambio, la modificación adoptada por el legislador estatal para el IVA implica que el alcance más restrictivo del hecho que impide la no repercusión de las cuotas (la participación acreditada en un fraude) suponga en la práctica una considerable “suavización” de la limitación, al **sustituir** la referencia a la

circunstancia de que el sujeto pasivo haya cometido una “**infracción tributaria**”, por la de que haya “**participado en un fraude**”, siguiendo por lo demás el criterio de la jurisprudencia comunitaria en un aspecto en el que, hasta la modificación del IVA, existía homogeneidad normativa entre ambos tributos.

En definitiva, en el IVA se está poniendo como condición para impedir la rectificación de cuotas repercutidas, una actuación de mayor especificidad e intencionalidad (dolo) en el sujeto pasivo, no bastando, como en el IGIC, la mera negligencia que prevé la ley para entender cometida una infracción tributaria.

No existe explicación de ningún tipo que ampare la diferencia normativa expuesta entre ambos impuestos, por lo que parecería adecuado y razonable actualizar la normativa del IGIC y adaptarla a la del resto del Estado para evitar este tipo de situaciones discriminatorias.

3. Deducibilidad en el IVA y en el IGIC de las operaciones con vehículos automóviles: juego de presunciones

3.1. Introducción

A continuación nos referiremos a la posibilidad o no de deducir el impuesto indirecto soportado en la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas (en adelante “determinados vehículos”).

Es el caso de un empresario o profesional, que necesita de un vehículo para el ejercicio de su profesión o el desarrollo de su empresa. Para cubrir su necesidad, adquiere un automóvil de turismo pues, aunque necesita transportar determinadas mercancías, no le hace falta que el vehículo sea muy grande ni tipo “camioneta”, y así puede utilizarlo también en su vida particular.

Con estos antecedentes, nos interesa precisar que dependiendo de la situación geográfica donde se encuentre este empresario o profesional, variarán sus posibilidades de deducir o no el impuesto que por el territorio le corresponda soportar. Si está en la España peninsular o en las Islas Baleares, por ejemplo, podrá cuando menos deducirse una parte del impuesto soportado. Si está en el archipiélago canario, en muchos de los casos no podrá deducirse nada.

Esta es una descripción básica de una situación en la que pueden apreciarse las diferencias normativas entre uno y otro impuesto, situación que implica un perjuicio para algunos sujetos pasivos por el mero hecho de estar

geográficamente en un territorio o en otro. En este caso, obviamente, el perjudicado es el sujeto pasivo del IGIC.

3.2. Regulación en el IVA

La vigente Ley 37/1992 del IVA dispone como requisito esencial para poder deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que estos se afecten directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo que los adquiere o importa. Su **artículo 95** regula las “limitaciones del derecho a deducir”.

El apartado **Dos** de este artículo dispone un listado *numerus apertus* (“entre otros”), de bienes que, por su uso o destino, no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, bienes que en resumidas cuentas vendrían a ser los que precisamente no cumplan aquellos dos requisitos de afectación directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional. De hecho, en realidad la lista es de usos o destinos de los bienes, que no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional.

Seguidamente, el apartado **Tres** establece que, no obstante lo anterior, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con determinadas reglas que procede a definir posteriormente, entre las que se encuentra (2ª) la de que “cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100”.

Lo anterior implica que en el IVA, un profesional o empresario que adquiriera, importe, o sea arrendatario de uno de esos vehículos, podrá deducirse, si no hay prueba de que su uso es inferior a ese porcentaje, **el 50 por 100** del IVA soportado en dicha adquisición o importación. O lo que viene a ser lo mismo, **la Ley del IVA permite la deducción del IVA soportado** en la adquisición, importación, arrendamiento o uso por otro título de vehículos automóviles de turismo, sus remolques, ciclomotores y motocicletas **parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional** del sujeto pasivo.

El que la Ley del IVA disponga como presunción *iuris tantum* (y que, por tanto, admite prueba en contrario) esta situación de “mínimos”, tiene dos

consecuencias inmediatas: por un lado, implica la ya mencionada posibilidad de que el empresario o profesional, sujeto pasivo del IVA, pueda deducirse por lo menos, si no se prueba que su uso es inferior a ese porcentaje, el 50 por 100 del impuesto soportado en dicha adquisición o importación. Y, por otro lado, que sea muy poco probable que nos encontremos ante una actuación de la Administración Tributaria dirigida a probar que uno de esos vehículos no esté siendo utilizado mínimamente en la actividad empresarial o profesional, pues a su propia dificultad cabría añadir, en muchos casos, la escasa rentabilidad de la regularización.

Por supuesto, si el sujeto pasivo de IVA entiende que el uso en su actividad es exclusivo, de la actividad podrá deducirse el 100 por 100 del impuesto, asumiendo, por supuesto, la carga de la prueba ante la Administración Tributaria, si así le requiere. Recordemos que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003 General Tributaria, “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

Por último, en este punto diremos que, adicionalmente, el apartado Tres dispone **otra presunción de afectación** para determinados vehículos que, en este caso, será del **100 por 100**. La norma enumera una lista de vehículos a utilizar en determinadas actividades que aparentemente, entiende el legislador, no pueden ser utilizados para otros menesteres, y por eso les aplica esa presunción. Esa enumeración se dispone como una lista cerrada o *numerus clausus*.

En resumen, la vigente Ley del IVA dispone dos presunciones que garantizan de alguna manera la deducibilidad del IVA soportado en esas operaciones: una primera de **afectación parcial mínima del 50 por 100** para los vehículos utilizados en la actividad empresarial o profesional de los sujetos pasivos con carácter general, independientemente de qué actividad sea la desarrollada, otorgando el **derecho de deducir el 50 por 100** de las cuotas soportadas en aquellas adquisiciones, importaciones o arrendamientos, y una segunda de **afectación total**, que otorga el **derecho de deducir el 100 por 100** de las cuotas soportadas en relación con determinados vehículos clasificados principalmente por el tipo de actividad para los que se utilizan. Ambas presunciones admiten prueba en contrario. En cualquier caso, podría deducirse el 100 por 100 de todos los vehículos si se pudiera acreditar su afectación total y exclusiva a la actividad.

3.3. Regulación en el IGIC

La **Ley 20/1991** del IGIC, **excluye** la posibilidad de deducción de las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, así como de otros bienes concretos que no relaciona el mencionado artículo de la Ley del IVA. Así de categórica es la forma en que lo regula en su **artículo 30.1.1º**, titulado “Exclusiones y restricciones del derecho a deducir”.

No obstante, la regla general de exclusión que se establece en el primer párrafo de ese punto 1º, su segundo párrafo ofrece, *a sensu contrario*, la **posibilidad de deducir** las cuotas soportadas en la adquisición, importación, arrendamiento, y demás hechos impositivos referidos en el punto 1º, de determinados vehículos, que por su tipología o uso el legislador ha entendido estarán afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. Estos vehículos en apariencia tienen el mismo fundamento que en la normativa del IVA, aunque como veremos a continuación hay ciertos matices diferenciadores, principalmente, el de que la Ley del IVA les otorgue una presunción de afectación del 100 por 100, algo que no hace la Ley del IGIC. Se dispone, igualmente, como una lista cerrada.

Se desprende, por tanto, que para los vehículos respecto de los que la Ley del IVA dispone una presunción *iuris tantum* de afectación del 100 por 100 al desarrollo de la actividad, **en la Ley del IGIC existe la posibilidad de deducir ese mismo porcentaje, pero no existe aquella presunción**, sino que será el sujeto pasivo quien, en su caso, tenga que acreditar de cualquier forma válida en Derecho, que dichos vehículos están **exclusivamente** dedicados a las actividades definidas en la Ley.

3.4. Modificaciones que marcan la diferencia en el tratamiento entre ambos impuestos

Desde la modificación operada por el Real Decreto Ley 21/1993, la regulación de esta materia permanece inalterada en el IGIC hasta la fecha. No sucede lo mismo en el IVA, cuya Ley sufre significativas modificaciones al respecto, que dejan la Ley como la conocemos en la actualidad.

La **Ley 66/1997**, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en vigor desde el 1 de enero de 1998, opera esas modifi-

caciones en la Ley del IVA. Para comenzar, esta materia que venía regulándose en el **artículo 96**, titulado “exclusiones y restricciones del derecho a deducir” pasa a regularse en el número anterior, el **95**, de las “limitaciones del derecho a deducir”. El cambio de artículo ya es indicativo de la intención del legislador, pues implica el cambiar un impedimento total (exclusión) a uno menos absoluto (limitación).

Pero ese cambio de artículo no consiste solo en una modificación en la intensidad del impedimento a la posibilidad de deducir, sino que el legislador introduce las presunciones de afectación parcial y total antes expuestas, vigentes en la actualidad, permitiendo con carácter general la deducción del 50 por 100 de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones, importaciones, etc. (al presumir una afectación mínima de ese 50 por 100), y del 100 por 100 para determinados vehículos utilizados para unas actividades concretas. Presunciones que curiosamente la Ley del IGIC, que ha ido transcribiendo las anteriores modificaciones de la Ley del IVA en esta materia, no sigue en esta ocasión.

3.5. Análisis de las diferencias: motivos y efectos

A la vista de lo expuesto en los apartados anteriores, se puede deducir que la regulación de esta materia implica un trato diferenciado y perjudicial para los sujetos pasivos del IGIC respecto a los del IVA que se encuentren en las mismas circunstancias.

En primer lugar, desde un punto de vista formal, se aprecia que la Ley del IGIC mantiene como regla general la **exclusión** del derecho a deducir el impuesto soportado en las operaciones relativas a los automóviles de turismo, sus remolques, motocicletas, etc., mientras que la Ley del IVA solo lo **limita**. Todo ello dejando fuera de dicha exclusión o límite lo relativo a los vehículos distintos a los incluidos en ambas normas, que estén totalmente afectos (directa y exclusivamente) a la actividad empresarial o profesional, que en ambos impuestos podrá deducirse íntegramente, con las características probatorias propias de cada uno de ellos, ya mencionadas.

Impedir aquella deducibilidad puede suponer la **vulneración del principio de neutralidad** que debe predicarse de un impuesto indirecto de las características del IGIC. El legislador estatal así debió entenderlo respecto al IVA al aprobar la Ley 37/1992, y también cuando, con la Ley 66/1997, incluyó las ya mencionadas presunciones.

La **principal diferencia** respecto a la regulación de la deducibilidad del impuesto soportado en la adquisición, importación, arrendamiento o uso por otro título de los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas la encontramos por tanto en el **punto de partida** que se toma en cada uno de esos impuestos: en el IVA partimos de la **presunción de afectación parcial** de todos esos vehículos automóviles de turismo y sus remolques, etc., permitiéndose con ello la deducción **de al menos el 50 por 100** del impuesto soportado, mientras que en el IGIC partimos de la **exclusión total a su deducción**.

Resumiendo esta diferencia, **la Ley del IVA no solo permite una deducibilidad parcial del 50 por 100, sino que la presume**, mientras que **la Ley del IGIC impide esa deducción parcial de forma absoluta**. En el IGIC, para que pueda deducirse el impuesto soportado, se requiere que el vehículo se utilice única y exclusivamente en la actividad, y desde que se utilice para otras tareas, se impide la deducción del impuesto, con el inconveniente de que **es el sujeto pasivo del IGIC quien ha de acreditar, por los medios válidos en Derecho que puede hacerlo**, esto es, que efectivamente lo está utilizado directa y exclusivamente en la actividad.

También es relevante la otra diferencia en el tratamiento del IGIC e IVA soportados en relación con aquellos vehículos utilizados en las “tareas especiales” expresamente relacionadas en ambas normas, como antes indicamos, porque **la Ley del IVA dispone otra presunción, esta de afectación total** (100 por 100), considerándose por tanto sin necesidad de acreditarlo por parte del sujeto pasivo respecto de aquellos vehículos, mientras que la Ley del IGIC únicamente dispone que a estos no se les aplica la exclusión del derecho a deducir, pero con la importante diferencia de que **la carga de la prueba de su afectación la tiene sujeto pasivo del IGIC**. Y el riesgo que se incurre en ese caso en el IGIC, implica no la limitación hasta el 50 por 100 de deducibilidad, sino la supresión hasta el total de la misma.

Consecuencia de todo lo expuesto es que el sujeto pasivo de IGIC que adquiere, importa o utiliza en arrendamiento o cesión de otro tipo un vehículo de los mencionados sufre un mayor coste que un sujeto pasivo del IVA respecto a un vehículo similar, al no poder deducir el impuesto soportado, salvo en los casos en que proceda la deducción del 100 por 100, aunque en ese caso corre de su cargo acreditar la afectación.

3.6. Inexistencia de una motivación respecto al mantenimiento de la situación descrita

No hemos podido encontrar ninguna justificación de por qué motivos se mantiene la diferencia en la regulación de esta materia entre el IVA y el IGIC. La lógica y sobre todo el hecho de que en Canarias exista nuestro especial Régimen Económico y Fiscal, que tiene entre sus objetivos igualar o equiparar fiscalmente (como mínimo) al archipiélago canario con el resto del territorio estatal, eliminando barreras como pueden serlo las burocráticas o las fiscales, entre otras, basándose en el sobrecoste que supone la ultraperifericidad, nos lleva a pensar que lo correcto sería homogeneizar en esta materia la normativa del IGIC con la del IVA. En este caso concreto estamos hablando de una competencia normativa estatal, por lo que es el Estado quien debería adaptar la regulación del IGIC en base al principio de igualdad tributaria.

Y es que, con una regulación como la vigente en esta materia, es evidente que no solo no se equipara al sujeto pasivo del IGIC con el del IVA, sino que aquel sale perjudicado sin ninguna duda de la situación que se acaba de describir, incrementándose su coste, su riesgo fiscal y sus deberes cara a la necesidad de acreditar la utilización de los vehículos en actividades afectas, dificultad que, en algunos casos, puede implicar no deducir el impuesto soportado para evitarse riesgos tributarios.

En definitiva, cabría plantear en este tema las siguientes preguntas al legislador estatal: ¿Qué diferencia existe entre los sujetos pasivos del IVA y los del IGIC, para que a los primeros se les conceda una afectación parcial de esos vehículos, pudiendo deducirse “al menos” el 50 por 100 del impuesto soportado, sin necesidad de acreditar siquiera esa afectación parcial, y a los segundos no? ¿Por qué se dispone una presunción de afectación total para los vehículos destinados a unas actividades concretas en el IVA, mientras que en el IGIC la carga de la prueba la mantiene el sujeto pasivo?

4. Liquidación del impuesto a la importación: diferimiento en el IVA, imposibilidad de hacerlo en el IGIC

4.1. Introducción

Si las dos cuestiones anteriores ponen de manifiesto determinadas diferencias desfavorables del legislador estatal a los sujetos pasivos del IGIC respecto

de los del IVA, la discriminación que estudiamos a continuación tiene especial relevancia. Canarias, como territorio insular y ultraperiférico que es, está geográficamente aislada del resto del territorio nacional. Y si a ello le sumamos que en este territorio hay escasez de todo tipo de materias primas, es evidente su dependencia de la importación de todo tipo de mercancías, tanto para la producción o construcción de cualquier bien, como para el propio consumo interno de todo tipo de productos. Podemos decir por ello que cobra la mayor importancia la regulación que se haga de las importaciones, así como del impuesto que las grava.

Hasta el 31 de diciembre de 2014 la regulación de las importaciones en el IVA y en el IGIC seguía las mismas pautas, salvando pequeñas diferencias, como pudieran ser los plazos de su recaudación. Pero a partir del 1 de enero de 2015 se produce una modificación radical en la normativa de recaudación del IVA en las importaciones, con la aprobación de lo que se denomina el “diferimiento del IVA a la importación”, que permite al sujeto pasivo de IVA, importador, que, cumpliendo con determinados requisitos, pueda evitar el pago del impuesto a la importación al liquidar su Documento Único Administrativo (DUA), modificación que no se incorpora en la regulación del IGIC, y que, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción total de las cuotas de impuesto soportadas, genera la relevante diferencia que vamos a analizar en el presente apartado.

4.2. Regulación en el IVA

Hasta la entrada en vigor de la **Ley 28/2014** y del **Real Decreto 1073/2014**, las cuotas del IVA devengado en la importación de un bien en el territorio de aplicación de ese impuesto, se ingresaban con carácter general mediante el sistema de “pago directo” a la Aduana, a la formalización del DUA correspondiente a esa importación. Dicha regulación se hacía en el artículo 167 de la Ley 37/1992 y en el artículo 74 del RD 1624/1992.

La redacción inicial del mencionado **artículo 167** de la Ley del IVA hacía una remisión total a la normativa aduanera, disponiendo en su punto Dos que “en las importaciones de bienes el impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios”.

La modificación introducida con la **Ley 28/2014** supuso añadir un segundo párrafo a ese punto que afectaba directamente a la recaudación del impuesto en las importaciones. Esa modificación, unida a su desarrollo

reglamentario, supuso un hito en la recaudación del impuesto a las importaciones, porque hasta entonces todo sujeto pasivo importador sufría el **efecto financiero negativo** de tener que ingresar la cuota del impuesto, con carácter general, al realizar la importación de un bien en el territorio IVA, aunque posteriormente pudiera deducirse la totalidad de cuotas soportadas, pues estaba adelantando dicho pago a la Aduana.

En ese sentido, el nuevo párrafo añadido por el legislador al artículo 167. Dos, remite, para la regulación de la recaudación del impuesto a las importaciones, a la normativa reglamentaria, disponiendo:

la recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

En desarrollo de ese mandato, el **Real Decreto 1073/2014** añade un nuevo párrafo (el segundo) al **artículo 74** del Reglamento del IVA estableciendo que cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural, puede optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, modificando el momento del pago de dicho impuesto, siendo, en ese caso, el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas el que corresponde al de las correspondiente autoliquidación mensual, (regulado en el artículo 72 del Reglamento), sin hacer por tanto el pago al liquidar el correspondiente DUA.

El hecho de optar por ese “diferimiento” afecta a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo y las mismas deben ser incluidas en sus declaraciones-liquidaciones periódicas, entendiéndose esa situación prorrogada durante los siguientes años, salvo que se renuncie expresamente a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal, renuncia que tendrá efectos durante al menos tres años.

4.3. Regulación en el IGIC

La normativa del IGIC no sigue, sin embargo, los mismos pasos que la del IVA, y aunque hace determinadas modificaciones, ninguna como la expuesta para el tributo estatal, manteniéndose, en definitiva, la obligación de pago del IGIC a la importación.

La Ley 20/1991 del IGIC, modificada por la Ley 28/2014, dispone en su **artículo 61.2** que “en las importaciones de bienes el impuesto se liquidará e ingresará en la forma, plazos y modelos que se establezca reglamentariamente, siendo de aplicación supletoria la legislación aduanera para los derechos arancelarios”. Como podemos ver, la Ley del IGIC remite expresa y directamente al reglamento, materia en la que, entendemos, la Comunidad Autónoma de Canarias tiene plena competencia normativa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32,14 del Estatuto de Autonomía y la Disposición Adicional Décima. Dos de la Ley 20/1991.

En este sentido, el **Decreto 268/2011**, de 4 de agosto, *por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, dispone en su artículo 108.1:

El pago del importe de la deuda correspondiente al despacho y relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias devengados con ocasión de la importación de bienes en el Archipiélago se realizará con carácter previo a la autorización del levante o, cuando el importador o su representante hubieran aportado garantía suficiente, se realizará en la modalidad de pago diferido.

Podemos apreciar, por tanto, que la regla general es hacer el pago del impuesto antes de la autorización del levante, o si se garantiza suficientemente la deuda (generalmente con un aval), a través de la modalidad conocida como “de pago diferido”. Es importante reseñar que, aunque el IGIC tenga esa modalidad especial, y que el nombre dado a la misma sea el de “pago diferido”, **este sistema no tiene absolutamente nada que ver con el diferimiento del IVA a la importación**, sus efectos son totalmente distintos, y, además, este “pago diferido” del IGIC, supone un gasto adicional para el sujeto pasivo: el coste de mantener una garantía como un aval. Esta modalidad de “pago diferido” del IGIC a la importación supone, únicamente, una ampliación del plazo de pago, según dispone el punto 2 del mismo

artículo 108, “el plazo de pago será de sesenta días naturales a contar desde la fecha de contracción de la deuda”.

4.4. Análisis de las diferencias. Motivos y efectos

Conforme a lo expuesto, desde la entrada en vigor de las mencionadas normas modificativas, el 1 de enero de 2015, se posibilita a los sujetos pasivos del IVA que presenten sus autoliquidaciones periódicas de forma mensual y que hayan optado por ello en la forma prevista reglamentariamente, que puedan “diferir” el ingreso del impuesto que grava sus importaciones hasta el momento de presentar la autoliquidación correspondiente al mes en que se realiza la misma, a través de la inclusión de dichas cuotas en su autoliquidación mensual, sin tener que realizar el pago previo en la aduana. Aunque teórica y técnicamente está configurado como un “diferimiento” en el pago, en la mayoría de casos estaremos ante la posibilidad de evitar este, ya que en aquellos casos que el sujeto pasivo tenga derecho a deducir el 100 por 100 de las cuotas impositivas soportadas, no tendrá que hacer ese ingreso en ningún momento, debido a la naturaleza neutra del IVA, incluyendo esas cuotas del IVA a la importación, tanto en el apartado de IVA devengado por importación como en el deducido por importación de su declaración mensual.

Esa es la principal diferencia entre el diferimiento del IVA a la importación, y la modalidad de pago diferido del IGIC a la importación: en el IVA evita hacer ingreso alguno, mientras que en el IGIC lo único que permite es ampliar el plazo para realizarlo. Y es que la gestión recaudatoria de las importaciones en el IGIC, con carácter general distorsiona de alguna manera la neutralidad del tributo, siquiera de forma temporal, por cuanto el sujeto pasivo ha de adelantar una cuota a cuya deducción tiene derecho y que debería ser simultánea a su pago (siempre que se cumplan los requisitos legalmente prescritos para ello).

Con este diferimiento del IVA a la importación se consigue, por tanto, una neutralidad total e inmediata respecto a las cuotas devengadas de ese impuesto en las importaciones, beneficiando significativamente a los sujetos pasivos que tengan importaciones con un importe relevante del impuesto, pues evita el coste financiero que les supone el soportar el pago del mismo en una importación, por mucho que más adelante se les puede devolver el tributo si el resultado de la autoliquidación fuera negativa.

Adicionalmente a lo expuesto, el hecho de que uno de los requisitos exigidos para aplicar ese diferimiento del IVA a la importación sea el de presentar las autoliquidaciones con periodicidad mensual, implica que en muchas de las ocasiones el sujeto pasivo esté incluido en el Registro de Devolución Mensual (REDEME), por lo que el impuesto soportado y pagado en una importación se debería obtener, al menos en teoría, en un plazo de tiempo muy reducido. Posiblemente no sea algo habitual que una empresa deje de importar un bien necesario o imprescindible para su actividad por el impacto financiero temporal que implica tener que adelantar el impuesto que grava la importación de unos bienes concretos, pero seguro que en más de una ocasión sí que puede resultar un freno por la cuantía del impuesto a adelantar, e incluso un impulso a optar por la importación en un territorio con menor presión fiscal a las importaciones, si tiene esa posibilidad, por lo que su diferimiento implica liberar de ese obstáculo al importador, facilitando la realización de las operaciones de importación

4.5. No aplicación en Canarias: Posibles argumentos

A la vista de todas las ventajas que ofrece ese régimen de diferimiento de impuesto a la importación vigente en el IVA, nos surge la pregunta de por qué no se ha instaurado una medida como esta en el IGIC. Canarias, como ya hemos expuesto, es un territorio insular, separado del resto del territorio español por muchos kilómetros de distancia, y depende mucho de la importación de todo tipo de mercancías y de materias primas, por lo que cobra la mayor importancia no solo el hecho de gravar las importaciones, sino la forma de pagar el impuesto resultante.

Ni siquiera el argumento recaudatorio sería razonable para no implementar ese régimen en Canarias, ya que, teniendo que autoliquidar mensualmente el impuesto los sujetos pasivos acogidos a ese régimen, el tiempo para disponer la Tesorería del Gobierno de Canarias de ese dinero, quedaría muy reducido. Tampoco lo sería el argumento de falta de control sobre las importaciones realizadas, ya que con la entrada en funcionamiento del Suministro Inmediato de Información (SII), la Agencia Tributaria Canaria tendrá conocimiento, prácticamente al día, de cada operación realizada por los sujetos pasivos del IGIC que presenten sus autoliquidaciones mensualmente, aparte de disponer de la información suministrada con cada DUA, pues este sigue siendo de obligada presentación ante la Aduana correspondiente. Hasta la

fecha, aun sin el mencionado SII, la Agencia Tributaria Canaria cuenta ya en su poder con información suficientemente amplia, al deber presentar los sujetos pasivos con obligación de autoliquidar mensualmente, el modelo 340, con la información de sus facturas.

Cualquiera que sea el motivo para no implementar en el IGIC un régimen de diferimiento como el del IVA para las importaciones, la Administración autonómica se mantiene en esta materia al margen del espíritu potenciador de las inversiones en Canarias, y deja al archipiélago alejarse un poco más en el horizonte económico, manteniendo aquellas trabas o rémoras fiscales, que, sin embargo sí se han anulado en el resto del territorio estatal con la implantación del régimen de diferimiento a la importación en el IVA.

En nuestra opinión, podemos deducir de este diferente trato normativo dos efectos: un quebranto del principio de neutralidad que caracteriza tanto al IGIC como al IVA, y un perjuicio comparativo entre ambos tributos que se traduce, además, en la violación, una vez más, del principio igualdad tributaria y de aquella *coordinación y coherencia* entre ambos tributos de la que hablan los textos legales. Ambos efectos restan sin duda competitividad al empresario o profesional establecido en Canarias frente a aquel que se dedique a lo mismo, pero establecido en la Península o Baleares. Todo ello adicionalmente al coste extra que tiene ejercer una actividad en un territorio ultraperiférico y con unas condiciones mucho más complejas que las existentes en el resto del territorio estatal.

5. El IGIC y el alquiler vacacional

5.1. Introducción

Si en los apartados anteriores de este trabajo hemos podido observar situaciones de discriminación que llevan vigentes en las normativas del IVA y IGIC algún tiempo, la expuesta en el presente es, sin embargo, la más reciente, pues nace en **enero de 2016**, con la modificación de la Ley del IGIC relativa a determinadas exenciones en operaciones interiores del impuesto. En este caso, la discriminación se produce por una modificación normativa realizada por el legislador canario, apartándose de la regulación vigente en el IVA.

En un momento histórico en cuanto a afluencia de turistas a Canarias, en el que se ha incrementado considerablemente el arrendamiento de viviendas

de uso vacacional a turistas (alojamiento turístico extrahotelero, por particulares, en su mayoría), con efectos colaterales como la subida de los precios de alquiler de viviendas para su uso como residencia habitual, así como la escasez de oferta en este sentido, el legislador canario hace una modificación en el articulado de la Ley que implica la imposibilidad de aplicar la exención en el arrendamiento de determinados inmuebles en explotación turística y que deja al arrendador canario en una situación desfavorable respecto a la del resto del territorio estatal, donde sí está exento el arrendamiento de vivienda vacacional cuando se cumplen una serie de requisitos.

Existe la posibilidad de que a los pequeños arrendadores la supresión de esta exención les afecte en menor medida que a los grandes arrendadores, pues pueden disfrutar de otra exención particular, la que hace referencia al volumen de operaciones, regulada ahora como el Régimen Especial del Pequeño Empresario o Profesional del IGIC (REPEP), que deja exentas las operaciones sujetas al impuesto cuando el sujeto pasivo facture menos de 30.000 euros al año, pero, siendo dos situaciones diferentes, es llamativo que el resto de arrendadores, no incluidos en el REPEP, no tengan derecho a la exención que, sin embargo, el legislador estatal mantiene en todos aquellos casos en que se cumpla con los requisitos prescritos por la normativa del IVA.

5.2. Regulación en el IVA

La **Ley 37/1992** del IVA regula en su **artículo 20** las exenciones relativas a las operaciones interiores. En su apartado Uno, **número 23º**, dispone la exención de los arrendamientos que tengan la consideración de servicios y la constitución de derechos reales de goce y disfrute de los siguientes bienes:

... b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

El propio número 23º enuncia una lista de casos en los que no es de aplicación esta exención, y respecto al objeto de nuestro estudio, su letra “e” dispone que no se aplicará en los arrendamientos de apartamentos o viviendas

amueblados “cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”.

Aunque la regulación normativa de esta materia en el IVA es suficientemente clara, existen algunas resoluciones de la Dirección General de Tributos resolviendo sobre consultas de esta materia. Podemos mencionar, como ejemplo, la consulta vinculante **V-2907/15**, de 7 de octubre, que analiza un supuesto de aplicación de dicha exención de forma concisa pero completa. Esta resolución distingue el servicio de “hospedaje” del mero alquiler o puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo, indicando que “la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración”. Sin embargo, indica la respuesta a la consulta que no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera el servicio de limpieza y de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario, entre otros. Servicios estos que son normales para el mantenimiento del inmueble.

5.3. Regulación en el IGIC

La regulación original de esta materia en el IGIC se hacía en el antiguo **artículo 10 de la Ley 20/1991**, que en su apartado 1 prescribía las operaciones interiores que estaban exentas del impuesto. El punto 23 de ese apartado disponía la exención de los arrendamientos que tuviesen la consideración de servicios y tuviesen por objeto terrenos o viviendas, incluidos los anexos y garajes accesorios, sin incluir determinados supuestos que ahora no son del caso examinar.

Ninguna referencia legislativa había en aquel artículo sobre el tipo de uso que se le diese a la “vivienda” arrendada. Es con el **Real Decreto Ley 21/1993**, de 29 de diciembre, por el que se modifica la Ley 20/1991, cuando el legislador introduce en ese apartado el requisito de que el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la

industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, para impedir la aplicación de la exención.

Posteriormente, con la modificación operada por la **Ley 11/2015**, de 29 de noviembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016, se modifica el **artículo 50, Uno 23º**, de la Ley 4/2012, incluyéndose un nuevo párrafo, relativo a la exención aplicable a los arrendamientos de edificios o parte de los mismos destinados a viviendas e incluso inmuebles situados en fincas rústicas considerados como servicios, sin obligarse el arrendador a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera (restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos), disponiendo literalmente lo siguiente:

En ningún caso el supuesto de exención previsto en este número será de aplicación a la prestación de servicio de alojamiento turístico en establecimientos hoteleros y extrahoteleros. Tampoco será de aplicación a cualquier supuesto de cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa.

Ese nuevo párrafo da un giro total a la regulación vigente hasta entonces respecto a la exención de IGIC en los arrendamientos de apartamentos o viviendas amuebladas (alquiler vacacional, fundamentalmente), y consagra una **diferencia radical respecto al tratamiento que le sigue dando la normativa del IVA**. Hasta la mencionada fecha, las normas del IVA y del IGIC eran prácticamente idénticas en el sentido de configurar como exenta la operación de arrendamiento de apartamentos o viviendas amuebladas, pues ambas normas excluían de la exención únicamente de aquellos “arrendamientos de apartamentos o viviendas amuebladas cuando el arrendador se obligase a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos” (regulado en las letras “e” de los artículos 20.Uno.23 LIVA y 50.Uno.23 Ley 4/2012 para el IGIC).

5.4. Análisis de las diferencias: motivos y efectos

El primer paso que nos interesa dar pasa por entender los motivos que han llevado al legislador canario a modificar la norma para impedir la aplicación

de la exención. En este sentido debemos de decir que al igual que cuando se introduce en una norma tributaria un determinado incentivo fiscal debe hacerse expresión en el propio texto normativo de los motivos y fundamentos por los que se crea dicha figura, también cuando se suprime uno ya existente, debería fundamentarse adecuadamente. Y el lugar más adecuado para hacerlo sería en la exposición de motivos del texto normativo que modifica el ya existente.

Ejemplo de este “buen hacer” en la técnica legislativa podemos encontrarlo en la mencionada Ley de Canarias 4/2012, que precisamente es objeto de modificación por la ahora referida **Ley 11/2015**, pues en su Exposición de Motivos (letra B de “Medidas Fiscales”), explica con fundamento la supresión de determinadas exenciones, entre ellas la denominada “franquicia fiscal por volumen de negocios” (antiguo artículo 10.1.28 de la Ley del IGIC), o la exención establecida para los servicios de telecomunicación (antiguo artículo 24 de la Ley 19/1994).

Y es que, en este caso, esa necesidad de fundamentar las modificaciones en las exenciones no existe únicamente por seguir una práctica legislativa basada en el sentido común, sino que **en el caso de modificar una exención en el IGIC que opera de forma similar en el IVA**, la fundamentación ha de hacerse, entendemos, **por imperativo legal**. En efecto, La **Ley 22/2009**, de 18 de diciembre, *por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias*, ya mencionada al comienzo de este trabajo, atribuye a la Comunidad Autónoma de Canarias capacidades normativas en el IGIC y AIEM en su Disposición Adicional Octava, reconociendo la competencia del legislador autonómico para regular las exenciones en operaciones interiores, y, en este caso, el legislador autonómico hace uso de esa competencia, efectivamente, al incluir el nuevo párrafo que impide aplicar la exención en los casos de cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa.

Pero, como ya mencionamos anteriormente, esa competencia normativa debe respetar en todo caso *el tratamiento homogéneo de los sectores económicos y los criterios esenciales de gravamen establecidos por la Ley 37/1992 salvo que existan circunstancias concretas y singulares que justifiquen su regulación específica y diferenciada en la Comunidad Autónoma de Canarias*.

Al impedir la aplicación de la exención en el IGIC, rompiendo la igualdad existente en este punto con el IVA, existe la posibilidad de que se haya producido una vulneración de lo previsto en la citada Ley 22/2009 por el hecho de que la Comunidad Autónoma de Canarias haya actuado más allá de los límites que al ejercicio de la competencia normativa cedida le otorga el referido apartado Tres, 1º de esa Disposición Adicional Octava, el del respeto *a los criterios esenciales de gravamen establecidos por la Ley 37/1992*, sin que se haya hecho exposición en ningún momento de la circunstancia concreta y singular que justificase su regulación específica y diferenciada en la Comunidad Autónoma de Canarias. Y es que, insistimos, no se encuentra en la Ley Canaria 11/2015 exposición alguna de las referidas circunstancias que justifiquen la limitación que introduce en la exención por arrendamiento de viviendas mencionada, en virtud de la cual se separa respecto de la normativa IVA vigente en el resto del territorio estatal.

Podríamos reflexionar sobre los motivos que llevaron al legislador canario a realizar esa significativa modificación, pero lo correcto, y sobre todo lo ajustado a Derecho, hubiese sido que dichos motivos o fundamentos, si los hubiera, se plasmasen en la exposición de motivos de la norma, incluso para que, en caso de variar la situación generadora de dicha limitación, pudiese revertirse la situación a su estado inicial. Al no hacerlo así, ofrece a nuestra opinión, una muestra de arbitrariedad del legislador canario que discrimina desfavorablemente a los sujetos pasivos del IGIC.

5.5. Efectos

A los efectos de esta limitación en la exención del alquiler de viviendas se ha referido con precisión la doctrina (Martín Cáceres, 2017) señalando, entre otros, que “Una de las características del Régimen Económico y Fiscal de Canarias es, como se expresa en el preámbulo de la Ley 20/1991, de 7 de junio, la existencia de una presión fiscal indirecta diferenciada y menor que en el resto del Estado. Desde esta perspectiva podría considerarse que la modificación de la Ley 4/2012 ha supuesto una reducción de ese diferencial fiscal respecto del gravamen del alquiler vacacional en el IVA”.

Y aunque es cierto que, como apunta dicha autora, el usuario del establecimiento hotelero en Canarias soporta el IGIC, lo cual podría ir, añadimos, en favor del *tratamiento homogéneo* entre los distintos sectores económicos, en este caso, entre el establecimiento hotelero y el alquiler vacacional, que

exige la Disposición Adicional Octava Tres, 1 de la Ley 22/2009, también lo es que ese tratamiento homogéneo que dicha Disposición Adicional predica de la Ley 37/1992, no se produce precisamente en el ámbito del IVA entre el hotel y alquiler vacacional, por lo que carece de sentido que la homogeneidad entre esas dos actividades se logre precisamente fuera del ámbito de aplicación del IVA y en un espacio como el canario en el que debe predominar una presión fiscal —material y formal— inferior a la del resto del Estado, así como (con las salvedades que justifican la menor carga tributaria), el principio de igualdad tributaria con el resto del territorio estatal, y no, como aquí sucede, con la mayor imposición del alquiler vacacional en el IGIC que en el IVA.

Por supuesto, como consecuencia de ello, tendremos un efecto directo en el precio del alquiler, pues en estos casos el IGIC (al igual que el IVA) no son impuestos deducibles para el usuario (normalmente consumidor final), lo que supondría añadir al precio el importe del impuesto, elevándose el coste total para el turista, haciendo perder competitividad al arrendador canario frente al del resto del territorio estatal.

CONCLUSIONES

De lo expuesto con anterioridad se desprende que esas situaciones de trato discriminatorio desfavorable del contribuyente del IGIC respecto del IVA que se han estudiado en el presente trabajo, situaciones que carecen de justificación alguna, resultan contrarias al principio constitucional de igualdad tributaria y por ello son susceptibles de incurrir en supuestos de inconstitucionalidad sobrevenida de la Ley 20/1991.

BIBLIOGRAFÍA

- CALATAYUD PRATS, I. (2006): “El principio de igualdad tributaria y las relaciones entre IVA, IGIC y Derecho Comunitario. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2006 de 19 de junio).” *Revista Hacienda Canaria*, nº 17, pp. 159-173.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. (2010): “La nueva regla general de localización de las prestaciones de servicios en el IGIC”, *Revista Hacienda Canaria*, nº 31, pp. 181-189.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. (2018) “El IGIC, el Derecho europeo y el principio de igualdad tributaria”, *Revista Hacienda Canaria*. Número extraordinario, 25 aniversario IGIC (inédita).
- MARTÍN CÁCERES, A. (2017): “Régimen fiscal del alquiler vacacional en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista Hacienda Canaria*, nº 47, pp. 5-26.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2008): “La inaplicabilidad de la sexta directiva comunitaria al Impuesto General Indirecto Canario”, *Revista Hacienda Canaria*. Nº 23, pp. 201-215.
- VIDAL SEOANE, C.O. (2017) “¿Por qué sigue pagando el empresario canario el IGIC a la importación?”, en web elderecho.com, 17 de noviembre de 2017.
- VIDAL SEOANE, C.O. (2017): “En torno a la deducibilidad del IVA de los vehículos. Y con el IGIC, ¿Qué pasa?”, en web linkedin.com, 29 de junio de 2017.
- VIDAL SEOANE, C.O. (2018). “El fraude como límite a la rectificación del IVA repercutido: Canarias, un paso por detrás”, en web elderecho.com, 9 de abril de 2018.

