

LOS RETOS DEL REF

CONTROL DE AYUDAS, CREACIÓN DE EMPLEO Y FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

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

Los retos del REF

Control de ayudas, creación de empleo
y financiación autonómica

Colección
Cátedra del **REF** · n.º 2

Los retos del REF

Control de ayudas, creación de empleo
y financiación autonómica

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

2016

Colección Cátedra del REF · n.º 2

Los retos del REF Control de ayudas, creación de empleo y financiación autonómica

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

Los RETOS del REF : control de ayudas, creación de empleo y financiación autonómica / 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, 2016

304 p. ; 24 cm. -- (Cátedra del REF; 2)

ISBN 978-84-9042-302-8

1. Canarias - Régimen económico y fiscal 2. 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, 2016

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Cátedra del REF de la ULPGC

Servicio de Publicaciones y Difusión Científica de la ULPGC

www.ulpgc.es/publicaciones · serpubli@ulpgc.es

ISBN: 978-84-9042-302-8

DOI: <https://doi.org/10.20420/1520.2016.575>

Depósito Legal: GC 1086-2016

IBIC: KFFD / KFFD1 / 1MTANC

Producción: Servicio de Publicaciones y Difusión Científica de la ULPGC

Impresión: Gráficas Tegrarte

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.



Esta editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional



ÍNDICE

Prólogo	9
Capítulo 1. La evolución del privilegio de franqueza y la imposición de la Hacienda real en Canarias en los siglos XV y XVI <i>(Salvador Miranda Calderín)</i>	17
Capítulo 2. Los límites de ayudas de estado en el REF y las consecuencias de su superación <i>(Francisco Hernández González)</i>	57
Capítulo 3. El control de ayudas en el REF desde una perspectiva crítica y aplicada <i>(Salvador Miranda Calderín y José Andrés Dorta Velázquez)</i>	83
Capítulo 4. Cómputo y límites de las ayudas de estado en las entidades de la zona especial canaria <i>(José Andrés Dorta Velázquez, Víctor Manuel Sánchez Blázquez y Francisco Javier Santana González)</i>	137
Capítulo 5. La materialización de la RIC en creación de puestos de trabajo <i>(Miguel Ángel Herrero Hernández)</i>	179
Capítulo 6. Canarias y el sistema de financiación de las comunidades autónomas en el periodo 2009-2014 <i>(Arturo Melián González y José Andrés Dorta Velázquez)</i>	219
Temas de divulgación. Las diversas alternativas para la materialización de la RIC <i>(Murli Kessomal Kaknani)</i>	289

PRÓLOGO

Cuando el profesor Salvador Miranda, titular de la cátedra del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, REF) de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, me escribió, a principios de octubre, para pedirme que prologara esta obra, acepté gustosamente su ofrecimiento. Siempre me ha interesado el estudio de nuestro Régimen Económico Fiscal, y me agradó ver que este segundo libro de la Cátedra examinaba detenidamente una serie de temas candentes del REF como las ayudas de Estado y su control y el mismo sistema de financiación autonómica.

Desde un punto de vista teórico, debe recordarse que el Régimen Económico Fiscal de Canarias —así lo ha explicado Orozco Muñoz (**El Régimen Fiscal de Canarias. Su conformación por el bloque de constitucionalidad**, Marcial Pons, Madrid, 1997)— es una institución jurídica diferencial del Archipiélago Canario, de conformación histórica, reconocida y garantizada por la Constitución, que se caracteriza por constituir un Derecho Tributario Especial y Particular, cuyas notas fundamentales son, de una parte, la inaplicabilidad en las islas de todo impuesto que, sin constituir fuente de financiación directa de las Haciendas canarias, grave el tráfico comercial de bienes; de otra, la presencia de un sistema especial y complementario de financiación de las Haciendas Canarias; y, por último, la existencia de una serie de exenciones y beneficios fiscales en la imposición directa estatal.

No es este el lugar para profundizar en esta definición. Nos conformamos con destacar dos notas del REF que considero fundamentales y que, además, creo que hay que reiterar insistentemente en estos momentos en que

se habla en todos los medios de la reforma de la Constitución y de la modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas:

A) En primer lugar, quiero puntualizar que el Régimen Económico Fiscal de Canarias es **una institución histórica** que, como enseña Carballo Cotanda (**Canarias, Islas Francas**, Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife, Tenerife, 1970), ha ido formándose a lo largo de los últimos cinco siglos, con sus propios principios configuradores, que permiten hoy su plena identificación a través de su “acervo histórico”.

Que el REF tiene un carácter histórico es hoy una cuestión plenamente aceptada por la doctrina y, además, reconocida también por el Tribunal Constitucional en el fundamento 2º de la STC 35/1984, de 13 de marzo, cuando afirma que “deberá dejarse constancia de que, prescindiendo de algún precedente más remoto, los orígenes próximos del actual régimen económico-fiscal de Canarias se sitúan en el Real Decreto de 11 de julio de 1852, de declaración de puertos francos, lo que se amplió por la Ley de 6 de marzo de 1900, hasta la vigencia de la Ley de 22 de julio de 1972, que contiene el actual marco económico fiscal, incluso tras la vigencia del Estatuto de Autonomía de 1982, de acuerdo con el cual Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, basado en la libertad comercial de importación y exportación y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo”.

Esta característica del REF nos permite afirmar, de un lado, su preexistencia respecto de la Constitución de 1978, y de otro, que el REF es un concepto histórico. Sin entrar ahora en una reflexión filosófica sobre el Derecho Tributario Especial de Canarias, debe precisarse que un concepto es histórico no por su mutabilidad en el tiempo, como muchas veces erróneamente se dice, ni porque esté referido a la historicidad de la propia razón que lo estudia, sino, como indicaba con acierto el profesor González Vicén, por su vinculación esencial a una estructura histórica, que es lo que ocurre verdaderamente con el REF. Tanto es así, que la historia de nuestras islas —como dice el profesor Antonio Macías— no se entiende sin el REF, y lo que es más importante aún, tampoco cabría hoy un desarrollo económico de nuestras islas sin el REF.

B) En segundo lugar, tampoco debemos olvidar —y hoy menos que nunca— que el Régimen Económico Fiscal de Canarias, desde una perspec-

tiva material o sustantiva, tiene **un contenido singular** que, a mi juicio, se define por tres notas: a) la primera, por la inaplicación en el archipiélago de los impuestos estatales que, sin ser ingresos de las Haciendas territoriales canarias, gravan el tráfico comercial de bienes; b) la segunda, por un sistema especial y complementario de tributos de las Haciendas territoriales canarias, y c) la tercera, por la existencia de una serie de exenciones o beneficios fiscales en la imposición directa estatal.

Esta característica o singularidad del Régimen Económico Fiscal no puede considerarse un verdadero privilegio económico o social de Canarias. Pues aparte de estar el REF plenamente **reconocido y garantizado** por la Constitución como un instrumento distinto y complementario de financiación de las Haciendas Canarias, según ha expuesto con precisión el profesor Génova Galván, su finalidad es compensar o paliar las desfavorables “circunstancias del hecho insular” (art. 138.1 de la Constitución), y la lejanía del territorio insular [art. 16.1 e) de la LOFCA], lo que es perfectamente acorde con las exigencias constitucionales.

De ahí que los tributos derivados del REF no puedan considerarse, como señala algún sector doctrinal que estudia actualmente el sistema de financiación autonómica, como recursos que forman parte del sistema de financiación general de la Comunidad Autónoma de Canarias. De ninguna manera. El Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), el Arbitrio sobre Importaciones y Entrega de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM) y el rendimiento derivado del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) conforma un sistema **especial y complementario** de financiación de la Comunidad Autónoma y de los Cabildos y Ayuntamientos canarios.

Por ello incluirlos dentro del sistema de financiación general de las Comunidades Autónomas supondría, a mi entender, una vulneración del REF y, lo que es más grave aún, constituiría una medida atentatoria contra la Disposición Adicional 4ª de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas que dispone: “La actividad financiera y tributaria del Archipiélago Canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal. La Comunidad Autónoma de Canarias, como consecuencia de su peculiar régimen económico y fiscal de este territorio, es titular de los rendimientos derivados de este régimen, en los términos establecidos en

la Ley 20/1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y demás legislación actualmente vigente”.

Renunciando a profundizar en esta última cuestión, ya que su análisis nos alejaría de la presentación de esta obra, quiero destacar que este segundo libro de la Cátedra del REF de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, constituye una miscelánea formada por un conjunto de trabajos en los que se analizan cuatro temas en relación con el REF: 1) los antecedentes históricos, 2) las ayudas de Estado, 3) la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias, y 4) el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en el período 2009-2014.

Así, el primer capítulo del libro, cuyo autor es el profesor Salvador Miranda, estudia la evolución de las exenciones de todo tipo de pechos y alcabalas en las islas realengas a partir de 1507. En él se destacan las singularidades de los tributos de la Hacienda real que se recaudaban en las Islas en el siglo XVI y cómo evolucionó el privilegio de franqueza en dicho siglo hasta su regionalización. Salvador Miranda destaca con acierto la importante labor que ejercieron los emisarios canarios en la Corte, labor que probablemente se haya repetido en otros momentos históricos. Al fin y al cabo, el desarrollo y evolución del REF, como concepto histórico, es fruto de su adaptación normativa a las necesidades de las islas en cada tiempo.

Un segundo tema que examina esta obra es el de las ayudas de Estado. Ya en el primer libro de la Cátedra del REF de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria se estudió esta misma cuestión desde la perspectiva del Derecho interno, y más concretamente, de la regulación del Real Decreto-ley 15/2014. Su autor es Francisco Hernández González, profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, quien retoma nuevamente en este libro este tema profundizando, con gran finura jurídica, en los efectos de la superación de los límites de acumulación de ayudas a la luz de las recientes modificaciones normativas y de la doctrina publicada hasta el momento.

El tercer capítulo también viene a completar la escasa literatura que hasta este momento se ha publicado sobre el control de las ayudas, prestando

especial atención a los incentivos fiscales a la inversión productiva, sin perjuicio de que en él se hace referencia también a otras ayudas o incentivos fiscales, dado que la propia acumulación de ayudas demanda —obvio es decirlo— un análisis global de las mismas. El trabajo lo realizan los profesores Salvador Miranda y José Andrés Dorta. Este estudio lo considero muy interesante, ya que no solo examinan los autores el pormenor de la normativa actual, sino que también realizan una serie de reflexiones pertinentes sobre la estrategia de modernización del control de ayudas regionales establecida por la Comisión Europea, lo cual —no hace falta insistir en ello— requerirá una nueva planificación fiscal de nuestras empresas.

El capítulo cuarto profundiza en el control de ayudas desde una perspectiva empírica, tomando las entidades ZEC como objeto de estudio. Como es conocido, la Cátedra del REF de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria ya se ha pronunciado sobre el gran atractivo que supone la ZEC, y ahora los autores de este trabajo, los profesores José Andrés Dorta y Víctor Sánchez, y el graduado Francisco Javier Santana, analizan si las ayudas al funcionamiento que disfrutaban las entidades ZEC pueden estar sobrepasando los umbrales establecidos. Las conclusiones a las que llega este estudio son importantes y en él se destaca que las entidades ZEC se caracterizan por una estructura económica con escasa relevancia de inversiones inmobiliarias y de resultados atípicos, ya que su vocación por la actividad productiva resta importancia a los resultados que puedan acogerse a otros incentivos fiscales del REF. Ahora bien, si en un futuro se pusieran de manifiesto resultados por enajenación de activos no corrientes (especialmente extrafuncionales), sería necesario —según explican los autores— un cambio en la planificación fiscal de las empresas dado que sólo tendrá sentido dichos incentivos a la inversión si pueden materializarse en inversiones iniciales. De lo contrario, concluyen, se corre el riesgo de superar los umbrales de acumulación de ayudas al funcionamiento.

En el quinto capítulo, Miguel Ángel Herrero, centra la atención en una de las posibilidades que actualmente brinda la regulación de la materialización la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) en la creación de puestos de trabajo. Se trata —creo no equivocarme— del primer trabajo que ahonda en esta materia, y comparto con el autor el juicio de que esta

alternativa a la materialización no está gozando hoy del éxito esperado. Si bien el hecho de que Canarias se sitúe, a mediados de junio de 2016, entre las regiones con mayor conversión de contratos temporales en indefinidos, otorga un rayo de esperanza al éxito de la materialización de la RIC en la creación de puestos de trabajo. En todo caso, quiero destacar que este capítulo es muy práctico y recoge punto por punto los detalles de cómo cuantificar la creación de empleo, ya sea calificada dicha creación de empleo como ayuda a la inversión (por estar vinculada a la inversión inicial) o como ayuda de funcionamiento.

El capítulo sexto del libro se titula “Canarias y el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas en el periodo 2009-2014”, y en él sus autores, los profesores Arturo Melián y José Andrés Dorta, analizan en profundidad la posición de la Comunidad Autónoma de Canarias en el sistema de financiación autonómica durante los años 2009-2014. No podemos intentar siquiera un resumen de sus conclusiones; pero sí quiero destacar que la aportación realizada por los autores —que es importante— puede ser de gran utilidad para abordar la situación de nuestra Comunidad Autónoma en la conformación del nuevo modelo de financiación, en el que deberán afrontarse cuestiones como la mejora de la equidad en el reparto de los recursos, la suficiencia en la financiación de las competencias y, sobre todo, la consideración de los tributos derivados del REF como recursos que no forman parte del sistema de financiación autonómica, ya que, como he explicado en líneas anteriores, el REF constituye —no debe olvidarse— un sistema especial y complementario de financiación de las Haciendas Canarias.

Basten estas notas para poner de manifiesto que la Cátedra del REF de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria logra con esta segunda obra afianzar plenamente sus objetivos, entre los que se encuentran el estudio y la explicación de nuestras singularidades económicas y fiscales. En este afán, Murli Kessomal cierra el libro con un estudio de las diversas alternativas de materialización de la RIC, en el que analiza sintéticamente los distintos supuestos de materialización de la Reserva, destacando las principales novedades del actual artículo 27 de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, respecto a la redacción vigente hasta el año 2014, y haciendo mención también a aquellas formas de materiali-

zación que no son posibles a partir del año 2015, al ser suprimidas en la actual redacción.

En fin, solo me resta felicitar a la Cátedra del REF de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria por esta obra que proporciona muchas de las claves conceptuales para la comprensión de nuestro actual REF, y encarecerle a su titular que prosiga con su labor de estudio de nuestras especialidades fiscales. Ha sido sin duda un acierto suyo la estructuración que presenta el libro, lo que hace muy fácil su lectura y el trabajo con él, pues resulta bastante cómodo encontrar en sus páginas la cuestión que se busque o interese. Dado este enfoque sistemático, cabe augurar a este segundo libro de la Cátedra del REF una gran difusión, y así lo deseo muy vivamente.

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Capítulo 1

**LA EVOLUCIÓN DEL PRIVILEGIO DE FRANQUEZA Y LA IMPOSICIÓN
DE LA HACIENDA REAL EN CANARIAS EN LOS SIGLOS XV Y XVI**

Salvador Miranda Calderín

INTRODUCCIÓN

En 1487 los monarcas concedieron a Gran Canaria una franquicia de todo tipo de pechos y alcabalas por veinte años, que finalizaba el 31 de diciembre de 1507. Quedó, sin embargo, sujeto su comercio a un importante tributo de la Hacienda real: el almojarifazgo, que se exigía con el mismo modelo aplicado en Sevilla, pero a un tipo más bajo, del 3%, y al resto de los tributos de la Corona en la isla: las tercias reales (una parte de los diezmos de la Iglesia), la moneda forera y ciertas regalías, como la de la sal, conchas y la orchilla. Se configuraba de esa forma la Hacienda real en la primera de las islas realengas conquistada.

Antes de su conquista, La Palma se vio beneficiada por una promesa real de exención tributaria, que tras finalizar la guerra en 1493 sirvió para que su gobernador-conquistador, Alonso Fernández de Lugo, declarase la isla exenta de todo tipo de pechos y alcabalas, sin límite temporal alguno. Lo mismo ocurrió al terminar en 1496 la conquista de Tenerife, isla en la que de hecho se aplicó la misma exención que en La Palma, pero sin que ni tan siquiera existiese promesa real alguna de franqueza. De esa forma tan laxa se aplicaron las exenciones en las dos islas occidentales, hasta que fueron ratificadas por el privilegio real de 20 de marzo de 1510.

Aunque gran parte de los tributos que formaban la Hacienda real castellana no se aplicaban en Gran Canaria por el privilegio de franqueza de 1487, no sucedió lo mismo con determinados gravámenes, que bien de forma explícita se mencionan como exigibles en dicho privilegio: el almojarifazgo y la moneda forera, o que por tradición se consideraban fuera de la franqueza. Era el caso de las regalías reales de la sal, orchilla y conchas, de los quintos y de las tercias reales. Estos tributos se exigieron de forma desigual en las tres islas realengas, si bien el más importante, con gran diferencia, fue el almojarifazgo, que comenzó su gravamen en Gran Canaria en 1495 y que en 1522 se exigió por primera vez en Tenerife y La Palma.

El presente capítulo constituye un avance de nuestra futura obra *Origen y Evolución del Régimen Económico y Fiscal de Canarias* y tiene por objeto analizar la evolución a partir de 1507 de las exenciones de todo tipo de pechos y alcabalas en las tres islas realengas. Dichas exenciones son habitualmente conocidas como “privilegio de franqueza” y constituyen un claro paradigma de la imposición de la Hacienda real en Canarias. Para facilitar su comprensión, en primer lugar, se expondrá una breve explicación de la diversidad de tributos existentes para, seguidamente, estudiar en mayor profundidad uno de los tributos en específico, el quinto real, perteneciente a la fiscalidad de las regalías reales. A la luz de dicho contexto, en la tercera parte se detallan los aspectos más sobresalientes de la evolución del privilegio de franqueza, que conjuntamente con el resto de temas tratados, son sintetizados al final del capítulo.

1. LA IMPOSICIÓN DE LA HACIENDA REAL EN CANARIAS EN EL S. XVI

En los siguientes subapartados se presentan unas breves pinceladas sobre los tributos de la Hacienda real que se recaudaron en las islas realengas en el s. XVI, divididos en los que gravaban las regalías reales (orchilla, salinas, conchas y quinto real), los que hacían partícipes a la Corona de los diezmos de la Iglesia (tercias reales) y el servicio real que se recaudaba cada siete años a nivel de todo el reino (la moneda forera).

No es objeto del presente estudio el análisis del tributo real por excelencia que se gravó en Canarias en ese siglo: el almojarifazgo que, por su complejidad, será objeto de un futuro trabajo monográfico.

1.1. Las tercias reales

Uno de los “tributos” más importantes, y a la vez, el que menos complejidad recaudatoria tuvo en la Hacienda real en Canarias, fue el de las tercias reales (una parte de los diezmos destinada a la fábrica y mantenimiento de templos y construcciones de la Iglesia). Por su naturaleza no puede ser considerado en sí mismo como un tributo, sino como una participación de la Corona en la imposición de la Iglesia. En Gran Canaria, las tercias reales formaron parte

de la renta del almojarifazgo, y cuando se conquistaron La Palma y Tenerife, las de ambas islas se incorporaron a dicha renta. Se exigía en todo el territorio de las tres islas, incluyendo la villa episcopal de Agüimes, y gravaba con carácter general los cereales (trigo, cebada y centeno), los ganados (cabras, cerdos, corderos, caballos, vacas y asnos), sus derivados (queso, lana, tocinetas, cueros), el azúcar, los “menudos” (miel, cera, parrales y huertas) y la orquilla; y con carácter esporádico el ámbar, las conchas y la pez en Tenerife. Gran parte de la recaudación de las tercias se hacía en especie, abonándola directamente el recaudador de los diezmos (de ahí la facilidad de su recaudación), y supuso a finales del s. XV poco más del 40% del importe del almojarifazgo.

1.2. La moneda forera

La moneda forera era un tributo que se exigía cada siete años en el reino de Castilla y que tuvo su origen en una compensación del pueblo a los monarcas para que no devaluasen la moneda. En el privilegio de franqueza de 1487 de Gran Canaria no se incluía la exención de ese tributo, de manera que de derecho se aplicó, aunque no de hecho en el s. XV y primeros años del s. XVI. Sin embargo, tras las conquistas de La Palma y Tenerife, esas islas estuvieron exentas del gravamen por decisión del conquistador-gobernador. En 1528 se confirmó la sujeción de los vecinos de Gran Canaria a la moneda forera, siendo su concejo el encargado de pagarla en Sevilla cada siete años. Tenerife y La Palma quedaron sujetas a partir de 1510, sin que realmente se aplicase el tributo hasta 1522. A partir de 1529 es el concejo de Tenerife el que se obliga a su pago durante 30 años, sin necesidad de realizar el repartimiento entre sus vecinos. El hecho de que el importe de los pagos de los concejos de Gran Canaria y Tenerife fuese de la misma cantidad: 14.600 maravedís anuales, es un fiel reflejo de que ya en esos años la economía de las dos islas se había igualado.

1.3. La renta de la regalía de las salinas

Las regalías eran rentas que por su origen fueron consideradas carentes de propietario, por lo cual de ellas se beneficiaba la Corona. La de las salinas

tuvo poca importancia, comenzándose a gravar en Gran Canaria a partir de 1525, año en el que los monarcas se la concedieron en monopolio a un arrendatario. Sin embargo, el concejo de Tenerife la había incorporado a sus propios¹, oponiéndose con éxito a la imposición real sobre la sal y al monopolio en su venta.

1.4. La renta de la regalía de las conchas

Unas determinadas conchas que se recogían en Canarias fueron muy apreciadas en el continente africano, de modo que la Corona creó en 1497 la renta que gravaba dicho producto y que sirvió para el trueque por oro en la costa africana. Los vecinos de Gran Canaria no podían impedir que el arrendatario de la renta las recogiese libremente, pero sin embargo podían acopiarlas y ofrecerlas en venta a los comerciantes que iban a África y que preferían adquirirlas en vez de recogerlas. Los arrendatarios fueron hombres de armas (continios) relacionados con los monarcas, quienes a su vez concertaban los servicios con vecinos de las Islas.

1.5. La renta de la regalía de la orchilla

La orchilla es un líquen que se reproduce en los acantilados de las Islas y de la costa africana, y que se utilizó para obtener el color púrpura desde épocas anteriores a la conquista castellana. La renta real de la orchilla de las islas realengas fue concedida durante la conquista de Gran Canaria al obispo Juan de Frías y posteriormente al comendador mayor de León, Gutierre de Cárdenas, quién dio un préstamo a la Corona en forma de juro, garantizado con esa renta. La renta tuvo varios arrendatarios en el s. XV, destacando entre ellos el mercader genovés Francisco de Riberol. El apreciado líquen se exportó a Sevilla, Flandes e Italia, almacenándose en Cádiz. La renta alcanzó su cifra promedio en torno a los 600.000 maravedís anuales. Dada su importancia, alcanzó una amplia litigiosidad en los Tribunales de Justicia, y

1 Para referirse tanto al patrimonio como a los recursos del ente local se empleaba la palabra “propios”.

en las islas de señorío la explotación de la orchilla perteneció a sus titulares, no a la Corona.

1.6. Los quintos reales

Conceptualmente, el gravamen de un quinto (un 20%) para la Corona estaba comprendido dentro de las regalías, y recaía sobre productos (esclavos y géneros) y ciertas actividades (rescates, cabalgadas y armadas), y fue un componente importante de la renta que recibía la Hacienda real castellana en los siglos XV y XVI de las actividades realizadas en Gran Canaria, Tenerife, La Palma y Berbería. Los quintos reales no estaban entre los tributos y derechos exentos por la franquicia de Gran Canaria de 1487, y gravaban el valor de las capturas hechas en África, en el mar y en las islas no conquistadas, las denominadas “cabalgadas”, que abarcaban cualquier producto, tanto madera como orchilla, incluyendo los nativos que en las islas de Tenerife y La Palma no estuviesen en los denominados “bandos de paces”, y los moros y negros de Berbería y costa africana. Al igual que la orchilla, los quintos en las islas de señorío pertenecían a sus señores. No obstante, la Corona cedió la mitad de los quintos a los gobernadores de las islas o a sus conquistadores (Pedro de Vera y Alonso Fernández de Lugo), y concedió determinadas exenciones cuando era de su interés que se organizaran armadas y cabalgadas o se asaltasen barcos de enemigos (moros, turcos y franceses). Gran parte de su recaudación se destinó a infraestructura pública en las islas realengas.

Con el breve análisis de las figuras impositivas de la Hacienda real en Canarias en el s. XVI hemos pretendido transmitir al lector la idea de que el privilegio de franqueza concedido en 1487 a Gran Canaria, y posteriormente implantado por su conquistador-gobernador Alonso Fernández de Lugo en La Palma y Tenerife, no significaba ni mucho menos que se dejara de aplicar en las islas realengas una amplia serie de tributos reales, con su complejidad técnica y recaudatoria, con sus titulares por encabezamiento, arrendamiento y fieldad, de los que no quedaron al margen los concejos insulares, y que poco a poco fueron configurando una fiscalidad estatal peculiar en Canarias. La máxima diferencia respecto a otros territorios, amparada precisamente

en el privilegio de franqueza, fue la no aplicación en las islas realengas canarias de las alcabalas castellanas, con mucho la principal fuente de ingresos fiscales de la Corona.

Como paradigma de la aplicación de la tributación de la Hacienda real en Canarias analizamos con mayor extensión en el próximo epígrafe el último de los tributos que mencionamos, el denominado quinto o quintos reales.

2. LOS QUINTOS REALES

El quinto real o quintos reales es un tributo comprendido dentro de las regalías reales, puesto que como tal hemos de entender el gravamen que recaía sobre productos (esclavos y géneros) y ciertas actividades (rescates, cabalgadas y armadas). Lo hemos elegido entre ellas por ser un componente importante de la renta que recibía la Hacienda real castellana en los siglos XV y XVI de las actividades realizadas en Gran Canaria, Tenerife, La Palma y Berbería, y por la especial y rica casuística de la que fue objeto.

Los quintos reales no estaban entre los tributos y derechos exentos por la franquicia de Gran Canaria de 1487, y gravaban el valor de las capturas hechas en África, en el mar y en las islas no conquistadas, en las denominadas “cabalgadas”, que abarcaban cualquier producto, tanto madera como orchilla, incluyendo los nativos que en las islas de Tenerife y La Palma no estuviesen en los denominados “bandos de paces”, y los moros y negros de Berbería y costa africana. En muchas ocasiones aprovecharon los monarcas el derecho de quintos para cedérselo a los personajes más representativos de las empresas de conquista, no solo en Canarias, sino también en el reino de Granada, a cambio de una colaboración puntual o continua con la Corona. En Canarias sucedería ese hecho con los gobernadores Pedro de Vera y Alonso Fernández de Lugo.

Podemos analizar numerosos casos de la práctica recaudatoria del quinto real en Gran Canaria en 1484 y años siguientes a través de las cuentas presentadas por el recaudador Antonio de Arévalo en el periodo 1484-86, que se refieren a esclavos palmeros, canarios, tinerfeños y berberiscos, algún judío con su mercancía, rescate de tinerfeños, cabras y ganado en general. Arévalo había recibido carta real de 18 de agosto de 1484, encomendándole

la receptoría de los tributos reales en la isla recién conquistada de *Canaria*, entre los que se encontraban los quintos de las presas y rescates en las islas de realengo y Berbería:

Sepades que nuestra merced e voluntad es que Antonio de Arévalo, nuestro criado, o quien su poder oviere firmado de su nombre e sygnado de escrivano público, reçiba e cobre e recabde por Nos e en nuestro nonbre todas e qualesquier rentas e pechos e derechos e tercias e **quintos e parias e quinto de las presas e rescates que se fizieren desde las yslas (sic) de la Grand Canaria de las yslas de Tenerife e La Palma o en qualquier parte de la Berbería**, contra los enemigos de la nuestra sancta fe católica, e todas las otras cosas a Nos pertenesçientes en las dichas yslas e en cada una de ellas, en qualquier manera e por qualquier razón, este presente año de la data de esta nuestra carta e de ende en adelante en cada un año quanto nuestra merced e voluntad fuere [Ladero Quesada, 1966a: 75].

Sin embargo, en las islas de señorío los quintos eran a favor de sus señores, de modo que la Hacienda real no generaba rentas, tal como comprobamos en la relación de quintos cobrados por Arévalo, circunscritos todos a las islas de realengo y Berbería. En esos territorios los monarcas conmiaban a los capitanes, marineros y maestros de navíos a que manifestaran las presas y pagaran los quintos, y a los que *encubrieren e non quisieren dar nin pagar e lo non manifestaren luego como llegaren, antes que descarguen, es nuestra merçed e voluntad que lo ayan perdido e pierdan, e sea confiscado para la nuestra cámara e fisco, con todas las presas e rescates que con dichos navíos en que lo troxieren la dicha armada*². Como observamos, la pena por no pagar los quintos era grave, pues incluía la pérdida del navío y toda la mercancía.

En la rendición de cuentas de Arévalo se especifica una por una las “piezas” capturadas y la forma en que se actuaba con el quinto. Tanto en valor como en cantidad correspondía un quinto al rey, de manera que en la rendición de 4 de diciembre de 1484 de esclavos palmeros se seleccionaron previamente los que se iban a cobrar por el quinto, que inmediatamente fueron vendidos. Hemos elegido esta rendición en específico porque señala

2 Ladero Quesada, 1966a:77.

algo importante en nuestro estudio: que Arévalo partió el quinto con Pedro de Vera, gobernador de Gran Canaria, es decir, que correspondió la mitad del quinto sobre la partida a la Hacienda real y la otra mitad a Vera, en virtud de una merced que señalaremos más adelante:

Primeramente, en quatro dias del mes de diciembre del dicho año del nacimiento de nuestro Señor Ihesu Christo de mill e quatroçientos e ochenta e çinco [1484] años se fizo una presa en la ysla de La Palma, e quintose en esta ysla de la Grand Canaria ante mi el dicho escrivano, en la manera siguiente:

Fueron las pieças que vinieron a quintar, çinquenta e tres, de las quales cupieron al quinto nueve pieças e mill e quatroçientos e cinquenta maravedies, porque las pieças que cupieron al quinto fueron mejores que non las que quedaron. **E las quales el dicho Antonio de Arévalo partió con el dicho Pedro de Vera**, governador, por virtud de la carta retro escrita, que ante el dicho Antonio de Arévalo mostró; asy que copo al medio quinto pertenesçiente a Sus Altezas, de que Antonio de Arévalo ha de dar quenta, quatro pieças e dos mill e quatroçientos e veynte e cinco maravedies. Fueron las dichas pieças un moço, e una mujer con una niña, e un onbre, lo qual todo se vendió ante mi el dicho escrivano, a las personas e por los preqios de yuso contenidos... [Ladero Quesada, 1966a: 81].

La segunda rendición de cuentas de Arévalo que comentamos es de 28 de abril de 1485 y en ella se especifica que las “presas” capturadas eran canarios alzados en la isla de Gran Canaria, así como dos esclavos naturales de Tenerife, isla que aún no había sido conquistada. Los dueños de los esclavos capturados pagaron “su hallazgo”, que junto al importe de la venta de los alzados se partió con el gobernador:

Después de esto, en veynte e ocho días del dicho mes de abril, se fizo una cabalgada de los canarios que andavan alçados en esta ysla, en que se tomó además dos tenerifes, que eran el uno de Pedro Martínez de Bilbao, e el otro de Lope Ferrero, e una mujer que era de Diego Sánchez, provisor, los quales dieron a sus dueños. E con lo que dieron de hallazgo los dichos sus dueños e con lo que valieron los otros fue todo quinze mill e docientos maravedies, de que vinieron al quinto tres mill e quarenta maravedies, los quales partidos con el dicho governador vienen a cada parte mill e quinientos e veynte maravedies. Recibió el dicho Antonio de Arévalo la parte perteneciente a los di-

chos Reyes, nuestros señores, que son los dichos mill e quinientos maravedíes de la dicha moneda corriente en esta ysla, que reducidos a la moneda de Castilla son mill e ciento e setenta e ocho maravedíes [Ladero Quesada, 1966a: 82].

Y la tercera cuenta hace referencia a un asunto que se entiende menos: la captura en el puerto de Las Isletas de un judío que venía de la mar con mercancías, que fueron todas vendidas y de las que se cobró el quinto real³. No sabemos si el judío era reclamado por la Inquisición o por la Hacienda real para que el concejo de la isla obrase de forma tan expeditiva.

Hay muchas otras rendiciones de cuentas de Arévalo del quinto real en Gran Canaria en el trabajo de Ladero Quesada (1966a) que ayudan a conocer su operativa, pero preferimos abordar la cuestión que solo esbozamos anteriormente: que el gobernador Pedro de Vera se llevó la mitad del quinto real, según consta en los documentos transcritos anteriormente, y otra serie de aspectos que hemos considerados significativos. Abordamos su estudio en los siguientes ocho apartados.

2.1. Los monarcas hicieron merced a Pedro de Vera de la mitad de los quintos en 1484

Define el profesor Ladero Quesada la figura del conquistador y gobernador de Gran Canaria Pedro de Vera a través de su vinculación con el marqués de Cádiz, con quien compartió la aventura de la frontera granadina, que *marcan al guerrero andaluz de finales de siglo con esa mezcla característica de capacidad para el mando y para la intriga, orgullo a flor de piel y codicia de bienes y de fama*⁴. Una vez encumbrado Vera por haber logrado la finalización de la empresa de la conquista de Gran Canaria y siendo gobernador, el 23 de agosto de 1484, al año siguiente de la finalización de la conquista, los reyes le otorgaron en Córdoba la merced de la mitad del quinto que les pertenecía:

3 Ladero Quesada, 1966a:83.

4 Ladero Quesada, 1966b:106.

Don Fernando e doña Ysabel, por la graçia de Dios Rey e Reyna de Castilla, ...Por fazer bien e merçed a vos, Pedro de Vera, nuestro governador e justisia mayor de las yslas (sic) de la Grand Canaria, en emienda e rernuneraçión de algunos buenos e leales servicios que en la dicha ysla e conquista de ella nos avedes fecho, tenemos por bien que agora e de aquí adelante, en quanto nuestra mesrçed fuere, de vos fazer merçed de la meytad del quinto que a Nos pertenesçe o pertenesçiere de aquí adelante de las presas que a la dicha ysla de la Grand Canaria, e de las que se fizieren en las yslas de Tenerife e La Palma e la Berbería, para que lo podades levar e levedes para ayuda del gasto e costa que en la dicha ysla avéis fecho e ficiéredes en nuestro serviçio.

E mandamos a nuestro receptor que agora es o fuere de la dicha ysla, que vos dexee levar el dicho medio quinto que a Nos perteneçe, como dicho es, en tanto nuestra merced e voluntad fuere, syn vos poner en ello embargo nin contrario alguno. E, sy neçesario fuere, mandamos a los nuestros contadores mayores que asienten el traslado de esta merçed que vos asy faze-mos en nuestros libros e nóminas, e vos sobrescriban e dén e tornen el original, para que por virtud de él gozedes de ia dicha merced [Ladero Quesada, 1966a: 79-80].

2.2. Desde 1477 se cobraba el quinto real en Canarias y puertos andaluces

En Gran Canaria se cobraban los quintos reales antes de la finalización de la conquista en 1483, pero indudablemente se haría a mayor escala en los puertos andaluces cuando “las presas” entraban por ellos. Así consta en una comisión dada el 18 de noviembre de 1477 en Sevilla al contador del sueldo:

... para que tome a Juan de la Guerra y Juan Alfonso Izquierdo las cuentas de las presas de oro y esclavos que hicieron en las islas de Canaria y de La Gomera y en otras partes, y que condujeron a las villas de Palos y de Moguer, sin haber pagado el quinto real, otorgándole poder cumplido para encarcelar a Juan de la Guerra y Juan Alfonso Izquierdo mientras duren las pesquisas, cobrar el quinto de éstas y otras presas, y dar cartas de pago y finiquito de lo que cobre [Aznar Vallejo, 1981:3, doc.13].

Y en una orden dada en Toledo el 20 de marzo de 1480 al receptor de los quintos pertenecientes a la Corona, para que se entregaran unos esclavos

a Diego de Soria y Francisco Pinelo, receptores del quinto de las capturas de Gran Canaria:

1480 Marzo 20. Toledo (f. 426). Orden al receptor de los quintos pertenecientes a la Corona (cuyo nombre aparece en blanco), para que de los primeros esclavos que se recogieren de la isla de Gran Canaria, entregue a Diego de Soria, mercader vecino de Burgos, y a Francisco Pinelo, mercader genovés, receptores de lo de Canaria, una esclava y un esclavo para cada uno, conforme a lo capitulado con ellos [Aznar Vallejo, 1981: 13, doc.56].

Con el texto de esta orden de 20 de marzo entendemos que en 1480, en los primeros pasos para la conquista castellana de las islas realengas, la Hacienda real ya había establecido en los puertos andaluces y en Gran Canaria la infraestructura necesaria para cobrar el quinto de las muchas capturas que esperaba. Así, en la comisión dada, entre otros, al cronista Alonso de Palencia y al gobernador Pedro de Vera el 13 de abril de 1480, para que averiguasen los gastos incurridos por Juan de Lugo en el envío de dos naves y soldados a Gran Canaria, consta que se le debía facilitar su cobro con *las rentas de la isla y de los quintos que en ella tiene el rey*⁵. Y en el mandamiento a Pedro de Vera de 30 de abril de 1480 y a cuantos con él estuvieran en la conquista de la isla para que acudiesen a Miguel de Mújica, criado del rey, *con los quintos, pechos y otros derechos reales*, recibiendo a cambio carta de pago ante escribano público⁶.

Con estos documentos queda suficientemente acreditado que el quinto real se cobraba también en Gran Canaria durante el periodo de la pre-conquista de la isla. Los captores se quedaban con las presas, pero debían pagar al rey el quinto de su valor. No obstante, el importe de los quintos fue insuficiente para pagar los múltiples gastos que se iban generando en la conquista, como aparece en la incitativa de Medina del Campo de 22 de diciembre de 1480, a petición de Fernando Cabrera, quien había sido receptor general de Gran Canaria y había dejado numerosas deudas con soldados y gentes de diversos oficios, por no haber recibido los quintos necesarios para pagarlas⁷.

5 Aznar Vallejo, 1981:12, doc.59.

6 Aznar Vallejo, 1981:16, doc. 68.

7 Aznar Vallejo, 1981:20-1, doc.86.

2.3. El quinto a favor del almirantazgo

Los estudios sobre el derecho del Almirantazgo castellano a una parte del quinto real han sido actualizados por Aznar Vallejo en 2014, si bien persisten las mismas dudas respecto a cómo interactuaron los derechos del quinto del almirante Enríquez con los de Pedro de Vera y Alonso Fernández de Lugo después de las respectivas conquistas de Gran Canaria por el primero, y La Palma y Tenerife por el segundo. En los dos tercios iniciales del s. XV el Almirantazgo —la familia Enríquez acaparaba los títulos de almirante— tenía derecho a una tercera parte del quinto real sobre las armadas y presas (las primeras respondían al abordaje de naves y las segundas a las cabalgadas en tierra), cediendo sus derechos en el caso de los esclavos canarios cuando se planificó la empresa de la conquista de las islas realengas. Sin embargo, esa tercera parte se incrementó de hecho en el último tercio del siglo a la mitad del quinto, aunque en los pleitos nunca se pudo probar en virtud de qué título, llegando incluso puntualmente a la totalidad, como en 1475. Los reyes reivindicaron la titularidad de los quintos al incorporar a las tres islas de realengos, aunque los cedieron en parte a los personajes que intervinieron en la conquista⁸.

Mediante una incitativa de 7 de abril de 1491, dada en Sevilla, se tiene constancia de la demanda del almirante mayor de Castilla, don Fadrique Enríquez (1485-1538)⁹, reclamando a Pedro de Vera la mitad del quinto de las presas hechas en las islas de *Canaria*, que le pertenecían por su oficio de almirante. El fondo jurídico de la demanda era que al gobernador de Gran Canaria le pertenecía la mitad del quinto del rey, pero sin que fuese extensible a los del almirante¹⁰. No sabemos cuál fue el fallo judicial, pero entendemos que sería a favor del conquistador, dado que si bien Pedro de Vera perdió sus derechos cuando dejó de ejercer el cargo de gobernador, los siguió disfrutando Alonso Fernández de Lugo desde 1492, concretados a “las tomas y cabalgadas”. La clave, como han señalado otros autores, está en sí en la capitulación para la conquista de Gran Canaria, en la que se es-

8 Aznar Vallejo, 2014.

9 Ladero Quesada, 2003:69.

10 Aznar Vallejo, 1981:58, doc.281.

tipuló que los organizadores cobrarían durante 10 años los quintos y rentas que pudiesen corresponder a la Corona en todas las islas por someter¹¹ se incluían o no los derechos del Almirantazgo.

2.4. Alonso Fernández de Lugo se benefició de los quintos reales

Como ayuda para la conquista de La Palma, el 13 de julio de 1492 se hizo merced en Valladolid a Alonso Fernández de Lugo de los quintos que pertenecían a la Corona de cautivos, ganados y bienes de los canarios¹², divididos en dos partes: una mitad de los quintos de las tomas y cabalgadas que se hicieran en Tenerife y en Berbería para ayudas a los costes de la conquista, y la otra mitad con cargo a la recompensa de 700.000 maravedís que se le había prometido si terminaba la empresa en el plazo estipulado¹³, ordenándose a los capitanes, maestros y demás personas que participaban en la conquista que *quinten ante Alonso Fernández de Lugo las ganancias obtenidas en tales cabalgadas*¹⁴. El documento con la merced ha sido transcrito íntegramente por Rumeu de Armas (1996, T.II:53-4).

Precavido Alonso Fernández de Lugo por la demanda del almirante Fadrique Enríquez a Pedro de Vera en relación con los quintos, realizó una petición al rey ante el temor de que el almirante mayor de la Mar también le exigiese la mitad de los quintos que la Corona le había concedido como ayuda de la conquista de La Palma:

1493 Febrero 28. Barcelona (f. 28). Incitativa al conde de Cifuentes don Juan de Silva, alférez mayor, miembro del Consejo y asistente de Sevilla, para que entienda en la petición de Alonso de Lugo sobre los quintos de esclavos y otras cosas de La Palma, concedidos por el rey para la conquista de dicha isla, ya que teme que el Almirante mayor de la Mar le exija la mitad que le corresponde por merced real, cuando los envíe a vender a dicha ciudad y otros puertos de Andalucía, y para que informe si dicho almirante había per-

11 Ladero Quesada, 2003:78.

12 Aznar Vallejo, 1981:68, doc.335.

13 Alonso Fernández de Lugo voluntariamente desistió de esa cantidad para ganar el derecho de conquista de Tenerife.

14 Aznar Vallejo, 1981:69, doc.336.

cibido la mitad de los quintos obtenidos durante la conquista de Gran Canaria y con qué títulos, para poder resolver en justicia. Mientras dure dicha información, se ha de registrar ante el escribano que nombre dicho asistente, las presas hechas, por las que ha de dar fianzas Alonso de Lugo, a quien no podrá reclamarse la mitad de tales quintos hasta la resolución real [Aznar Vallejo, 1981: 71-2, doc.351].

No sabemos cuál fue la decisión final de sus majestades, si bien no hay constancia de un litigio directo entre el almirante y el conquistador, a pesar de los múltiples que tuvo el segundo; en consecuencia, entendemos que Lugo disfrutó de la mitad del quinto concedido.

En 1495, Alonso de Lugo y sus socios capitalistas en la conquista de Tenerife consiguieron la carta dada en Madrid el 4 de marzo a los justicias y recaudadores de rentas para que no se gravara con las alcabalas castellanas la primera venta de los cautivos y ganados de la conquista, como se hacía en tierra de moros, y el motivo principal era que se gravaban con el quinto real: *ya que dicha conquista se hace por mandato real y los cautivos son infieles sobre los que se paga el quinto*¹⁵.

El 15 de abril de 1521 Fernández de Lugo quiso extender su prerrogativa sobre los quintos en Berbería, pidiendo al rey que se le concediese no solo cuando él o su hijo Pedro fuesen a las cabalgadas, sino también cuando delegasen en otro capitán¹⁶. Fue precisamente Fernández de Lugo quien obtuvo las mayores mercedes respecto a los quintos, recibiendo primero la mitad de los quintos de las cabalgadas efectuadas en Tenerife y Berbería al conquistar La Palma en 1503, y posteriormente sobre todas las expediciones que realizaran los vecinos de las islas que gobernaba¹⁷. Su hijo Pedro Fernández de Lugo, como gobernador y Adelantado de Canarias, obtuvo también esa merced, como consta en la carta dada a su petición en Granada el 28 de julio de 1526, que le concedió *la merced de la misma parte que los Reyes Católicos concedieron a su padre don Alonso Fernández de Lugo de los quintos que corresponden a la Cámara de las cabalgadas y presas que consi-*

15 Aznar Vallejo, 1981:82, doc.399.

16 Serra y Rosa, 1970:299-300.

17 Bello León, 2006:70.

*guieran las armadas que haga a su costa en Berbería por el tiempo que sea voluntad real*¹⁸.

2.4.1. El quinto real se cobró esporádicamente en las islas de señorío

En las islas de señorío no se aplicaba el quinto real. El conde de Niebla a partir de 1418 exoneró de pechos y tributos a sus vasallos de la isla de Lanzarote, exigiéndoles a cambio el quinto de cuanto se exportase. No obstante, y curiosamente, sí se cobró con carácter puntual y esporádico el quinto real en las islas de señorío —a pesar de que en esas islas era a favor de sus señores—. Según figura en la petición de auxilio al tesorero y receptor de quintos Alfonso González de Guadalajara, realizada el 10 de agosto de 1478 a Diego de Herrera, el señor de las islas tenía que facilitar el cobro del quinto real de una carabela portuguesa procedente de la Mina de Oro, que fue apresada en Lanzarote a raíz de la guerra de Portugal¹⁹. En aquellos años, la contienda con Portugal fomentaba que muchos vecinos hicieran operaciones de corso en la costa canaria con permiso real, pero por supuesto, pagando el quinto de las presas capturadas al rey y no al señor de la isla de la que eran vecinos:

1479 Julio 7. Trujillo. (f.3). Seguro a favor de Alfonso de Salvatierra a quien se ha ordenado armar un carracón y dos carabelas para hacer la guerra a Portugal, concediéndole las presas que hiciese, salvo el quinto de lo de la Mina y Canaria [Aznar Vallejo, 1981:8, doc.34].

En las islas de señorío el quinto era el tributo más importante que los vecinos tenían que satisfacer a sus señores, que incluso gravaba el pan, como se señala en la orden al gobernador de Gran Canaria dada en Madrid el 22 de abril de 1499, para que exigiese a Inés Peraza, señora de Lanzarote y Fuerteventura, el título por el que cobraba el quinto del pan sacado de dichas islas²⁰. En el pleito que siguió Guillén Peraza contra su tutor, el Ade-

18 Viña Brito y Macías Martín, 2012:556, doc.2.397.

19 Aznar Vallejo, 1981:6-7, doc.28.

20 Aznar Vallejo 1981:94, doc.456.

lantado Alonso Fernández de Lugo, una vez alcanzada su mayoría de edad²¹, pueden también comprobarse los múltiples tributos que gravaban a las islas de señorío, entre ellos el quinto a favor de los señores de las islas, pero esa fiscalidad excede de nuestro propósito, puesto que no formaba parte de la Hacienda real.

2.4.2. Continuaron las transferencias a particulares y las exenciones de los quintos reales en Gran Canaria

En las capitulaciones que realizaron los monarcas con quienes a partir de 1480 financiaron la empresa de la conquista de Gran Canaria se pactan una serie de transferencias y exenciones del quinto real, como consta en el texto del acuerdo de febrero de 1480 con Pedro de Vera, Alonso de Quintanilla y Pero Fernández, en el que los reyes renunciaron durante 10 años al quinto sobre los cueros, sebo, esclavos y armazón y las presas hechas en las islas de infieles:

Se concede que durante 10 años ni el Almirante ni sus lugartenientes lleven derecho alguno sobre las pesquerías y presas hechas en Gran Canaria, renunciando los reyes a los quintos sobre cueros, sebo, esclavos y armazón y sobre las presas hechas en las islas de infieles, salvo en la Mina de Oro, y comprometiéndose a impedir que Diego de Herrera haga presas en Gran Canaria y que concierte paces en Tenerife y La Palma [Aznar Vallejo, 1981: 11-2, doc.52].

Esta renuncia afectó al derecho de quintos que tenía el Almirantazgo, según examinamos en el apartado 2.3.

2.4.3. Ciertas licencias para asaltos en el mar y cabalgadas en tierra implicaban el pago del quinto real, mientras que otras no

El 2 de noviembre de 1505 se pregonó en Gran Canaria la licencia para “saltar” a los moros en Berbería, mandando los monarcas *hazer guerra contra*

21 Véase Aznar Vallejo, 1981:1.158, doc.681.

los moros en tanto preparaban para el año siguiente una armada. Para los asaltos, la Corona había acotado una zona desde Río de Oro arriba hasta la ciudad de Messa²², prohibiendo expresamente hacerlo desde Río de Oro cara al sur, hacia la parte de Guinea. Los reyes garantizaban que todo lo que se adquiriese en las cabalgadas era para los captores, correspondiéndole a la Corona el quinto real²³.

Sin embargo, no siempre se cobró adecuadamente el quinto real, como se señala en dos documentos de la época: 1º) en la orden dada en Madrid el 15 de marzo de 1510 al gobernador de Gran Canaria para que apremiase a quienes habían hecho cabalgadas durante los últimos años en Fuerteventura, El Hierro, La Gomera y Lanzarote a que pagasen el quinto real de las capturas a Alonso Bivas, prior de Canaria y colaborador del receptor general^{24 25} y 2º) en la orden dada en Madrid el 18 de septiembre de 1516 a las justicias de las islas, para que entregasen a las personas que tenía dispuestas el receptor general las penas de cámara y los quintos de cabalgadas y rescates que se hacían en Berbería. El receptor se quejaba *de que no se haga así y de que no se ponga recaudo en ellas, por lo que el fisco es defraudado*²⁶.

La misma licencia de noviembre de 1505 se concedió en Toledo en 1525, respecto a los que salteasen por mar a moros y franceses, año en que el Consejo real atendió la súplica de armar navíos que contrarrestasen el *mucho daño* que se hacía en Castilla y Andalucía con los robos de franceses y moros, sobre todo, de los navíos que venían de las Indias, pero con una importante variante: haciendo merced del quinto que le pertenecía al rey. El monarca fomentaba las armadas particulares dejando de cobrar el quinto. Así pues, el valor total de las capturas era para quienes financiaran y ejecu-

22 Messa, Meca en la documentación analizada. Estaba esta ciudad al sur de Agadir y al norte de Ifni y de la torre de Santa Cruz de la Mar Pequeña, según la cartografía que reproduce Rumeu de Armas (1996:45 y 216).

23 Cullen del Castillo, 1995:173-4 y Aznar Vallejo, 1981:133, doc.650.

24 Esta orden hay que entenderla como las cabalgadas que habían efectuado los vecinos de esas islas en el exterior, en Berbería, La Palma y Tenerife, no como las que hiciesen otros en aquellas islas, que eran de señorío y estaban ya conquistadas.

25 Aznar Vallejo, 1981:163, doc.806.

26 Aznar Vallejo, 1981:235, doc.1.158.

tasen esas empresas. En carta dada, a petición de la isla de Gran Canaria, en Granada el 19 de octubre de 1526 se concedió de nuevo y durante tres años el quinto real a favor *de las personas que hagan armadas a su costa contra los moros y turcos...para que cubran sus gastos*²⁷.

Esta exención de quintos fue invocada desde Gran Canaria por el regidor Juan de Escobedo en 1528 para solicitar de Carlos I que se devolvieran las mercancías y navíos embargados por los recaudadores del quinto real, pues no correspondía dicho gravamen en virtud de la exención de 1525. Así lo concedió el rey en Madrid el 15 de mayo de 1528:

Fue acordado que deviamos mandar dar esta nuestra carta en la dicha razón, e nos tovimoslo por bien, porque vos mandamos a todos e a cada uno de vos en vuestros lugares e jurisdicciones como dicho es que veades la dicha ley que de suso va incorporada e la guardedes e cumplades y executedes e fagades guardar e cumplir y executar en todo y por todo según e como en ella se contiene, e contra el tenor e forma de lo en ella contenido no vayades ni passedes, ni consintades yr ni passar en tiempo alguno ni por alguna manera. E si contra el tenor della les han llevado o embargado algunos quintos de las presas, a nos pertenescientes que conforme a la dicha ley ovieren tomado, mandamos que ge lo buelvan e fagays bolver e restituыр luego libremente e sin costa alguna e los unos ni los otros non fagades ni fagan ende al por alguna manera so pena de la nuestra merced e de diez mill mrs, para la nuestra cámara. Dada En la Villa de Madrid, a quinze dias del mes de mayo año del nascimiento de nuestro salvador Jesuxpisto de mil e quinientos e veynte e ocho años [Cullen del Castillo, 1995:289].

Los vecinos de Tenerife hicieron lo propio a través del licenciado y regidor Cristóbal Valcárcel, obteniendo la provisión dada en Madrid el 6 de julio de 1528, que les concedía la merced del quinto real en las armadas que realizasen contra franceses, turcos y moros. El texto de la misma puede consultarse en Viña *et alii* (2006:375-8) y Rumeu de Armas (1996, T.II:329-330, doc. CLXI).

Dos años antes, en Granada el 3 de agosto de 1526, el emperador había concedido igual merced a los vecinos de Tenerife, en virtud de la súplica del

27 Viña Brito y Macías Martín, 2012:565, doc.2.441.

regidor Juan de Aguirre. El monarca había dado licencia anterior para armar contra los moros y turcos enemigos, con dispensa de los quintos, pero un grupo de vecinos de la isla cuando regresaban con sus capturas fueron obligados a pagar el quinto real: *salieron de armada e traxieron de presa çiertos esclavos y esclavas e otras cosas, e que la nuestra Justiçia de la dicha ysla mandó que pagasen el quinto de ella*, de suerte que Aguirre solicitó que se les hiciese merced de los quintos y que se les devolviera lo que había quedado depositado. El rey concedió de nuevo la merced del quinto y ordenó que se devolviese la presa retenida:

...e por nuestra carta damos liçençia para que los vezinos de la dicha ysla de Tenerife que quisieren a su costa puedan armar e vayan de armada por mar a su riesgo e aventura contra los turcos e moros henemigos de nuestra santa fe católica, e les fagan toda la guerra e maltratamiento que pudieren, e aviendo consideraçion a los grandes gastos e trabajos e aventuras en que ponen las personas que a ello fueren, e queriéndolos grateficar e ayudar para que mejor lo puedan sufrir e lo fagan con mas voluntad, desde agora por tiempo de tres años cumplidos que corran e se cuenten desde el dia de la data de esta nuestra carta (...) hazemos merçed (...) a todas las personas de la dicha ysla que de su propia voluntad, a su costa, e no yendo a nuestro sueldo, armaren e fueren de armada por los puertos, abras e mares de estos nuestros Reynos contra los turcos e moros henemigos de nuestra santa fe catholica de los quintos e otros qualesquier derechos que a Nos e a otra qualesquier persona pertenezcan e puedan pertençer en cualquier manera de todas, e qualesquier presas e rescates que de aquí adelante, durante el dicho tiempo hijzieren por mar a los turcos e mortos henemigos de nuestra santa fe catholica [Viña Brito *et alii*, 2006:309-12] y [Rumeu de Armas, 1996, T. II:323-4, doc. CLVIII).

También los vecinos de La Palma disfrutaron de esa merced, según consta en la carta datada en Valladolid el 18 de julio de 1527, durante tres años en las armadas que hiciesen contra los moros:

1527, julio, 19. Valladolid. Merced que se hace a la isla de La Palma, a petición de Hernando de Ponferrada, escribano público de ella y en su nombre, de los quintos pertenecientes a la Corona de las presas y rescates que hicieren de las armadas montadas a su costa contra los moros por un tiempo de

tres años hasta que se provea otra cosa [Viña Brito y Macías Martín, 2012: 579, doc.2.512].

Gracia que se prolongó en enero de 1528, en carta datada el día 22 en Burgos y dirigida al gobernador de Tenerife y La Palma, Pedro Fernández de Lugo, para que preparase ambas islas para la guerra contra los franceses, ingleses, venecianos, florentinos y sus aliados, concediéndoseles por merced *el quinto perteneciente a la Corona de todas las presas que se hagan, a todas aquellas personas que organicen armadas por su cuenta*²⁸. A petición del regidor Cristóbal de Balcázar se obtuvo la merced dada en Madrid el 6 de julio de 1528 *para que por tiempo de un año puedan llevar el quinto de las cabalgadas y cualquier otro derecho perteneciente a la Corona de las presas y rescates que hicieren entre los moros, turcos y franceses*²⁹, y otra de igual fecha y lugar, a petición del vecino de Tenerife Juan de Salcedo, con el mismo resultado³⁰. Aunque no siempre se respetó ese derecho, como consta en la carta al gobernador dada en Madrid el 27 de julio de 1528, para que a petición del vecino Sancho de Merado, el comendador Pedro García y Antón Ruíz, *haga guardar la merced del quinto de las cabalgadas para las personas que hicieren armadas, ya que a ellos no se les ha guardado*³¹.

Uno de los receptores de la renta de los quintos en estos años fue el prior de la Iglesia de Canaria Alonso de Bivas, que por hallarse impedido y enfermo en septiembre de 1530 no podía desplazarse al pleito de apelación con el fiscal Prado³², ordenándose por carta datada en Madrid el 28 de septiembre de 1530 al licenciado Melgarejo, juez en Gran Canaria, que tomase *las cuentas a los receptores de los quintos pertenecientes a la Cámara y fisco real durante los últimos ocho años en las islas de Tenerife, La Palma y otras de Gran Canaria*³³.

28 Viña Brito y Macías Martín, 2012:591, doc.2.572.

29 Viña Brito y Macías Martín, 2012:606, doc.2.645.

30 Viña Brito y Macías Martín, 2012:606, doc.2.646.

31 Viña Brito y Macías Martín, 2012:610, doc.2.669.

32 Viña Brito y Macías Martín, 2012:654, doc.2.901.

33 Viña Brito y Macías Martín, 2012:654, doc.2.902.

A medida que avanzaba el siglo, el derecho a las cabalgadas en Berbería siguió siendo una fuente importante de ingresos para la Corona a través de los quintos, pero por cuestiones políticas y estratégicas, el 14 de febrero de 1572 fueron prohibidas por el rey Felipe II, si bien siete años más tarde, el 27 de enero de 1579, autorizó a los vecinos de Gran Canaria a que realizaran un máximo de dos cabalgadas al año. Su sucesor, Felipe III, recababa información del gobernador de Tenerife en agosto de 1603 sobre la conveniencia de autorizar nuevamente las cabalgadas. El texto de las tres cédulas reales puede consultarse en Rumeu de Armas (1996, T.II: 353 y 356-358).

2.4.4. Parte de la recaudación de los quintos reales se destinó a infraestructura pública

Rara vez llegaba la recaudación de los quintos reales a las arcas de la Corona, puesto que la mayoría de las veces se destinaba a puntuales obras civiles y militares a petición de los gobernadores y concejos. Así ocurrió en 1496, año en que una parte de los ingresos de los quintos, concretamente 142.170 maravedís, se destinaron a las obras que se hicieron en la torre de Santa Cruz de África³⁴. Lo mismo sucedió con la petición del concejo de Gran Canaria que supuso la orden dada en Burgos el 4 de septiembre de 1511 al gobernador, para que informase *sobre la petición del concejo de dicha isla, que suplica le sean concedidas las penas de cámara y el quinto real sobre las armadas, a fin de construir la casa del cabildo, la cárcel y un puente en la ciudad del Real de Las Palmas*³⁵; y con la sesión del concejo de Tenerife de 17 de julio de 1514, en la que se informó de la provisión real que mandaba al licenciado Valcárcel cobrar 150.000 maravedís de las penas de Cámara y quintos para hacer dos torres, una en Tenerife y otra en La Palma³⁶.

En las numerosas demandas que el concejo de Tenerife hizo a la corte el 19 de noviembre de 1517, a través del mensajero Juan Benítez, figura la petición de que con los quintos reales se financiasen las costosas obras del traslado de las aguas a la villa de San Cristóbal de La Laguna:

34 Rumeu de Armas, 1996, T.II:75, doc. XXIV.

35 Aznar Vallejo, 1981:174, doc.867.

36 Serra y Rosa, 1965:22.

Suplicamos a V. Real Alteza que en las penas de la cámara desta dicha isla y en los quintos de las cavalgadas que della se hizieren en Bervería y en otras cosas de que vuestras altezas sean servidos nos hagan merced con que se pueda sacar e traer la dicha agua [Serra y Rosa, 1965:247].

En esas mismas peticiones consta que al final solo se financió con los quintos reales la fortaleza de Santa Cruz, que se consideraba la obra más necesitada, no siendo suficiente con la primera provisión de 150.000 maravedís, debido a lo cual el concejo demandó más fondos con cargo a los quintos (Serra y Rosa, 1965:252).

3. LA EVOLUCIÓN DEL PRIVILEGIO DE FRANQUEZA EN EL S. XVI

Después de analizar la tributación de la Hacienda real en Canarias, de forma introductoria en la generalidad de tributos que se aplicaron y más detallada en cuanto al quinto real, nos adentramos en este y próximos epígrafes en el estudio de la evolución del privilegio de franqueza en Gran Canaria, La Palma y Tenerife. Lo haremos de conformidad a los principales hitos históricos que afectaron a dicho privilegio: su perpetuación en 1507, su aplicación de forma poco ortodoxa en Tenerife y La Palma después de sus conquistas, la ratificación real de 1510 del privilegio en esas islas, la difícil acomodación legal de las exenciones en La Palma y Tenerife en el periodo 1519-1528 y, por fin, la regionalización del privilegio de franqueza en octubre de 1528.

3.1. La perpetuación de las exenciones de los tributos de la Hacienda real en Gran Canaria por real cédula de 24 de diciembre de 1507

Una vez analizados los tributos reales que gravaron a los vecinos de las islas realengas en el s. XVI hemos de estudiar cómo fueron evolucionando las exenciones de todo tipo de pechos y alcabalas concedidas por los reyes en 1487 a Gran Canaria.

Justo unos días antes de que finalizara el plazo de los veinte años concedidos en 1487 para la exención de pechos y alcabalas —la misma urgencia con la que cada siete años se renuevan en la actualidad los incentivos fis-

cales del REF—, en la ciudad de Burgos, a 24 de diciembre de 1507, y a petición de los regidores grancanarios, la reina Juana amplió a perpetuidad la franqueza. Se basaba principalmente la petición en que la esterilidad del territorio no permitía el desarrollo social y económico de la sociedad sin la franqueza, pero el Consejo real aprovechó su perpetuación para efectuar un importante ajuste en la Hacienda real en Gran Canaria: el incremento del tipo impositivo del almojarifazgo (tributo real que gravaba el tráfico de mercancías a su entrada y salida de la isla) del 3 al 5%. Muy en peligro verían los regidores grancanarios la perpetuación de la franquicia en 1507 para aceptar una subida del 66,7% en el principal tributo que gravaba el comercio. Situación que parecería imposible en la actualidad en los tributos REF, pero que sin embargo se dio en 2012 con el alza del tipo aplicable al IGIC del 5 al 7% (incremento del 40% para paliar el drástico descenso de la recaudación de la Comunidad Autónoma de Canarias por la crisis económica). El nuevo tipo del almojarifazgo al 5% seguía siendo inferior al de Sevilla, pero la subida fue más que notable.

Al no conservarse las actas de cabildos del concejo de Gran Canaria no es posible seguir los acuerdos que tomaron los regidores para llegar a dicha proposición, ni tan siquiera podemos saber si fue una propuesta real del concejo o una imposición de la corte, pero sí parece claro el temor a perder todas o partes de las franquicias ante los nuevos tiempos que se avecinaban con el príncipe Carlos y sus delirios de grandeza. El coste del imperio en ciernes era una oscura sombra que se proyectaba sobre los territorios del reino, y la isla de Gran Canaria no quedaba al margen, viéndose reducido su estatus en 1507 al de simple puerto en la ruta americana, lejos de los objetivos establecidos años atrás para su conquista. De una forma u otra, lo cierto es que la franquicia por 20 años pasó a ser perpetua a partir de 1 de enero de 1508, *para siempre jamás* como el tópico decía, expresión que hemos de relativizar y entender como “hasta que los monarcas quisieran”. Y ello a costa de incrementar los ingresos de la Hacienda real con una generosa subida del tipo aplicable al almojarifazgo, el principal tributo que gravaba el tráfico de mercancías en la isla. ¿Podría haberse conseguido la exención a perpetuidad sin el incremento del almojarifazgo? Es una cuestión sobre la que solo podemos lanzar hipótesis, pero no contrastarlas, pero sí

hemos de tener muy en cuenta que las expectativas de la Corona en el archipiélago no eran las mismas en 1507 que las que habían generado la conquista de la isla a finales del s. XV. El descubrimiento de América y las posibilidades de consolidar un imperio europeo minimizaban la importancia de las islas realengas, y un riesgo evidente era lo que había sucedido en los territorios andaluces conquistados, en los que las franquicias concedidas fueron siempre temporales y no perpetuas. Desde esa óptica parece loable que los regidores grancanarios sacrificasen el tipo bajo del almojarifazgo en aras a la perpetuación de la franquicia de pechos y alcabalas.

Trascribimos del *Libro Rojo de Gran Canaria* parte de la ampliación a perpetuidad de la franqueza a finales de 1507, permitiéndonos poner en negrita algunos de los párrafos más importantes:

La qual dicha franqueza suso incorporada, el término en ella contenido es cumplido, e por parte de los dichos vezinos e moradores de la dicha ysla de la Gran Canaria me fue fecha relación que si la dicha ysla no tuviesse franqueza se despoblaría por la esterilidad della y por la necessidad que en ella ay de contratación en lo qual yo rescibiría desservicio e cerca dello me fue suplido e pedido por merced mandasse proveer como la mi merced fuesse e yo acatando los servicios que la dicha ysla e vezinos e moradores della an hecho a los dichos reyes, mis señores padres, e a mí, así en la conquista della como después acá e a los que espero que me harán de aquí adelante e en alguna encomienda e remuneración dellos e porque la dicha ysla sea más poblada e ennoblescida e acatando la necessidad de la dicha ysla e por hazer bien e merced a los vezinos e moradores della que en la dicha ysla biven e moran e bivieren e moraren de aquí adelante para siempre jamás que en ella tovieren su casa poblada, **mi merced e voluntad es que desde primer día del mes de henero del año venidero de mill e quinientos e ocho años en adelante para siempre jamás gozen de la franqueza que assí les fue fecha por los dichos reyes, mis señores padres, de aquellas cosas e con las condiciones e limitaciones e según e por la forma y manera que en la dicha carta suso encorporada se contiene e declara assí como si aquella fuera perpetua para siempre jamás**, con tanto que como en la dicha carta suso incorporada dize que sean obligados a pagar tres maravedís por ciento del cargo e descargo **que desde el dicho primero día de henero del dicho año venidero de mill e quinientos e ocho años en adelante para siempre**

jamás las personas en ella contenidas sean obligadas a pagar e paguen cinco maravedís por ciento... [Cullen, 1995: 298-300].

1507 es otro de los años claves para el REF, y el que hemos señalado como origen histórico del mismo, al pasar las exenciones que conformaban el privilegio de franqueza de Gran Canaria de temporales a perpetuas. En ese año las tres islas realengas disfrutaban de un conjunto remarcable de exenciones tributarias.

3.2. En 1510 las exenciones que disfrutaban de facto La Palma y Tenerife en los tributos de la Hacienda real son confirmadas por la reina Juana

El 20 de marzo de 1510 la reina Juana firmó en Madrid el privilegio de exención de alcabalas, monedas y otros tributos, salvo la moneda forera, durante veinticinco años contados desde el final de las respectivas conquistas de La Palma y Tenerife. Ese privilegio supuso la ratificación de las amplísimas exenciones fiscales concedidas por el conquistador-gobernador vitalicio Alonso Fernández de Lugo al término de la conquista de Tenerife a las dos islas que gobernaba en virtud de las capitulaciones suscritas con los Reyes Católicos.

Fue necesaria la confirmación o ratificación real porque los recaudadores se percataron de que no existía merced alguna al respecto de la franqueza de ambas islas, sino solo una promesa para la isla de La Palma, de modo que ante el problema que se les avecinaba, los consejeros reales optaron por una solución sensata: el mantenimiento de los privilegios “prometidos” por Alonso Fernández de Lugo, pero limitándolos temporalmente a un máximo de 25 años a contar desde las respectivas conquistas de La Palma (1493) y Tenerife (1496), y el gravamen de la moneda forera en igualdad de condiciones que las otras poblaciones del reino. Medida que comprendía dos matizaciones importantes para no perjudicar al concejo de Gran Canaria: a) que no podían beneficiarse de dichas exenciones plenas los vecinos de Gran Canaria que pasasen a residir a Tenerife y La Palma, evitando así el cambio de vecindad que dañaba al concejo grancanario, y b) que el régimen de exenciones ratificado no podía tampoco suponer perjuicio alguno a las

otras islas de *Canaria*, expresión que solo comprendía a Gran Canaria, dado que el resto de las islas era de señorío y no de realengo.

Del texto de este privilegio real de 20 de marzo de 1510 interesa destacar que en esa fecha Gran Canaria estaba exenta a perpetuidad de todo tipo de pechos y alcabalas, pero sujeta a un almojarifazgo al tipo del 5%, mientras que La Palma y Tenerife estaban exentas con carácter temporal, hasta 1518 y 1521, respectivamente, de todo tipo de tributos, incluido el almojarifazgo, pero no de la moneda forera, situación que justificaba las dos medidas adoptadas para no dañar al concejo grancanario.

Alguna petición existió por parte de los regidores para intentar prorrogar la exención de 25 a 30 años, como la efectuada a finales de 1513, en la que consta que la súplica inicial en el proceso de ratificación de la franquicia en 1510 era por ese periodo de 30 años. Se pedían 30 años de exenciones más una prórroga de 10 años, basada en la existencia de gusanos en los cañaverales de los ingenios azucareros. Ambas peticiones no fueron concedidas³⁷.

3.3. La difícil acomodación legal de las exenciones en los tributos de la Hacienda real en La Palma y Tenerife: 1519-1528

Las exenciones fiscales de Tenerife y La Palma fueron ratificadas por la reina Juana en 1510, finalizando el plazo de la franqueza en 1521. Pero en 1519 los recaudadores de tributos reales, precavidos por el vecino Pedro Gallego, pretendieron cobrar las alcabalas en la primera isla, oponiéndose el concejo, primero a través de su procurador en la corte Rafael Fonte el 3 de octubre de 1519, y luego dando poderes a Andrés Suárez Gallinato para que prosiguiera la defensa de la franqueza³⁸. Comenzó así un largo proceso que tuvo dos puntos de inflexión: 1º) la sujeción temporal del tráfico de bienes de ambas islas a la temida alcabala castellana, y 2º) la aplicación el 1 de enero de 1522 del almojarifazgo al comercio de esas dos islas al tipo del 5%, como en Gran Canaria, que hasta ese momento no se había exigido ni en La Palma ni en Tenerife, y la ratificación de la sujeción en ese mismo año a la moneda forera.

37 Serra y Rosa, 1996, 1952:277-8, doc.42.

38 Serra y Rosa, 1970: III.

Posteriormente, y a través de una real cédula otorgada en 1528, que incrementaba el tipo del almojarifazgo al 6%, se igualaba la tributación real en las tres islas de realengo. Para llegar a analizar la real cédula de 19 de septiembre de 1528, por la que se unifica la fiscalidad en las tres islas realengas y se incrementa el tipo del almojarifazgo del 5 al 6%, es necesario analizar antes los dos primeros puntos de inflexión señalados, lo que haremos a través de una serie de cédulas reales y conciertos que comienzan en Vitoria el 14 de noviembre de 1521, año en que finaliza el periodo de exención total de los tributos de la Hacienda real en la isla Tenerife, y que por tanto había que comenzar a regular la fiscalidad realenga a partir de 1 de enero de 1522. En el periodo inmediatamente anterior se produjo el hecho inaudito en la fiscalidad de las islas antes comentado: la sujeción de Tenerife y La Palma a la alcabala castellana por cuatro años, entre 1519 y 1522, renta concedida a Pedro Gallego, que analizaremos en primer lugar junto a las vicisitudes que se dieron.

El almojarifazgo continuó al tipo del 6% en las tres islas realengas durante todo el s. XVI, siendo confirmado por reales cédulas de 18 de agosto y 24 de septiembre de 1579³⁹.

3.3.1. La fallida pretensión de sujetar las islas de Tenerife y La Palma a las alcabalas reales a través del arrendamiento a Pedro Gallego: 1519-1522

Bien es cierto, como se ha comentado, que las exenciones concedidas a las islas de La Palma y Tenerife no tenían respaldo legal suficiente. La Palma solo tuvo una promesa real de exención de todo tipo de pechos y alcabalas antes de su conquista, que no fue confirmada posteriormente, mientras que Tenerife careció incluso de promesa real y más de una real cédula que reconociera las exenciones fiscales, pero esa situación de ilegalidad finalizó con la ratificación regia de 1510 a las franquezas que *de facto* venían disfrutando ambas islas. Por ello, la pretensión de Pedro Gallego, vecino de Tenerife y posterior arrendatario de la nueva renta, de gravar con la alcabala el tráfico de bienes en las dos islas hay que considerarla como una inter-

39 Rumeu de Armas, 1991 (1947) T.1:289.

pretación poco afortunada del régimen fiscal implantado, pero muy en consonancia con los avatares a los que periódicamente se ve sometido el REF, más aún en la actualidad. No creemos, no obstante, que la interpretación fuese personal, sino que obedecía al interés de la Corona de obtener rentas donde fuese y de la forma que fuera, que se concreta en el primer párrafo dispositivo de la provisión de 14 de noviembre de 1521: *que las dichas rentas de las alcabalas e almoxarifazgo, como a Nos pertenece en las dichas yslas de Tenerife y La Palma, se encabezan para cada uno de los dichos quinze años...*⁴⁰. La primera reacción a la lectura de ese breve texto es que se trata de un error, debido a que en las islas realengas no se aplicaban las alcabalas castellanas. Pero no se trata de una confusión, sino que el monarca partía de un hecho que para él era cierto: que las islas occidentales estaban sujetas a las alcabalas, aunque luego, con pragmatismo, se buscase una salida y solución legal a una real decisión que fue recurrida ante la Justicia. Efectivamente, en un primer otrosí de la provisión de 14 de noviembre se señala que las islas estaban sujetas a la alcabala, que se había llegado a un arrendamiento con Pedro Gallego por cuatro años con dicho tributo, y que el concejo había interpuesto el pleito correspondiente al no estar de acuerdo con dicha sujeción, puesto que las islas estaban exentas de pechos y alcabalas. Es decir, el monarca reconocía, pendiente de la resolución del litigio, ¡que la alcabala se aplicaba en Tenerife y La Palma!, cuando en realidad estaban exentas a partir de la confirmación real de la franqueza en 1510. La solución práctica a la que se llegó consta también en ese primer otrosí y consistió en hacer tabla rasa con las pretensiones del arrendamiento de la alcabala y el almojarifazgo de los años 1519-1521, en tanto en cuanto se encabezaba por primera vez la renta del almojarifazgo a partir de 1 de enero de 1522 al tipo del 5%.

Tenerife y La Palma quedaban sujetas y no exentas del almojarifazgo por primera vez en su historia, como Gran Canaria, pero al menos se libraban de la temida exacción de la alcabala castellana, hasta ese momento desconocida en las tres islas de realengo:

40 Viña Brito *et alii*, 2006:226.

Otrosí, que por quanto de las alcabalas de estas dichas yslas estaba fecho arrendamiento a Pedro Gallego para los años de quinientos e diez e nueve, e quinientos e veinte, e quinientos e veynte e uno, e quinientos e veynte e dos, y que entre el dicho Pedro Gallego y las dichas yslas el nuestro procurador fiscal ha avido pleito porque las dichas yslas dezian no ser cumplido el termino de las franquezas dadas a las dichas yslas e no ser obligadas a pagar por la dicha cabsa. El qual dicho pleito aun no está terminado, e agora las dichas yslas toman a su cargo por vía de encabeçamiento las dichas rentas para desde el año venidero de quinientos e veynte e dos años en adelante, que por los años de quinientos e diez e nueve e quinientos e veynte e quinientos e veynte e uno no se pidan ni demanden a las dichas yslas ni alguna de ellas cosa alguna de las dichas alcabalas ni almoxarifazgo por razón del dicho arrendamiento ni en otra manera, e que quedan libres e desde agora se da por ninguno e de ningund valor y por efecto el dicho arrendamiento para los dichos tres años de quinientos e diez e nueve, e quinientos e veinte, e quinientos e veynte e uno, e damos por libres e quitas a las dichas yslas de todo lo que devieron pagar los dichos tres años e cada uno de ellos [Viña Brito *et alii*, 2006:228].

En el Archivo General de Simancas se conservan documentos de la época en los que podemos ver la interina sujeción de Tenerife y La Palma a las alcabalas, y cómo se veían afectadas las ordenanzas de los concejos en materia de comercio y suministros. En un primer real escrito, fechado en Ávila el 24 de mayo de 1519 y dirigido al gobernador o juez de residencia de Tenerife y La Palma, a petición del arrendatario mayor de las alcabalas Pedro Gallego, se indica que el concejo y otras personas tenían estancos sobre el pan, vino, carne y mantenimientos, lo que contravenía la normativa de las alcabalas⁴¹.

El arrendatario de la renta de la alcabala y su receptor en Sevilla, temerosos de la conflictividad que estaba generando e iba a generar la nueva exacción, consiguen un segundo escrito real de 24 de mayo de 1519, dirigido desde Ávila al gobernador Alonso de Lugo para que habilitara un juez en esa materia antes las dilaciones de los dos concejos⁴².

41 Aznar Vallejo *et alii*, 1991:41-2, doc.122.

42 Aznar Vallejo *et alii*, 1991:42, doc.123.

En el tercer documento que elegimos para recalcar la sujeción a la alcabala, dado en Valladolid el 27 de septiembre de 1520, se hace referencia al pleito que se seguía con este asunto entre Pedro Gallego, recaudador de las rentas, Juan de Almansa, receptor en Sevilla de las rentas, y los concejos de Tenerife y La Palma:

Receptoría al gobernador de Gran Canaria para que reciba las probanzas del pleito que se sigue ante los Contadores Mayores, a petición del concejo de La Palma. El citado pleito es, por una parte, entre Pedro Gallego, “autor demandante”, vecino de Tenerife y recaudador de las rentas pertenecientes a la corona en Tenerife y La Palma por el año de la data y los tres próximos; Juan de Almansa, jurado, vecino de Sevilla y receptor de dichas rentas; y el licenciado Xuares, promotor fiscal. Y por otra parte, los concejos de las islas de Tenerife y La Palma. Versa sobre los arrendamientos de estas rentas, durante los años indicados, ya que a Pedro Gallego le fue dada una carta de “recudimiento” y a Juan de Almansa de receptoría, mientras que los vecinos señalan que no están obligados al pago de alcabalas ni otros derechos por una merced real que les fue dada [Aznar Vallejo *et alii*, 1991:63, doc.222].

Con la redacción de este apartado hemos pretendido dar a conocer una situación de hecho y de derecho poco conocida: que las islas de Tenerife y La Palma estuvieron sujetas a la alcabala castellana. Durante breve tiempo, sí, pero sujetas al fin y al cabo al temido tributo, rematada su renta a favor de Pedro Gallego y su receptoría en Sevilla a Juan de Almansa, a pesar de la confirmación regia de la franqueza otorgada por la reina Juana en 1510. Constituye un ejemplo más de la inseguridad jurídica en la que siempre ha estado inmersa el REF, y una diferencia notable frente a la fiscalidad de la Hacienda real en la isla de Gran Canaria.

3.3.2. La importante labor de los emisarios canarios en la corte

Hemos de pensar en lo lejos que se encontraba la corte en aquellos años, las dificultades que entrañaba el viaje, la complejidad que suponía obtener la documentación que se solicitaba y el coste económico que todo ello representaba para unas arcas locales casi siempre vacías. Por ello, la labor de

los emisarios o procuradores de aquella época es de elogiar, tanto los que representaban al concejo de Gran Canaria como al de Tenerife y La Palma. Serra y Rosa (1970), refiriéndose al proceso de renovación de las franquicias de Tenerife que terminaban en 1521, han redactado de forma precisa y clara la labor desarrollada por tres procuradores: Suárez Gallinato, Juan de Aguirre y Ruiz de Berlanga, en una época especialmente convulsa en Castilla con la rebelión de los comuneros. Como paradigma de ese importante quehacer transcribimos parte del texto con sus comentarios, que bien ilustra sobre la labor desempeñada y los costes que representaba:

(...) Ya de momento esto supone un esfuerzo económico, pues hay que pagar 300 días de salario al procurador, a razón de un ducado de oro por día, amén de otros 50 para letrados y escribanos; como, naturalmente, en caja no hay un maravedí, se acude a *emprestar* de mercaderes. Embarca Gallinato en 12 de julio y en diciembre se está ya en pleito, para el cual hay que hacer cierta probanza y para ello se dan poderes al mayordomo del Cabildo. Pero salvo este éxito de aplazamiento, la misión de Gallinato resulta todavía más inoportuna que la de Benítez: “han sucedido en Castilla tales cosas que con el Consejo no se puede negociar cosa alguna” y por tanto también este mensajero recibe orden de regresar, tanto más que la probanza exige más de 200 días y entretanto no hay qué hacer. En efecto, desde antes de embarcar don Carlos en La Coruña, la ciudad de Toledo está en franca rebeldía y siguen enseguida su ejemplo Segovia y todas las demás; en todo el año 1520 no podía esperarse nada del gobierno de Castilla. Es, pues, milagroso como el procurador del Cabildo, ya de regreso en febrero de 1521, puede presentar una colección de no menos de 8 provisiones o mercedes, a la verdad casi todas meras confirmaciones. Cuanto a las alcabalas, que era lo que importaba, ha pactado y el Cabildo aprueba, mudar aquel tributo por un derecho o almojarifazgo de cargo y descargo, en forma de encabezamiento, del que todavía tiene que negociarse y sacar el privilegio, para lo que tiene que ir otro emisario [Serra y Rosa, 1970: III y IV].

4. LA REGIONALIZACIÓN DEL PRIVILEGIO DE FRANQUEZA

Todo el largo y complejo proceso que hemos analizado en el epígrafe 3 sobre la fiscalidad de la Hacienda real en Tenerife y La Palma finaliza con el

privilegio de franqueza concedido en Madrid el 7 de octubre de 1528. Por un lado, se ratifica la franqueza de alcabalas, pechos y otros tributos, excepto la moneda forera, y por otro se confirma el incremento del tipo del almojarifazgo del 5 al 6%, encabezándose, por obligación, su renta por el concejo de Tenerife.

El privilegio se concede a petición de Francisco de Lugo, regidor de Tenerife, que deseaba culminar su labor con la confirmación real de los conciertos que se habían suscrito. Por ello, el privilegio de 7 de octubre de 1528 no añade aspecto nuevo alguno en la evolución de las materias estudiadas, pero sí las confirma, suponiendo un nuevo hito en el REF, sobre todo en las dos islas realengas occidentales, al tiempo que se reunifica la imposición realenga en las tres islas de Gran Canaria, Tenerife y La Palma. Los puntos principales que se recogen en este privilegio sirven, a su vez, de resumen de todo cuanto hemos ido explicando en los años precedentes, concretamente a partir de 1522, año en que se concertó por primera vez el gravamen del almojarifazgo en las islas de La Palma y Tenerife:

- a) Se confirma la franqueza de alcabalas, monedas, pechos, derechos y tributos a los vecinos y moradores de Tenerife (por extensión a La Palma, dado que se gobernaban conjuntamente), y a los extranjeros de cualquier nacionalidad que importasen o exportasen mercancías, quedando solamente obligados los vecinos al pago de la moneda forera. Para Gran Canaria se adoptó esta medida por real cédula de 12 de octubre de 1528.
- b) A cambio de las exenciones fiscales, todas las mercancías que entrasen y saliesen de la isla estaban gravadas con el almojarifazgo al tipo del 6%.
- c) Se ratificaba el régimen de exención a la exportación de mercancías que hubiesen sido importadas y gravadas con el almojarifazgo dentro del plazo de 30 días. El comerciante que las sacase después de haberlas introducido gozaba de la exención dentro de ese plazo, siempre que jurase que no había podido venderlas y que no salían vendidas a otra persona. Recordemos que ese régimen de importación-exportación temporal se implantó en 1487 en Gran Canaria, cuando se sujetó su comercio al almojarifazgo al tipo del 3%, y en Tenerife y La

Palma cuando su comercio fue gravado por ese tributo a partir de 1522.

- d) Se confirmaba la exención a partir del 1 de enero de 1533 del almojarifazgo a la leña que se exportase desde Tenerife a Gran Canaria, así como a su entrada en la segunda isla. Este beneficio había sido concedido a Gran Canaria por la necesidad de leña para los hornos de sus ingenios azucareros y se hacía extensible a la carga de la leña en Tenerife, siempre y cuando saliera hacia Gran Canaria y siguiera vigente su exención.
- e) Se ratificaba, finalmente, el encabezamiento de la renta real del almojarifazgo por parte del concejo de Tenerife en los años 1537 y 1538, quedando vigente para todo el periodo 1528-1538, en el que anualmente debía pagarse en Sevilla, en moneda castellana, 960.000 maravedís.

A pesar de la importancia de las medidas anteriores, que fueron ratificadas por el monarca, en el análisis de la evolución del REF damos mayor importancia al hecho de que se reunificase en 1528 la Hacienda real en las tres islas de realengo. A ello contribuyó de forma decisiva el privilegio de 7 de octubre de ese año.

A MODO DE RESUMEN

En este trabajo hemos analizado la evolución de la Hacienda real en las tres islas realengas en el s. XVI. Por un lado, los tributos que efectivamente se gravaron en una o en las tres islas conquistadas por los Reyes Católicos a finales del s. XV, y por otro, las importantes exenciones que disfrutaron, primero Gran Canaria, por aplicación del privilegio de franqueza de 1487, y posteriormente La Palma y Tenerife, por disposición de su conquistador-gobernador.

La tributación de la Hacienda real, al margen del almojarifazgo, consistía en los gravámenes de las denominadas regalías reales (orchilla, salinas, conchas y quinto real), los que hacían partícipes a la Corona de los diezmos de la Iglesia (tercias reales) y el servicio real que se recaudaba cada siete años

a nivel de todo el reino (la moneda forera). De todos ellos hemos destacado en el artículo la imposición del quinto real, que afectó a las tres islas realengas y supuso tanto una fuente de ingresos importantes como una rica casuística, al utilizarlo la Corona como moneda de cambio para remunerar el servicio de almirantes, gobernadores, y súbditos que combatiesen con sus fuerzas y pecunio a moros, turcos y franceses.

Sin ser los tributos que componían la Hacienda real, también hemos analizado la evolución del privilegio de franqueza o de las exenciones de todo tipo de pechos y alcabalas:

La perpetuación de la franqueza de Gran Canaria de 24 de diciembre de 1507

Los veinte años de franqueza otorgados a Gran Canaria en 1487 terminaban en 1507, de manera que se le concedieron las exenciones a perpetuidad en diciembre de 1507, no sin hacer antes un importante ajuste en la imposición de la Hacienda real: se incrementó el tipo del almojarifazgo del 3 al 5%. Subida notable que tuvieron que aceptar los regidores del concejo, debido a que el interés de la Corona por las Islas no era el mismo que antes del descubrimiento de América.

La confirmación en 1510 de las exenciones de La Palma y Tenerife

La Palma y Tenerife disfrutaron de una exención total en la Hacienda real (salvo ciertas rentas de regalías) concedida por su conquistador-gobernador, pero sin reconocimiento expreso de la Corona. Por ello, el 20 de marzo de 1510 la reina Juana firmó el privilegio de exención de alcabalas, monedas y otros tributos, salvo la moneda forera, durante veinticinco años contados desde el final de las respectivas conquistas. Ese privilegio supuso la ratificación hasta el 31 de diciembre de 1518 y 1521 de las amplísimas exenciones fiscales concedidas por el conquistador Alonso Fernández de Lugo, al término de la conquista de Tenerife, a las dos islas que gobernaba en virtud de las capitulaciones suscritas con los Reyes Católicos.

La acomodación legal de las exenciones en La Palma y Tenerife en el periodo 1519-1528

Antes de que finalizara el plazo de las exenciones en 1518 y 1521 para La Palma y Tenerife, respectivamente, los recaudadores reales sometieron el comercio de las dos islas al gravamen castellano de la alcabala, produciéndose una tensa situación que acabó con un concierto entre la Corona y el concejo de Tenerife. Mediante ese concierto, el concejo encabezaba la renta del almojarifazgo al tipo del 5%, quedando ambas islas sujetas y no exentas del almojarifazgo por primera vez en su historia, como Gran Canaria, pero al menos se libraban de la temida exacción de la alcabala castellana, hasta ese momento desconocida en las tres islas de realengo.

El privilegio de franqueza de 1528 y el incremento del almojarifazgo

Todo el proceso de adecuación de la franqueza en las tres islas de realengo y la solución de alguna laguna técnica que quedaba por resolver finalizó en 1528, año en que se confirman las exenciones a todo tipo de pecho y alcabalas, y se reconoce el régimen de exención aplicable a los comerciantes extranjeros que no residiesen en las Islas. En contrapartida, se incrementó el tipo del almojarifazgo del 5 al 6%. Quedaba configurada la Hacienda real en las islas realengas para el resto del s. XVI: los vecinos y comerciantes foráneos estaban exentos de pechos y alcabalas, pero sujetos al almojarifazgo al tipo del 6%, a la moneda forera (solo los vecinos), quintos reales, tercias reales y tributos sobre las regalías principales: orchilla, salinas (excepto Tenerife) y conchas.

FUENTES Y BIBLIOGRAFÍAS CITADAS

FUENTES

- AZNAR VALLEJO, E. (1981). *Documentos canarios en el Registro General del Sello (1476-1517)*. *Fontes Rerum Canariarum*. Santa Cruz de Tenerife: Instituto de Estudios Canarios, Universidad de La Laguna.
- AZNAR VALLEJO ET ALII (1991). *Documentos canarios en el Registro General del Sello (1518-1525)*. La Laguna: Instituto de Estudios Canarios.
- CULLEN DEL CASTILLO, P. (1995). *Libro Rojo de Gran Canaria o Gran Libro de Provisiones y Reales Cédulas. Introducción Pedro Cullen del Castillo*. Las Palmas de Gran Canaria: Ediciones del Cabildo Insular de Gran Canaria.
- RUMEU DE ARMAS, A. (1996). *España en el África atlántica, Tomo II*. Las Palmas de Gran Canaria: Ediciones del Cabildo de Gran Canaria.
- SERRA RÁFOLS, E. y ROSA OLIVERA, L. (1965). *Acuerdos del Cabildo de Tenerife III, 1514-1518*. La Laguna: *Fontes Rerum Canariarum*. Instituto de Estudios Canarios en la Universidad de La Laguna.
- SERRA RÁFOLS, E. y ROSA OLIVERA, L. (1970). *Acuerdos del Cabildo de Tenerife IV, 1518-1525*. La Laguna: *Fontes Rerum Canariarum*. Instituto de Estudios Canarios en la Universidad de La Laguna.
- VIÑA BRITO, A. et alii (2006). *Reales Cédulas, Provisiones y Privilegios de la isla de Tenerife (1496-1531)*. Santa Cruz de Tenerife: Oristán y Gociano.
- VIÑA BRITO, A. Y MACÍAS MARTÍN, F. (2012). *Documentos relativos a Canarias en el Registro General del Sello de Corte [Archivo General de Simancas, 1476-1530]*. *Fontes Rerum Canariarum*, XLVII. CD.

BIBLIOGRAFÍA

- AZNAR VALLEJO, E. (2014). "Las rentas del Almirantazgo Castellano. Entre la ley y la costumbre". *En la España Medieval*, vol.37, pp. 131-163.
- BELLO LEÓN, J.M. (2006). "Notas para valorar la contribución de la expansión atlántica a la Hacienda Real Castellana a finales de la Edad Media". La Laguna: *Revista de Historia* nº 188, abril, pp. 61-75.

- LADERO QUESADA, M. Á. (1966A). "Las cuentas de la conquista de Gran Canaria". Madrid-Las Palmas: *Anuario de Estudios Atlánticos*, 12, pp. 11-104.
- LADERO QUESADA, M.Á. (2003). "El Almirantazgo de Castilla en la Baja Edad Media. Siglos XIII a XV". Madrid: Cuadernos Monográficos del Instituto de Historia y Cultura Naval, pp. 57-82.
- RUMEU DE ARMAS, A. (1991). *Canarias y el Atlántico. Piraterías y ataques navales*. Edición facsímil de la de 1947. Viceconsejería de Cultura y Deportes del Gobierno de Canarias.

Capítulo 2

LOS LÍMITES DE AYUDAS DE ESTADO EN EL REF Y LAS CONSECUENCIAS DE SU SUPERACIÓN

Francisco Hernández González

INTRODUCCIÓN

En un trabajo anterior expusimos las principales características del régimen de los incentivos del REF en la perspectiva de su consideración como ayudas de Estado que derivan tanto de la normativa comunitaria como del Derecho interno (véase, Hernández, 2015). En este momento, y una vez publicados el Real Decreto 1022/2015, de 13 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, así como el Reglamento (UE) 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del TFUE, queremos profundizar en un aspecto de aquel trabajo, los efectos de la superación de los límites de acumulación de ayudas, ampliándolo y tratándolo a la luz de las mencionadas modificaciones normativas y de la doctrina posterior publicada.

En esta materia podemos diferenciar las dos consecuencias o efectos que señala la disposición adicional cuarta del Real Decreto-ley 15/2014, cuarto párrafo, para el caso de concurrir el supuesto en cuestión, esto es, la superación por el beneficiario del límite de acumulación de ayudas de Estado: de un lado, el reintegro del exceso de la ayuda recibida, de otro, la comisión de una infracción. En ese mismo orden los examinaremos.

1. EL REINTEGRO DEL EXCESO DEL LÍMITE DE ACUMULACIÓN DE AYUDAS

En esta primera consecuencia de la superación del referido límite podemos distinguir a su vez entre los aspectos sustanciales, referidos a la determinación del tope de acumulación de ayudas cuyo exceso ha de reintegrarse, y los aspectos formales, o sea, el procedimiento para hacer efectivo ese reintegro por parte del beneficiario de la ayuda.

1.1. Los aspectos sustantivos: la determinación del exceso

En cuanto a los aspectos sustanciales, se ocupan de la cuestión tanto la normativa comunitaria, como la interna, y quizás la primera idea a subrayar en este aspecto es, como ha destacado Socorro (2016: 365-366), la diferenciación entre **umbrales de notificación individual y acumulación de ayudas**, en el sentido de que para que sea aplicable el régimen de exención de notificación a la Comisión que se deriva del Reglamento General de Exención por Categorías (RGEC), n.º 651/2014, las ayudas de Estado no han de sobrepasar determinado umbral, pues si así sucede no se pueden acoger al citado Reglamento de exención de notificación y procede, por lo tanto, la preceptiva notificación individual a dicho órgano comunitario. De acuerdo con el mencionado Reglamento (Artículo 4. 1.a), en el caso de las ayudas a la inversión toda ayuda para una inversión con unos costes subvencionables superiores a 100 millones de euros ha de ser notificada individualmente. Lo mismo sucede con las ayudas a las PYME, que superen los 7.5 millones de euros por empresa y proyecto en el caso de las ayudas a la inversión, o los 2 millones de euros por empresa y proyecto en el caso de los servicios de consultoría o de la misma cantidad por empresa y año en el caso de participación en ferias comerciales (Artículo 4. 1. c), d) y e) respectivamente). En el supuesto de regímenes de ayudas para obras audiovisuales el umbral de notificación es de 50.000.000 de euros por régimen y por año (Artículo 4.1.aa).

En este sentido, la acumulación de ayudas que se regula normativamente entendemos que cumple dos funciones, de un lado, señalar cuando no es posible acogerse al régimen de exención de notificar a la Comisión europea y, por lo tanto, es preciso la notificación individual de la ayuda de Estado concedida y, por otro, dentro ya del régimen de mera comunicación establecido por el RGEC, determinar si se ha sobrepasado o no el límite establecido para la ayuda en cuestión. Y es preciso, resaltar, asimismo, la idea de que el límite de ayudas opera según la clase ayuda de Estado de que se trate, sin que, a efectos de su cálculo, puedan acumularse a su vez unas clases de ayudas con otras (Socorro, 2016).

Esa segunda perspectiva, es decir, la de los **límites de acumulación de ayudas** se regula asimismo en la normativa interna, en concreto en la Dis-

posición adicional segunda del Real Decreto-Ley 15/2014 y se concreta en los artículos 37 y 38 del Reglamento 1758/2007, de desarrollo de la Ley 19/94, en la modificación introducida por el Real Decreto 1022/2015, de manera que para las ayudas regionales al funcionamiento se fijan en el 10% del volumen de negocios para los sectores económicos en general y en el 17,5% de dicho volumen para el sector industrial en particular, siendo ilustrativo de las particularidades e incertidumbres del Derecho comunitario la observación de Socorro (2016), nota a pie nº 4, de que *la cifra del 17,5% no aparece en el RGEC, que sólo se refiere al 10% en el art. 15.2.b). Dicha cifra resulta de la negociación con la Comisión, e incluye la acumulación de las ayudas al transporte de mercancías (art. 15. 2. a) con el resto de ayudas de funcionamiento del art. 15. 2. b).*

En cuanto a las ayudas regionales a la inversión ha sido unánime la crítica doctrinal (Hernández, 2015:306; Comité Científico de la Cátedra del REF, 2015:352) a la remisión genérica que se hace en la normativa interna (Art. 38. 1. b) del Reglamento 1758/2007) a las Directrices sobre las ayudas estatales con finalidad regional para 2014-2020, al Reglamento (UE) n.º 651/2014 y al resto del Ordenamiento comunitario aplicable, cuando, según Socorro (2016:370), *“esa referencia genérica lejos de aclarar, confunde aún más, y que podría haberse resuelto con una referencia a los arts. 8 y 14 del RGEC”*.

Y en efecto, el apartado 12 del art. 14 del RGEC dispone que *“la intensidad de ayuda en equivalente de subvención bruto no deberá ser superior a la intensidad máxima de ayuda establecida en el mapa de ayudas regionales que esté en vigor en el momento en que se conceda la ayuda en la zona de que se trate”*. El límite máximo de intensidad de las ayudas con finalidad regional es, en Canarias, de acuerdo al mapa aprobado por la Comisión para el periodo 2014-2020, mediante Decisión de 21 de mayo de 2014 de un 35%, porcentaje que puede ser incrementado para las medianas empresas en un 10% y para las pequeñas empresas en un 20%, encontrándose recogida la definición de pequeña y mediana empresa a estos efectos en el Anexo I del RGEC.

En lo que se refiere a la deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de publicidad y propaganda, el artículo 38 del Reglamento 1758/2007, refiriéndose al Reglamento (UE) n.º 651/2014, señala

para las inversiones en dichos territorios un límite de 7,5 millones de euros por empresa y proyecto y para los mencionados gastos un umbral de 2 millones de euros por empresa y año.

Finalmente, y en cuanto a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales realizadas en Canarias, el citado precepto reglamentario señala un límite total de ayudas de esta clase de 50 millones de euros por año, remitiéndose asimismo al Reglamento comunitario y detallando igualmente, dado que se trata de un límite con carácter total para esta clase de ayuda, el procedimiento a seguir por los beneficiarios que aspiren a disfrutar de la misma y la respuesta que en el plazo de veinte días les ha de ofrecer la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), admitiendo o rechazando, total o parcialmente la solicitud de ayuda.

Quizás el defecto principal de este precepto —el artículo 38 del Reglamento 1758/2007— sea, como ha señalado Socorro (2016: 369), *“que no alcance a explicar claramente qué ayudas han de acumularse y cuales no a efectos de determinar si se alcanzan o no los diferentes umbrales”*, defecto que tiene su reflejo en algunos aspectos del modelo de Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del REF de Canarias y otras ayudas de Estado, modelo aprobado con el número 282 por Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo, y del que, entre otras críticas, se ha denunciado por el citado autor (pág. 373) que *“a efectos del control de los límites en materia de ayudas de Estado el único sumatorio que tiene un verdadero sentido es el de las ayudas regionales al funcionamiento”* dado que, como se ha señalado con anterioridad, las distintas clases de ayudas de Estado (ayudas regionales al funcionamiento y a la inversión, a las PYMES, sectoriales) no se suman unas con otras a efectos de determinar el límite de acumulación, e, incluso, en el caso de las ayudas regionales a la inversión, la acumulación de ayudas solo se aplica si se trata del mismo proyecto de inversión, o si son ayudas para distintos proyectos de inversión pero para los mismos costes subvencionables.

Por ello, en definitiva, podemos concluir esta parte del trabajo señalando que el objeto del reintegro será el exceso sobre los límites que para cada clase de ayuda de Estado se ha dejado señalado. Veamos ahora algunas notas sobre el procedimiento de reintegro de ese exceso.

1.2. Los aspectos procedimentales del reintegro del exceso

1.2.1. La aplicación del Derecho comunitario por la Comisión Europea y por las Administraciones de los Estados miembros

En el Derecho comunitario se encuentra reconocido el principio de autonomía nacional institucional y procedimental, de acuerdo con el cual la recuperación o reintegro de la ayuda ha de realizarse siguiendo el procedimiento establecido al efecto por el Estado miembro, respetando siempre el principio de inmediatez y efectividad de la Decisión comunitaria. En este sentido el Reglamento 2015/1989, del Consejo, establece que (Artículo 16. 3): *“la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión”*.

De acuerdo a lo señalado por García (2016: 435), de este precepto del Reglamento comunitario se desprende que el mismo reconoce que no existe una norma de la UE que fije un procedimiento específico de recuperación, asumiéndose, por el contrario, una diversidad de procedimientos aplicables al establecer que la recuperación se lleve a cabo con arreglo *“a los procedimientos de Derecho nacional del Estado miembro interesado”*. De ahí que, en ausencia de cauce procedimental aplicable, la imposibilidad absoluta de proceder al reintegro deba desembocar en la aplicación del régimen sancionador —contra los Estados miembros— previsto en el propio Reglamento. Por todo ello, el legislador español decidió, con ocasión de la última modificación de la LGT, introducir la regulación específica para la recuperación o reintegro de las ayudas de Estado vinculadas al ámbito tributario, incorporando a su texto el Título VII, denominado *Recuperación de ayudas de Estado que afectan al ámbito tributario*, Título que en el proyecto de Ley, y así puede comprobarse en la exposición de motivos (Apartado V), partía de una sola premisa: la existencia de una previa Decisión de la Comisión Europea declarando la recuperación de la ayuda de Estado, Decisión que luego la Administración tributaria interna se encargaba de ejecutar.

Pero, en previsión de que en determinados supuestos la recuperación de una ayuda de Estado no tenga su origen en una Decisión de la Comisión Eu-

ropea, sino en una decisión de la Administración interna, se consideró necesario por el legislador español introducir una salvedad para que el Título VII resultase de aplicación, asimismo, en estos supuestos de ausencia de la correspondiente Decisión de la Comisión, motivo por el que, en las postrimerías del debate parlamentario, se incorporó el apartado 3 del artículo 260 de la LGT que establece: *“Además de en los supuestos a que se refieren los apartados anteriores de este artículo, lo dispuesto en este Título resultará de aplicación en cualquier supuesto en que, en cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, resulte procedente exigir el reintegro de las cantidades percibidas en concepto de de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario”*.

De esta manera, el título habilitante, según la LGT, para la recuperación de una ayuda de Estado tributaria, bien lo puede constituir la Decisión de la Comisión Europea al respecto, quien tiene competencia plena concedida por el Tratado para examinar los regímenes de ayudas de Estado de los Estados miembros, bien, en el supuesto de que así se prevea en la normativa comunitaria, la decisión de la Administración interna del Estado miembro aplicando el Derecho comunitario, en lo que se ha denominado por la doctrina administrativista el fenómeno de la Administración indirecta comunitaria, supuesto este en el que se aplicarán asimismo las previsiones del nuevo título VII de la LGT.

1.2.2. Diversidad de competencias y de procedimientos a seguir en el reintegro del exceso de límite de acumulación de ayudas de Estado en el REF

La disposición adicional cuarta del Real Decreto-ley 15/2014, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece en su párrafo cuarto, *“El reintegro del exceso de la ayuda ... se efectuará con arreglo a los procedimientos correspondientes en función de la naturaleza de la ayuda”*. Con ello debe entenderse que sólo si el exceso de la ayuda que deba reintegrarse afecta al ámbito tributario el procedimiento de reintegro seguirá los mandatos del nuevo Título VII de la LGT, pues, en caso contrario, deberá seguirse el procedimiento correspondiente.

En cuanto a la competencia para el desarrollo de los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario, la LGT,

en el art. 260, hace una atribución a la Administración tributaria de forma genérica, sin ulterior concreción de competencia. Sin embargo, la doctrina ha señalado que el legislador español opta por una solución pragmática, recomendada por la Comisión, asignando la ejecución de la recuperación a la Administración tributaria que mejor conoce las singularidades y complejidades técnicas de la norma que genera la ayuda ilegal recuperable (García, 2016). Y algo de ello parece reflejarse en el ámbito de las ayudas de Estado relacionadas con el REF de Canarias, en cuanto que el art. 38 bis del Reglamento 1758/2007, en la redacción introducida por el Real Decreto 1025/2015, asigna las competencias en cuanto al seguimiento y control de la acumulación de las ayudas, en primer lugar, de los incentivos del REF, y después, de aquellos otros, cualquiera que sea su naturaleza, que tengan la consideración de ayudas de Estado, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), bien es verdad que con varias precisiones. La primera, la de que ese seguimiento y control lo sea en el ámbito de la Administración del Estado. La segunda, la de que el mismo lo sea referente a materias propias de su competencia. Y la tercera, de que todo ello sea sin perjuicio de las competencias atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado. De donde se deduce que la competencia de la AEAT opera en el ámbito de los incentivos REF en los tributos estatales y que carece de competencia, por ejemplo, en el procedimiento de recuperación de una ayuda consistente en una subvención estatal.

Precisamente por el diferente ámbito competencial de las ayudas de Estado en el REF, en el que se mezclan, de un lado, ayudas tributarias y no tributarias y, de otro, ya dentro de las primeras, ayudas cuyo seguimiento y control corresponde a la AEAT y ayudas en las que tales competencias corresponden a la Agencia Tributaria Canaria (ATC), en el apartado 2 del artículo 38 del Reglamento 1758/2007, en la mencionada redacción, se contempla el supuesto de que el exceso de las ayudas a reintegrar supere el ámbito de competencias de la Administración u órgano actuante, en cuyo caso prevé la norma que “se dará traslado al órgano competente de las demás ayudas para que procedan a la exigencia de la cuantía restante”. Aunque quizás el autor de la norma reglamentaria no fue todo lo preciso que exige el supuesto, en el que no solamente pueden existir diversos órganos competen-

tes, sino también diferentes Administraciones con competencias para la recuperación de las ayudas, el sentido de la norma parece claro, no obstante.

En cualquier caso, no está de más el recordar que dada la existencia en los incentivos REF de ayudas de naturaleza tributaria y de ayudas que no lo son, el procedimiento de reintegro del exceso, aparte de la competencia de la Administración o del órgano correspondiente, habrá de seguir el cauce adecuado en función de la clase de ayuda de que se trate, de manera que, como se ha indicado al principio de este apartado, el reintegro de las ayudas que afecten al ámbito tributario seguirá el cauce previsto en el Título VII de la LGT, pero el reintegro de las ayudas que se encuentran al margen de tal ámbito seguirán su procedimiento específico y así, en el caso de las subvenciones, será de aplicación, en el ámbito estatal, el procedimiento de reintegro de subvenciones previsto en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones -artículos 37.1.b) y 38 a 43-, desarrollado por el RD 887/2006, de 21 de julio, Reglamento de Desarrollo de la Ley General de subvenciones —artículos 94 y ss.—.

De esta manera podemos concluir que, en el supuesto de reintegro del exceso del límite de acumulación de ayudas en el REF, pueden convivir, además de diferentes Administraciones u órganos administrativos competentes, distintos procedimientos de reintegro en función de la naturaleza de las ayudas afectadas, sin que la norma reglamentaria, que se ha preocupado de establecer el orden de reintegro cuando se trata de ayudas de naturaleza tributaria (art. 38. 2, último párrafo del Reglamento 1758/2007) por remisión al orden seguido en el art. 36 del mismo texto reglamentario, se haya ocupado, sin embargo, de resolver el orden de prevalencia cuando el exceso a reintegrar afecte a ayudas de distinta naturaleza (tributarias y no tributarias), dada la clara dicción a este respecto del citado último párrafo del apartado 2 del artículo 38.

1.2.3. El procedimiento a seguir en el caso de las ayudas de naturaleza tributaria

Como ya se ha indicado anteriormente en el caso de que las ayudas de Estado en el REF tengan carácter tributario -la mayoría de los incentivos del

régimen especial canario-, serán de aplicación las previsiones del nuevo Título VII de la LGT, introducido por la modificación operada en dicho texto normativo por la Ley 34/2015. Dicho Título se divide en tres capítulos dedicados, el primero, a las disposiciones generales, el segundo, a los procedimientos de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación y, el tercero, a los procedimientos de recuperación en otros supuestos y abarca el conjunto del nuevo Título los artículos 260 a 271 de la LGT.

A la hora de desarrollar esta parte del trabajo nos centraremos en un aspecto que puede afectar especialmente a Canarias: el referente al supuesto en que el reintegro del exceso del límite de la ayuda derive, no de una Decisión de la Comisión, sino de la actuación de la Administración española aplicando el Derecho comunitario, según prevé el artículo 263. 3 de la LGT, dejando para otro momento, dada la finalidad de este trabajo, el estudio y análisis de la cuestiones que con carácter general a todo el territorio español plantea la novedosa regulación de la LGT en esta materia, como pueden ser, entre otras, la confusión entre la prescripción de la obligación de Derecho comunitario de recuperar la ayuda de Estado y la prescripción interna de la obligación tributaria, cuestiones que ya han merecido la atención de la doctrina (GARCÍA PRATS, Págs. 446 y ss.)

1.2.3. La habilitación a la Administración interna para decidir el reintegro de la ayuda tributaria

La competencia sobre las ayudas de Estado radica, en virtud del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, sobre la Comisión Europea. Dentro de la clasificación de las competencias en el ordenamiento comunitario en *exclusivas*, *compartidas* y de *apoyo, coordinación y complemento* (MANGAS MARTÍN Y LIÑÁN NOGUERAS), la que nos ocupa parece ser una competencia *exclusiva* de la Unión Europea y en tal sentido puede citarse, además de la literalidad del TFUE (Art. 108), el criterio jurisprudencial y científico, y así, por ejemplo, se ha señalado (MARTÍN ALONSO, pp. 3-14) que: *“Actualmente el TFUE establece que los ámbitos competenciales en que la Comunidad goza de competencia exclusiva son los siguientes:*

...

2. *El establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior. Aunque se trata de una materia que ha sufrido un importante “descentralización” en los últimos años, el TFUE lo ha recogido sin hacer especial mención a ello. En todo caso diremos que la UE es competente, como dice el Tratado, en el ámbito del funcionamiento del mercado interior, entendido este como el mercado de la Unión, por lo que las controversias que no alcancen esa dimensión serán resueltas conforme a la legislación nacional aplicable, en su caso. Destaca en este punto el papel predominante de la Comisión”.*

Desde el punto de vista del Derecho derivado podría intuirse, sin embargo, una cierta diferenciación en la naturaleza de la competencia según estemos ante una ayuda de Estado con obligación de notificación a la Comisión o exenta de la misma según el RGEC. En relación con las primeras, el Considerando segundo del Reglamento (UE) 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015, afirma que: “... la Comisión tiene, en virtud del artículo 108 del mismo, una competencia específica para decidir sobre la compatibilidad de las ayudas estatales con el mercado interior cuando examine los regímenes de ayuda existentes, cuando adopte decisiones referentes a ayudas nuevas o modificadas y cuando inicie una acción relacionada con la inobservancia de sus decisiones o del requisito de notificación” y, posteriormente, el Considerando noveno señala que: “Con el fin de evaluar la compatibilidad con el mercado interior de las ayudas notificadas o ilegales, sobre la cual la Comisión tiene competencia exclusiva a tenor del artículo 108 del TFUE ...”, con lo cual el citado Reglamento comunitario deja claro en esos supuestos el carácter exclusivo de la competencia, en cambio, respecto de las ayudas exentas de notificación, el Reglamento (UE) 651/2014 de la Comisión señala en el Considerando quince que “La aplicación de las normas sobre ayudas estatales depende en gran medida de la cooperación de los Estados miembros. Así pues, estos deben tomar todas las medidas necesarias para velar por el cumplimiento del presente Reglamento, incluido el cumplimiento de las ayudas individuales concedidas al amparo de regímenes de exención por categorías”, abriéndose por tanto a la cooperación de los Estados miembros en la materia regulada por el mismo.

En cualquier caso, a la vista del Derecho originario (Art. 108 del TFUE) y teniendo en cuenta de que aún en el caso de las competencias exclusivas, como bien ha señalado la doctrina (Mangas y Liñán, 2015), *“la ejecución administrativa siempre descansará en los Estados miembros (regiones o poderes centrales), que no han quedado privados de toda competencia en el ámbito de las tales materias”*, cabe interpretar, a nuestro juicio, que el llamamiento del Considerando quince del Reglamento 651/2014 a la colaboración de los Estados miembros no hace perder a las competencias de la Comisión en materia de ayudas estatales exentas de notificación su carácter de competencia exclusiva. Otra cosa diferente a considerar será si tal llamamiento puede considerarse, teniendo en cuenta además, su ubicación en la exposición de motivos del citado Reglamento comunitario, la necesaria habilitación de la Comisión a los Estados miembros para actuar en materia de ayudas de Estado exentas de notificar.

Porque, en efecto, la consecuencia que se desprende en todo caso de ese carácter exclusivo de la competencia de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado no es otra que la dispuesta en el artículo 2. 1 del TFUE, esto es *“ Cuando los Tratados atribuyan una competencia exclusiva en un ámbito determinado, sólo la Unión podrá legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes, mientras que los Estados miembros, en cuanto tales, únicamente podrán hacerlo si son facultados por la Unión o para aplicar actos de la Unión”*, y a ello parece referirse Montero (2015: 143), cuando, comentando la inclusión del tercer apartado del artículo 260 LGT en el debate parlamentario de tramitación del texto legal, señala que el mismo se refiere *“a aquellos otros supuestos en los, que procediendo la recuperación en estricta aplicación de lo dispuesto por el Derecho de la Unión Europea, no sea necesaria decisión alguna por parte de órganos de la Unión, procediendo la recuperación directamente por parte del Estado miembro, en este caso España, de concurrir los presupuestos habilitantes”* (la negrita es nuestra).

Sobre tal habilitación de la Unión Europea al Estado miembro para ejercer la competencia exclusiva de aquella, se ha señalado por la doctrina (Martín, 1997 y Martínez, 2007) que debe *“ser expresa y revestir la forma de un acto normativo inequívoco”*. Y, además de ello, se ha señalado igualmente que *“esa habilitación debe referirse específicamente a todos los aspectos fácti-*

cos relevantes para el caso concreto, debe ser compatible con los objetivos básicos comunitarios (por lo que no cabe una habilitación en blanco a los Estados miembros), será sólo concedida por motivos graves, para un período limitado y tras el examen de la situación en el Estado miembro que la solicita, y autorizará sólo medidas de protección que causen las menores perturbaciones, será interpretada restrictivamente y la acción comunitaria ulterior en esa materia desplazará las medidas estatales adoptadas en virtud de esa habilitación” (Martín y Pérez, 1997).

Habría que resaltar la importancia, entre todas esas exigencias que ha de reunir la habilitación comunitaria al Estado miembro para el ejercicio de las competencias exclusivas de aquella, la de realizarse a través de *un acto normativo específico*, que, de acuerdo con lo que dispone el artículo 288 del TFUE, lo constituyen, con carácter vinculante, los Reglamentos, las Directivas y las Decisiones, lo que supone excluir la concesión de la habilitación a través de lo que se han denominado actos atípicos (Mangas y Liñan, 2015) o el *soft law* del Derecho Comunitario (Pérez, 2013), *soft-law* entre el que puede incluirse las Directrices y Comunicaciones de la Comisión, cuyas características y naturaleza no parece que encajen precisamente dentro de la exigencia de *acto normativo inequívoco* antes apuntado, habiendo sido debatido el carácter vinculante de las normas del *soft-law* en el sector de las ayudas de Estado tanto para los Estados miembros, como para la Comisión y los propios órganos judiciales comunitarios, habiéndose manifestado al respecto, críticamente, que tales actos atípicos si bien constituyen *“un marco de referencia claro y coherente, sistematizadores de los principios que presiden el sector de la ayudas de Estado”*, están *“alejados del carácter vinculante del que la Comisión se sirve para imponer su criterio en solitario, regulando aspectos no previstos en las normas de carácter general de hard law, al socaie de su papel como institución encargada de aplicar el Derecho de la competencia.* (Pérez, 2013) y además, se ha dicho (Pérez, 2011), en igual sentido crítico, de las Directrices de ayudas de Estado emanadas de la Comisión, que los pronunciamientos del TJUE que, finalmente, han reconocido el carácter vinculante de tales Directrices para la Comisión *“aunque deseables por motivos de seguridad jurídica, (a) suponen una alteración del equilibrio institucional instituido por el TFUE, (b) no garantizan en la práctica que la*

Comisión se sienta vinculada por sus propias directrices y (c) no permiten descartar que el TJUE cambie su criterio en futuros pronunciamientos. Y, en última instancia —se ha dicho igualmente— son paliativos que pueden contribuir a perpetuar la patología de base, consistente en la proliferación de disciplinas sectoriales que, en la práctica operan como instrumentos sustitutivos de los reglamentos formales”. Por todo ello, partiendo, como se ha manifestado anteriormente, de que en materia de ayudas de Estado estamos ante una competencia exclusiva de la Unión Europea, cobra su importancia el que la habilitación para intervenir del Estado miembro se realice a través del instrumento normativo adecuado y no por medio de un acto atípico de “naturaleza un tanto oscura y efectos jurídicos indeterminados, cuya presencia en el orden jurídico de la Unión es lo único indiscutible” (Mangas y Liñán, 2015).

En este sentido, cabría añadir que si optamos porque el Considerando quince del RGEC pueda jugar el papel de la imprescindible habilitación de la Comisión a los Estados miembros para que actúen en materia de ayudas exentas de notificación, no parece que su ubicación en la exposición de motivos del citado texto normativo sea el más indicado para cumplir tal función. E, independientemente de ello, que en el caso del disfrute de ayudas de Estado obligadas a notificar a la Comisión, por ejemplo, por superar el umbral de notificación al que hemos hecho referencia con anterioridad, la habilitación para actuar a la Administración interna habrá de contenerse en un *acto normativo específico* y, como es obvio, al margen del referido RGEC.

1.2.3. El efecto de la decisión de recuperación

Abandonando el tema de la habilitación a la Administración interna en relación con el nuevo art. 260.3 de la LGT, del que nos acabamos de ocupar, hemos de hacer referencia, a continuación, a otro de los aspectos que plantea la redacción del nuevo título VII de la LGT y en concreto de sus disposiciones generales, la del efecto que produce de la decisión de recuperación de la ayuda, ya tenga su origen aquella en la Decisión de la Comisión o en la decisión de la Administración interna, efecto que se encuentra regulado en el artículo 263 de la LGT al establecer que tal ejecución *“determinará la modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme”*.

Tal precepto parece poner de relieve, en primer lugar, el error de diseño en que incurre el legislador de la Ley 34/2015 al configurar la obligación de recuperación como actuación de *aplicación de los tributos*. Cómo ha puesto de relieve la doctrina (García, 2016), *“únicamente el reconocimiento de la existencia de un fundamento propio, singular, no tributario, de la ejecutividad de la Decisión de recuperación, permite considerar que su exigencia no comporta una vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica. De otro modo, ahondando en la asimilación entre el importe recuperable y la deuda tributaria implícita en un acto de liquidación tributaria, podrían levantarse fundadas sospechas de exigencia retroactiva de un tributo contraria a la Constitución”*. En el presente caso, y con referencia al supuesto del artículo 260. 3 de la LGT, ¿Qué podemos pensar de la modificación de una resolución o liquidación firme realizada por la misma Administración tributaria que la dictó años antes y llevada a cabo la modificación tiempo después de ganar la resolución o liquidación su firmeza en base al distinto plazo de prescripción en el plano interno (cuatro años) y en el plano comunitario (diez años), si no se considera que estamos, precisamente, ante dos obligaciones de distinta naturaleza, tributaria la primera, y de Derecho comunitario la segunda. Pensamos que el efecto que se deriva de este precepto —la modificación de la resolución o liquidación firme— pone de relieve que no se trata en ambos casos de obligaciones de la misma naturaleza y que, por ello no estamos, como establece la LGT, ante obligaciones derivadas *de la aplicación de los tributos*.

Y relacionado con lo anterior podemos preguntarnos ¿es correcto el citado efecto o consecuencia establecido por la LGT, esto es, la modificación de la resolución o liquidación tributaria. Porque precisamente al estar ante dos obligaciones de naturaleza jurídica diferente, una basada en el Derecho interno y otra en el Derecho comunitario, el efecto no sería exactamente la modificación de la primera por la segunda, sino la inaplicabilidad de la primera liquidación como consecuencia del efecto de la primacía directa del Derecho comunitario sobre el Derecho interno (Mangas y Liñán, 2015) y, por ello, la sola aplicación de la resolución basada en este último ordenamiento. Pensamos que el mismo efecto que deriva de la jurisprudencia del TJUE para la norma interna contraria al ordenamiento comunitario, su ina-

plicación, debe predicarse del acto administrativo interno contrario a aquel ordenamiento, lo que pone de relieve una vez más que nos encontramos ante dos obligaciones, la tributaria y la de recuperación total o parcial de la ayuda de Estado disfrutada, que cuentan cada una con un fundamento jurídico diferente. Y es que, como ha señalado la doctrina (García, 2016), *“habría sido más correcto reconocer el título jurídico propio habilitante de la recuperación y su incidencia en las relaciones jurídicas tributarias generadas por la aplicación de la ayuda de Estado ilegal e incompatible. Porque de otro modo, con la asimilación a la aplicación de los tributos, se corre el riesgo de confundir el régimen jurídico aplicable a la obligación de recuperación, así como su contenido o las consecuencias de su falta de ingreso”* cuando, y ello conviene resaltarlo, *“... la remisión al ordenamiento nacional se produce para la articulación del procedimiento de recuperación, no para la determinación de su importe y naturaleza que se fija en virtud de las normas de la Unión Europea”*.

2. LA COMISIÓN DE UNA INFRACCIÓN POR LA SUPERACIÓN DEL LÍMITE DE EXCESO DE AYUDAS DE ESTADO

Es el segundo de los efectos que prevé la disposición adicional cuarta, párrafo tercero, del Real Decreto-ley 15/2014, que determina, además del reintegro, la comisión de una infracción por superar el límite de acumulación de ayudas de Estado, infracción castigada con una sanción consistente en una multa proporcional del 20 por ciento del exceso del límite de acumulación de ayudas.

Sobre esta infracción ya tuvimos ocasión de pronunciarnos en el anterior trabajo mencionado al principio de este trabajo (Hernández, 2015) y ahora seguiremos en alguna medida las consideraciones ya expuestas, con alguna aportación que estimamos de sumo interés por tener, a nuestro juicio, *indudable relieve constitucional*. Nos ocuparemos, primero, de la infracción, luego, de la sanción y, finalmente, del procedimiento a seguir para declarar cometida aquella e imponer el castigo correspondiente.

2.1. La infracción

En cuanto a la infracción en sí, ya expresamos en aquel lugar (Hernández, 2015) nuestra perplejidad porque *“el Estado miembro sancione por el incumplimiento de una norma no dictada por él sino por el ente comunitario”*. De esta manera, no es el ente que establece la norma el que sanciona, sino un Estado que forma parte de él, que es cierto que ha asumido como propio el Derecho comunitario, pero que tiene personalidad jurídica propia e independiente. Y ello sucede cuando en el Derecho interno, como ha señalado la doctrina (García, 2016), *“la identificación de la auténtica naturaleza jurídica del importe recuperable impide la aplicación del régimen sancionador contenido en la LGT en los supuestos de desatención de la exigencia de recuperación por los beneficiarios de la ayuda. Conforme la literalidad de los tipos infractores, el sujeto beneficiario de la ayuda no incurre en ninguno de los supuestos previstos en los artículos 191. 1, 193. 1, 194, 1 o 195.1 de la LGT, por lo que la falta de ingreso del acto de liquidación resultante de la regularización con la que finaliza el procedimiento de ejecución de la recuperación de la ayuda no comporta la apertura de un procedimiento sancionador por dichos motivos”*.

De esta manera, la infracción del Derecho comunitario no es sancionada por este, sino por el Derecho español, pero, además, y esta circunstancia debe ponerse de relieve, ello sucederá tan solo cuando el tipo infractor ocurra en Canarias, no en cualquier otra parte del territorio español, de modo que si la infracción de los límites de acumulación de ayudas de Estado ocurre, por ejemplo, en Aragón o en Extremadura, infringiéndose por tanto el Derecho comunitario, que obviamente es aplicable en todo el territorio español, no habrá lugar a la comisión de esta infracción específica, tan sólo prevista en la Ley 19/1994 del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la redacción introducida por el Real Decreto-ley 15/2014. Esta segunda nota característica de la infracción que comentamos ofrece, a nuestro juicio, grandes reparos de inconstitucionalidad pues no parece en absoluto ajustado al principio de igualdad constitucional que un beneficiario de una ayuda de Estado ante el mismo supuesto —la infracción de los límites de ayudas de Estado que en cada caso sean aplicables en la región de que se

trate— pueda ser infractor o no, según sea el lugar en que disfrute de la ayuda de Estado. En todos los lugares del territorio español esa conducta no constituirá una infracción, salvo en Canarias. Sin que a estos efectos y desde un plano jurídico, pueda ser relevante, tal como está definida la infracción —la superación de la acumulación de límite de ayudas fijado por el Derecho comunitario—, que en base, por ejemplo, al mapa de ayudas regionales para España, el límite fijado para cada región pueda variar de un lugar a otro. Esa norma que reprime con una infracción tan solo la vulneración del límite de exceso de ayudas de Estado disfrutada en Canarias no soporta la más leve crítica, en nuestra opinión.

Hemos de añadir igualmente, que, como ya hemos tenido ocasión de exponer (Hernández, 2015), el encaje en el Derecho interno de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado a través de una norma específica y exclusiva del REF de Canarias, adolece de un grave defecto, como lo es el de la parcialidad territorial ante la inexistencia de una norma estatal que contemple en su conjunto el territorio español, territorio donde rige, con sus diferentes límites, el Derecho comunitario. ¿O es que la obligación del Estado español de vigilar el cumplimiento de lo dispuesto en el RGEC (Considerando quince) abarca tan sólo a las ayudas de Estado disfrutadas en Canarias? Una cosa es la considerable importancia que indudablemente tienen las ayudas de Estado en el REF y otra, bien distinta, que en el resto del territorio español no se disfruten de ayudas de Estado.

Asimismo en este punto hemos de aludir a una consideración que ya dejamos mencionada en el anterior trabajo con referencia al Reglamento (CE) 659/1999 y que hemos de reiterar ahora respecto de su sucesor, el Reglamento (UE) 2015/1589, y ello con independencia de que el Derecho comunitario no prevea la imposición de sanción alguna por infracción del límite de acumulación de ayudas, sino tan sólo su recuperación o reintegro con el abono de los correspondientes intereses, y es la de que en el ámbito comunitario en materia de ayudas de Estado la comisión de la infracción (y así sucede, por ejemplo, en el caso de incumplimiento del requerimiento de información formulado por la Comisión), se origina cuando tal incumplimiento se produce de *forma deliberada o por negligencia grave* (Art. 8,1), mientras que en el ordenamiento español en el ámbito tributario basta la

negligencia simple para entender cometida la infracción (Art. 183 LGT), lo que nos lleva en definitiva, dado que estamos ante una infracción del Derecho comunitario y no del Derecho interno, a defender la aplicación, en todo caso, de los principios y normas que rigen para aquel Derecho y no de los de este último.

Finalmente, hemos de reseñar como el autor del Real Decreto-ley 15/2014, al establecer esta infracción, no ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 129, 1, último párrafo, de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que dispone: *“Las infracciones administrativas se clasificarán por la Ley en leves, graves y muy graves”*, influyendo esta clasificación en el plazo de prescripción, señalado por el artículo 139, 1 de dicho texto legal, en ausencia de norma expresa, en seis meses, dos años y tres años, respectivamente¹. En cualquier caso, si por las razones antedichas, tomamos el plazo de prescripción comunitario para la imposición de multas y multas coercitivas en materia de ayudas de Estado (Art. 18 del Reglamento comunitario) nos encontramos con un plazo de prescripción de tres años, es decir, el mismo plazo que el Derecho interno señala, con carácter general, para la prescripción de las infracciones administrativas clasificadas como muy graves.

2.2. La sanción

La disposición adicional cuarta del Real Decreto-ley 15/2014 determina que *“la sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 20 por ciento del exceso”*. A este respecto el Derecho comunitario suele emplear en materia de ayudas de Estado y de incumplimientos de requerimientos de información sobre las mismas, porcentajes más bajos, del 1% o del 5%, según se trate de multas o multas coercitivas, bien que referidos en el primer caso al volumen de negocios total realizado durante el ejercicio social anterior y, en el segundo, al volumen de negocios medio diario realizado durante el ejercicio social anterior por cada día de retraso. Pero quizás lo más desta-

1 Las mismas normas encontramos en los artículos 27. 1, segundo párrafo y 30,1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público que entrará en vigor el próximo 1 de octubre.

cado del Derecho comunitario en este aspecto es el papel fundamental que a la hora de graduar la sanción da al principio de proporcionalidad cuando en el apartado 3 del artículo 18 dispone: *“A la hora de fijar el importe de la multa o multa coercitiva deberá tenerse en cuenta la naturaleza, la gravedad y la duración de la infracción, teniendo presentes los principios de proporcionalidad y oportunidad, en particular respecto a las pequeñas y medianas empresas”*, mandato que complementa con lo dispuesto en el siguiente apartado, en el que se llega a plantear la posible exoneración a las empresas o asociaciones de empresas de cualquier multa coercitiva.

En el Derecho interno también se concede relevancia al principio de proporcionalidad que comentamos dado que el artículo 131. 3 de la Ley 30/1992 ordena que *“... en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada, considerando especialmente los siguientes criterios para la graduación de la sanción a aplicar*

- a) La existencia de intencionalidad o reiteración.*
- b) La naturaleza de los perjuicios causados.*
- c) La reincidencia, por la comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme”².*

Por ello sería de desear que el aplicador interno de la sanción tenga en cuenta no solo el tenor literal de la norma, sino, asimismo, el referido principio de proporcionalidad que informa tanto al Derecho comunitario como al propio Derecho interno y que llega a cuestionar incluso si el autor de la disposición adicional cuarta del Real Decreto-ley 15/2014, al determinar una sanción cerrada y sin matiz alguno —el 20% del exceso— fue respetuoso con lo dispuesto en el artículo 131, 1 de la Ley 30/1992³, precepto que comprende, no solo a la aplicación de las sanciones por las Administraciones Públicas, sino que abarca también *“a la determinación normativa*

2 El artículo 29, 3 de la 40/2015, de régimen Jurídico del Sector Público consolida e incluso amplía el papel del principio de proporcionalidad en la graduación de la sanción.

del régimen sancionador”, determinación normativa que en este caso no parece, por lo dicho, muy ajustada al referido principio.

2.3. El procedimiento de imposición de la sanción

La disposición adicional cuarta, cuarto párrafo, del Real Decreto-ley 15/2014 dispone que la imposición de la sanción se efectuará con arreglo a los procedimientos correspondientes en función de la naturaleza de la ayuda.

Hemos de decir en consecuencia que de tratarse de una ayuda de carácter tributario, el procedimiento sancionador que se siga tendrá este carácter, pero, como hemos insistido a lo largo de este trabajo, la infracción que nos ocupa no es del Derecho interno sino del Derecho comunitario, de manera que la infracción que comentamos no responde a ninguno de los tipos infractores previstos en la LGT, sino a la vulneración de lo dispuesto en el ordenamiento comunitario, razón por la que aunque formalmente puedan aplicarse las normas del procedimiento sancionador tributario interno, materialmente los principios aplicables serán los del Derecho comunitario y así lo hemos mencionado, por ejemplo, cuando nos hemos referido a la ausencia de la negligencia simple como constitutiva de la infracción o a la relevancia que toma el principio de proporcionalidad en la graduación de la sanción.

Si la ayuda de Estado en cuestión no tiene naturaleza tributaria será aplicable desde el punto de vista formal, el procedimiento sancionador común representado en la actualidad por el Título IX de la Ley 30/1992 y desarrollado por el Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, sin perjuicio de que materialmente se apliquen, al igual que antes veíamos, la normas y principios del Derecho comunitario que han sido los realmente infringidos.

Ello implica que en el supuesto de que el exceso en el límite de acumulación de ayudas afecte a ayudas de diferente naturaleza (la Deducción por Inversiones en Canarias y una subvención, por ejemplo) habrán de seguirse formalmente dos procedimientos sancionadores diferentes en función de la naturaleza de la ayuda afectada por el exceso, esto es, el procedimiento tributario y el procedimiento sancionador común, teniendo en cuenta, sin

embargo que la suma de las sanciones impuestas en ambos procedimientos no podrá superar el 20 por ciento del exceso del límite (Hernández, 2015) en que consiste esta peculiar sanción, peculiar tanto por castigar el incumplimiento del Derecho comunitario no del Derecho interno, como por reprimir aquel incumplimiento tan solo en Canarias y no en el resto del territorio español.

3. CONCLUSIONES

El control de la acumulación de ayudas de Estado constituye uno de los cambios más notables en la actual configuración del REF. Las consecuencias que se derivan por exceder de los umbrales establecidos constituye el objeto del presente capítulo, prestando especial atención al reintegro del exceso del límite y la comisión de una infracción. De su análisis podemos extraer las siguientes conclusiones:

Primera: A los efectos de determinar el límite o tope de la acumulación de las ayudas de Estado no se suman unas con otras, dado que cada clase de ayuda tiene sus propios límites.

Segunda: En la LGT la decisión de recuperación de una ayuda de Estado puede provenir tanto de la Comisión Europea como de la Administración tributaria interna aplicando el Derecho comunitario, Administración que normalmente coincidirá con la que dictó el acto previo de Derecho interno.

Tercera: En el procedimiento de reintegro del exceso pueden convivir diferentes Administraciones y órganos competentes y ser distintos los procedimientos a seguir en función de la naturaleza de la o las ayudas afectadas.

Cuarta: Para que sea posible la decisión de la Administración tributaria interna en esta materia y dado que estamos ante una competencia exclusiva de la Comisión Europea, será precisa una habilitación expresa y mediante acto normativo inequívoco de la Comisión.

Quinta: No parece correcta la asimilación que hace la LGT de la recuperación de ayudas de Estado como actuación de *aplicación de los tributos*, como lo pone de relieve la modificación prevista en la LGT del previo acto de Derecho interno dictado por la misma Administración tributaria al aplicar posteriormente el Derecho comunitario.

Sexta: Tampoco parece correcto el efecto o consecuencia previsto en la LGT en ese supuesto: *la modificación* de la resolución o liquidación tributaria, dado que lo que cabe deducir de la diferencia de obligaciones en juego es *la inaplicabilidad* del acto previo del Derecho interno en virtud de la primacía del Derecho comunitario.

Séptima: La infracción consistente en superar el límite de acumulación de ayudas de Estado, prevista en el Real Decreto-ley 15/2014, puede calificarse de peculiar e inconstitucional: en primer lugar, por reprimir un incumplimiento del Derecho comunitario que no es objeto de represión en dicho ordenamiento y, en segundo lugar, por aplicarse tan sólo a la superación del límite de acumulación de ayudas de Estado que se produzcan en Canarias, estableciendo una diferenciación con respecto del resto del territorio español, donde esa conducta no es constitutiva de infracción, que carece de justificación alguna.

Octava: Tratándose de una infracción del Derecho comunitario y no del Derecho interno son aplicables a la misma los principios que rigen en el Derecho sancionador comunitario y, así, la negligencia apreciable en la conducta del infractor será en todo caso la grave y no la simple, como sucede en nuestro ordenamiento interno.

Novena: La relevancia concedida al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador, tanto en el Derecho comunitario como en el Derecho interno, hace que el diseño de la sanción por este motivo, consistente en multa del 20 por 100 del exceso, sin ninguna matización, no parezca el más respetuoso con el citado principio.

Décima: En cuanto al procedimiento sancionador a seguir, se encuentra, al igual que sucede con el reintegro del exceso, en función de la naturaleza de la ayuda afectada, de manera que puede darse la obligatoriedad de seguir procedimientos sancionadores diferentes en caso de que aquellas sean de naturaleza distinta, con el tope, en todo caso, del 20 por 100 del exceso.

BIBLIOGRAFÍA

- COMITÉ CIENTÍFICO DE LA CÁTEDRA REF (2015): “Informes. Alegaciones al Proyecto de Real Decreto de Modificación del Reglamento de Desarrollo en materia de incentivos fiscales, en *“La encrucijada del REF. Origen y actualidad de sus incentivos fiscales”*, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Servicio de Publicaciones y Difusión Científica, pp. 352 y 363.
- GALERA RODRIGO, S. (1998): “La aplicación administrativa del Derecho comunitario. Administración mixta: tercera vía de aplicación”, Junta de Andalucía-IAAP-Editorial Civitas.
- GARCÍA PRATS, F.A. (2016): “El procedimiento de recuperación de ayudas de Estado ilegales” en *“Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma”*, coordinada por José Luís Bosch Cholbi, AEDAF-Wolters Kluwe.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. (2015): “Las ayudas Estado en el REF: la declaración informativa de seguimiento y control. La superación de los límites de la acumulación y sus efectos” en *“La encrucijada del REF. Origen y actualidad de sus efectos”*, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Servicio de Publicaciones y Difusión Científica, pág. 283 y 316.
- MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. (2015): “Instituciones y derecho de la Unión Europea”, en Editorial Tecnos, 8ª edición reimpresión, Madrid.
- MARTÍN ALONSO, N. (2014): “El sistema competencial de la Unión Europea” en web *“Noticias Jurídicas”*, Artículos Doctrinales, diciembre.
- MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J. (1997): “El sistema de competencias de la Comunidad Europea –germen iusinternacionalista versus vocación federal”. Editorial McGraw-Hill.
- MARTÍNEZ LÓPEZ, D. (2007): “El reparto competencial en la Unión Europea” en *Documentos de trabajo de AUDESCO (Asociación Universitaria de Estudios Comunitarios)*. Universidad Complutense, Madrid.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A. (2015): “La reforma de la Ley General Tributaria, en Colección Tirant Tributario, editorial Tirant lo Blanch, Valencia.
- MORENO MOLINA, A.M. (1998): “La ejecución administrativa del Derecho comunitario. Régimen europeo y español”, Universidad Carlos III de Madrid-Marcial Pons.

PÉREZ BERNABEU, B. (2013): “La recuperación de las ayudas de estado. Principios y procedimiento”, en *Estudios Jurídicos*, editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

PÉREZ RIVARÉS, J. A. (2011): “Los efectos jurídicos de las directrices de la Comisión Europea en materia de ayudas de estado” en *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, 21, junio.

SOCORRO QUEVEDO, I. (2016): “Los incentivos fiscales del REF y las ayudas de Estado” en *Revista Hacienda Canaria*, 44, marzo.

Capítulo 3

**EL CONTROL DE AYUDAS EN EL REF DESDE UNA PERSPECTIVA
CRÍTICA Y APLICADA**

*Salvador Miranda Calderín
José Andrés Dorta Velázquez*

INTRODUCCIÓN

La teoría económica ha venido justificando los incentivos fiscales a la inversión por diversas razones, siendo tradicional aludir a las externalidades positivas que generan sobre las inversiones que tienen un valor social superior al que otorga el sector privado, esto es, inversiones que no serían realizadas porque los retornos que visualiza el inversor privado son inferiores a los que la sociedad apreciaría como óptimas. El supuesto más claro en este sentido son los incentivos a la I+D que se justifican por la existencia de fallos de mercado en la producción y transferencia del conocimiento tecnológico, originando una brecha entre la rentabilidad social y privada que desincentiva su realización.

Dicho planteamiento teórico también encuentra acomodo en los incentivos a la inversión en regiones con alto desempleo, despobladas y/o deprimidas, tal y como viene asumiéndose en las ayudas regionales de la Comisión Europea, dado que los inversores privados precisan de estímulos para corregir los fallos de mercado de dichas economías. E igualmente constituye el fundamento por el que se permiten las ayudas a la inversión en las regiones ultraperiféricas, al considerar que existen desventajas permanentes que perjudican gravemente el desarrollo socialmente deseable, es decir, fallos de mercado (dependencia económica, reducida dimensión, etc.) producidos por determinados factores geográficos (lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos), considerándose, además, que los costes adicionales de operar en dichas regiones deben ser igualmente apoyados con ayudas al funcionamiento.

La admisión de las ayudas al funcionamiento por parte de la Comisión supone la justificación de que la economía canaria genera costes adicionales que justifican la proporcionalidad de las ventajas otorgadas, con independencia de que su naturaleza sea tributaria o no. La determinación de los costes de la ultraperiferia de la economía canaria es compleja porque no

solo deben valorarse los costes identificables (por ejemplo, el transporte de mercancías o viajeros, acumulación de existencias, etc.), sino también aquellos que son inobservables y de difícil cuantificación (actividades económicas no emprendidas por barreras de entrada, costes derivados de la fragmentación del mercado, etc.).

Más allá de la bondad que puedan tener las diferentes metodologías utilizadas y de los resultados alcanzados, lo cierto es que las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020 (en adelante, DAR 2014-2020) han establecido determinados umbrales de acumulación para las ayudas a la inversión inicial y al funcionamiento y, además, se deben ajustar a una nueva estrategia para el control de las mismas. Su conocimiento y cómo se ha plasmado en el control de las ayudas e incentivos fiscales del REF constituye uno de los objetivos que se analizan en el presente trabajo.

Se trata de un cambio profundo que requiere de una valoración crítica a los efectos de poner de manifiesto algunas observaciones que tienen indudables consecuencias prácticas y que también permiten analizar con visión amplia el control de las ayudas de Estado contemplado en los artículos 36, 37 y 38 del Reglamento 1758/2007, en su redacción dada por el R.D. 1022/2015, así como las exigencias de declaración informativa de las ayudas establecida por Orden HAP/296/2016.

El presente trabajo viene a contribuir a la escasa literatura que ha abordado esta problemática (Miranda, 2016; Socorro, 2016), prestando especial atención a los incentivos fiscales a la inversión productiva, sin perjuicio de que también se deba hacer referencia a otras ayudas o incentivos fiscales, dado que la propia acumulación de ayudas demanda un análisis global de las mismas.

Además de esta introducción, los siguientes epígrafes se han estructurado en dos partes diferenciadas. En una primera sección se exponen algunas reflexiones sobre la estrategia de modernización del control de ayudas regionales establecida por la Comisión Europea y cómo dicho marco normativo supone un cambio profundo en la planificación fiscal de las empresas canarias. Por su parte, en la segunda sección se opta por una perspectiva más aplicada, analizando con detenimiento los problemas técnicos que exis-

ten en la delimitación de los umbrales de acumulación o en el momento en el que deben computarse, así como otras especificidades que afectan a la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) o La Deducción por Inversiones en Canarias (en adelante, DIC).

Finalmente, se presentan las principales conclusiones alcanzadas, así como algunas recomendaciones que puedan favorecer la eficacia y seguridad jurídica de las diversas ayudas e incentivos del RE

1. EL CONTROL DE AYUDA DESDE UNA PERSPECTIVA CRÍTICA

En esta parte del trabajo se realiza una valoración de las ayudas regionales del REF desde una perspectiva crítica, a los efectos de comprender mejor los numerosos problemas específicos que se suscitan en el control de ayudas y el necesario replanteamiento de las pautas que se han venido utilizando en la planificación fiscal.

1.1. Los cambios estratégicos en la concepción de las ayudas

La Unión Europea viene asumiendo que sus políticas de cohesión deben concretarse en herramientas de desarrollo que ayuden a las regiones más desfavorecidas y puedan situarse en igualdad con el resto de la Unión. Dichas estrategias se asumen como temporales bajo la hipótesis de que la convergencia obtenida pueda conservarse en ausencia del estímulo que la ha generado (histéresis económica). Por tanto, cualquier política sería cuestionable si sus efectos se desvanecen de forma notable cuando las ayudas se reducen o desaparecen.

Las ayudas pueden tener efectos duraderos cuando provocan un cambio sustantivo en el nivel de la demanda de la región, en la dotación de sus infraestructuras públicas o en la productividad de los factores productivos. En este sentido, los incentivos fiscales u otras ayudas de Estado pueden coadyuvar a que se consoliden estos procesos de aglomeración, si bien el problema estriba en decidir eficientemente cómo deben operar dichas ayudas e incentivos en mercados cada vez más complejos e interdependientes.

Las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020 (en adelante, DAR 2014-2020) no escapan a lo señalado anteriormente y responden a una determinada estrategia que debe ser valorada para comprender realmente el cambio producido en la modificación del REF. De hecho, el objetivo principal de las ayudas estatales de finalidad regional es permitir el desarrollo regional, pero asegurando al mismo tiempo unas condiciones equitativas entre los Estados miembros. En particular, se asume que las ayudas deben dirigirse a atraer o conservar actividades en zonas menos favorecidas y, al mismo tiempo, limitar al mínimo necesario los efectos que dichas ayudas pueden tener sobre el comercio y la competencia.

Se impone la idea de un *trade-off* entre favorecer determinadas zonas desfavorecidas por razones objetivas y asegurar que no se afecte de forma sensible a otros atributos que son esenciales en el contexto de la Unión Europea como es la libre competencia. Y dicho equilibrio supone, por razones lógicas, que la intensidad de la ayuda debe ser proporcional a las dificultades específicas que se pretenden mitigar. Como se indica en el párrafo 5 de las DAR 2014-2020 *“Las ayudas de finalidad regional únicamente pueden desempeñar un papel eficaz si se aplican de manera moderada y proporcional y se concentran en las regiones más desfavorecidas de la Unión Europea. En particular, los límites de ayuda admisible deben reflejar la gravedad relativa de los problemas que dificultan el desarrollo de las regiones de que se trata”*. Pero las ayudas no solo tienen como función compensar las dificultades de una determinada región, sino también pretenden dinamizar sus economías. Por ello, la proporcionalidad de las ayudas de ámbito regional también está condicionada por el deseo de la Comisión de *“impulsar un crecimiento sostenible, inteligente e integrador en un mercado interior competitivo”* (párrafo 7).

De lo anterior se deduce que las ayudas de finalidad regional, en cierta medida, se construyen bajo algunos de los planteamientos de las teorías de la geografía económica y del desarrollo económico. La Comisión entiende que las ayudas regionales afectan a las decisiones de localización y, por esta razón, solo en los casos que se demuestren debilidades estructurales y permanentes tienen sentido las ayudas a la inversión a los efectos de favorecer su desarrollo. Y solo en tales casos, como ocurre con las regiones ultraperiféricas, *“la ayuda a la inversión podrá complementarse con*

ayuda regional de funcionamiento no vinculada a una inversión” (DAR 2014-2020, párrafo 6).

Así mismo, es necesario traer a colación que las denominadas ayudas a la inversión ocupan un protagonismo respecto a las ayudas al funcionamiento. En otras palabras, la función que pueden ejercer las ayudas a la inversión sobre la economía les confiere una relevancia superior a las que pueden promover las ayudas de funcionamiento, de tal suerte que la proporcionalidad de las primeras será, en correspondencia, superior a la conferida a las segundas.

Con la afirmación anterior se desea poner de relieve que las ayudas insertas en el REF para el periodo 2014-2020 se construyen sobre una nueva estrategia que prioriza las ayudas a la inversión y sitúa a las ayudas al funcionamiento en un segundo plano. Constituye un cambio paradigmático respecto al modelo que subyacía en el REF anterior, donde las ayudas al funcionamiento, al no estar limitadas en su intensidad, se situaban de hecho en paridad con las ayudas a la inversión inicial.

Dicho cambio tiene claras consecuencias prácticas como se pondrá de manifiesto a lo largo del presente trabajo y supone modificar los razonamientos que se han venido utilizando en la gestión de las ayudas del REF. En la medida que las ayudas al funcionamiento alcancen los umbrales de acumulación establecidos, se asume que los incentivos fiscales y otras ayudas no tributarias solo tienen cabida si se dirigen a la inversión inicial, esto es, al crecimiento empresarial de nuevos establecimientos o la ampliación de los existentes, así como a favorecer procesos más complejos como son la diversificación de los procesos productivos.

1.2. La necesidad de identificar y diferenciar las ayudas de Estado

El concepto de ayuda de Estado que se emplea en los art. 107 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es muy amplio y ha sido profundamente analizado por la doctrina (véase Pina, 2013; Rodríguez, 2014; Nicolaides, 2016).

El concepto de ayuda estatal puede definirse como cualquier ventaja o beneficio otorgado o financiado por el Estado —en sentido amplio— de cualquier forma y dirigido a empresas o producciones en concreto. Entre

los elementos que configuran dicho concepto interesa detenerse en la base material respecto a los elementos subjetivos (otorgante y destinatario de las ayudas). Las ventajas o beneficios pueden presentar una enorme variedad de modalidades y contenidos, con amplias posibilidades de obtenerse por vías directas (subvenciones, préstamos en condiciones favorables, avales, etc.) o indirectas (exenciones, incentivos fiscales, etc.). Hay que tener presente que para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales es indiferente el carácter fiscal de las medidas, pues el artículo 107 TFUE se aplica a las ayudas “bajo cualquier forma”. Asimismo, hay que tener en cuenta que las ayudas de Estado tienen un tratamiento diferente, en cuanto a su acumulación, si van ligadas a una inversión inicial o si son ayudas al funcionamiento.

Para ser compatibles con el mercado interior, las DAR 2014-2020 consideran que las ayudas no deben conferir al beneficiario ventajas innecesarias en relación con el objetivo perseguido y, a fin de evitar una situación de este tipo, normalmente las ayudas regionales a la inversión únicamente pueden concederse a las inversiones iniciales. Por su parte, en determinadas regiones las ayudas destinadas a reducir los gastos corrientes (ayudas de funcionamiento) podrían considerarse necesarias para lograr el objetivo de cohesión perseguido, especialmente en las regiones que presentan desventajas estructurales, como es el caso de las regiones ultraperiféricas, asumiendo que los costes adicionales imputables a tales desventajas pueden ser compensados mediante ayudas de funcionamiento.

Ahora bien, el problema surge cuando se exige que deba justificarse o verificarse que las ayudas otorgadas no superen los costes adicionales incurridos por cada una de las empresas beneficiarias. Frente al planteamiento de un marco analítico individual para cada empresa que valore la debida ponderación entre costes adicionales y ayudas al funcionamiento, se ha llegado a una solución pragmática por la cual se han fijado unos límites generales en virtud de los cuales la acumulación de ayudas precisa ser justificada a título individual (salvo determinadas ayudas de gran relevancia que se le exige la comunicación previa). En esta solución se asume que los mecanismos de ayuda serán más fáciles de aplicar para los beneficiarios y de controlar por parte de las autoridades públicas.

De lo anterior se deduce que el límite de acumulación de ayudas debe ser concebido como el umbral admitido por la Comisión para que los beneficiarios no deban justificar los costes adicionales a título individual. Se pone el acento en la acumulación de ayudas desligada de los costes realmente incurridos. En todo caso, este planteamiento requiere la necesaria concreción del umbral de acumulación de ayudas de Estado y selectividad de las mismas, a los efectos de que no se produzcan problemas de inseguridad jurídica o económica que menoscabe el papel dinamizador de las ayudas y que, en esencia, supone establecer unos límites que respondan al principio de proporcionalidad.

Los umbrales de acumulación están directamente relacionados con la naturaleza de la ayuda, sea concebida como de inversión inicial o de funcionamiento, de acuerdo a los conceptos recogidos en las DAR 2014-2020 y en el Reglamento N^o 651/2014, así como en su traslación a nuestro Derecho interno (RD 1022/2015). Y como bien precisa Socorro (2016), a los efectos de acumulación de ayudas, es necesario identificar correctamente las ayudas regionales (de funcionamiento y de inversión inicial) frente a otras categorías como son las ayudas de carácter social, ayudas a pymes o las ayudas de carácter sectorial.

1.3. Las ayudas regionales a la inversión inicial como referente incierto

Las ayudas regionales de funcionamiento no solo engloban las ayudas para reducir los gastos corrientes no relacionados con una inversión inicial, sino también cualquier concepto de ayuda de inversión que no encaje con el concepto de inversión inicial. Constituye un referente conceptual que, como ya se ha señalado, ocupa un papel preponderante en la estrategia de las ayudas regionales.

Aunque el concepto de inversión inicial no es una novedad en el marco normativo del REF, lo cierto es que no ha gozado de suficiente atención, lo que puede estar motivado, en gran medida, por la ausencia de un control efectivo de acumulación de ayudas en la legislación previa a 2015. En los incentivos fiscales a la inversión (RIC, DIC) el acento se venía poniendo en el cumplimiento de determinados criterios subjetivos y objetivos (natura-

leza del activo, sometimiento a una actividad económica, fecha de inversión o funcionamiento, plazos de mantenimiento, etc.), obviando, por tener escasos efectos prácticos, su adscripción a una determinada categoría.

Considerar una determinada inversión como inversión inicial no solo permite el acceso a unos umbrales de ayuda más amplios, sino que posibilita una mayor acumulación de ayudas al funcionamiento, con independencia de su naturaleza tributaria o no. Expresado en sentido inverso, aquellos beneficiarios que alcancen los límites de acumulación de ayudas al funcionamiento están llamados a realizar inversiones iniciales. En consecuencia, las ayudas regionales a la inversión inicial no solo se erigen como un referente conceptual, sino que también van a marcar la pauta de comportamiento empresarial.

La definición de ayuda a la inversión inicial viene dada en el apartado 1.2 de las DAR 2014-2020 (punto 20, letra h) como una 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 establecimiento, o una transformación fundamental en el proceso global de producción de un establecimiento existente. Así mismo, también se considera inversión inicial una adquisición de activos vinculados directamente a un establecimiento, siempre que este establecimiento haya cerrado, o lo hubiera hecho de no haber sido adquirido, y sea adquirido por un inversor no relacionado con el vendedor. A estos efectos, se advierte que la mera adquisición de las acciones de una empresa no se considera inversión inicial.

De dicha definición cabe observar que está asociada al crecimiento o la diversificación empresarial, esto es, a procesos que están condicionados por diversos factores, ya sean internos (ciclo de vida que se encuentra la empresa, tamaño, estructura de propiedad, gestión del conocimiento, etc.) o externos (entorno sectorial, demanda, mejoras tecnológicas, accesibilidad a los créditos privados, apoyo gubernamental, etc.). En este sentido, se produce la paradoja que el concepto de inversión inicial se inserta en una economía en la que predominan las pymes, que presentan dificultades para crecer con el alcance sugerido en dicha definición y que también tienen dificultades para incorporar avances tecnológicos.

Existe una abundante literatura empírica que pone de manifiesto el efecto positivo que ejerce el capital financiero sobre el crecimiento de las pymes, especialmente los fondos que se generan internamente. El crecimiento de las pymes se caracteriza por ser moderado en su intensidad y precisa reducir la incertidumbre sobre las distintas modalidades de financiación y opciones de ayudas. En la medida que las ayudas regionales a la inversión inicial supongan incertidumbre se reducirán las potencialidades de crecimiento.

En este sentido, tiene relevancia que se clarifique especialmente el concepto “ampliación de la capacidad de un establecimiento existente”, en tanto que puede responder mejor al crecimiento habitual de las pymes, en el que las inversiones se ajustan a su política de retención de beneficios y al acceso al endeudamiento, máxime si se tiene en consideración que no se posibilita el recurso a la materialización indirecta y, por ende, al crecimiento razonable mediante la diversificación de riesgos y la obtención de sinergias.

En todo caso, en el concepto de inversión inicial contiene dos connotaciones de naturaleza diferente y directamente relacionadas con las estrategias de crecimiento: una referida a la dimensión mediante la creación de un nuevo establecimiento o la ampliación de la capacidad de un establecimiento existente; y otra de naturaleza más cualitativa que supone modificaciones a través de la diversificación de la producción. Precisar dichas dimensiones constituye una tarea pendiente y que probablemente se construya a través de la casuística que surja en los próximos años.

Pero la cuestión de fondo no es la calificación de las ayudas del REF como de inversión inicial o de funcionamiento, sino si realmente su configuración actual permite corregir los fallos de mercado de la economía canaria, esto es, mitigar las externalidades negativas y potenciar las positivas. Precisamente la existencia de externalidades es lo que ha motivado el otorgamiento de las diferentes ayudas del REF y si estas pierden su efecto incentivador se pierde la eficacia pretendida.

Así mismo, los diferentes supuestos de inversión inicial chocan con las dificultades que conllevaría el recurso a definiciones formales o extraídas de la casuística, en tanto que no siempre resultará fácil extraer reglas generales y suficientemente previsibles en aras de lograr claridad, coherencia

y, en definitiva, seguridad jurídica. Los conceptos de “aumento de la capacidad” o “diversificación de la producción” constituyen hipótesis de trabajo que requerirá análisis e interpretación en las circunstancias que concurren en cada caso singular.

Existe el riesgo de que el concepto de inversión inicial puede ser interpretado de forma restrictiva, obviando que las necesidades de inversión de un “nuevo establecimiento”, del “aumento de la capacidad” o de “la diversificación productiva” están fuertemente vinculadas al ciclo de vida de la empresa. Creer que las empresas siguen una trayectoria de crecimiento uniforme de forma determinista no es realista, dado que, con frecuencia, las fases de las empresas son cíclicas, en el sentido que no siempre responden al patrón clásico de etapas concatenadas (nacimiento, crecimiento, madurez, declive).

Mayor error conceptual se incurre si la inversión inicial se circunscribe exclusivamente a los activos materiales e intangibles adquiridos en el primer año de nacimiento de los establecimientos. Imponer que las necesidades en un nuevo establecimiento se concreten en un periodo corto de tiempo no se ajusta a la necesaria adaptación al mercado y a las posibilidades de financiación. Las necesidades estructurales de la empresa exigen validar el modelo de negocio, ajustando el crecimiento a las oportunidades que ofrece el mercado.

Si las necesidades de activos se catalogan como ayudas al funcionamiento, por una interpretación restrictiva del concepto de inversión inicial, difícilmente se pueden apoyar dichas necesidades con los incentivos fiscales del actual REF, porque el volumen de la cifra de negocios es reducido en los primeros años de creación de un establecimiento.

Hasta 2015 los incentivos fiscales a la inversión (RIC, DIC) permitían la flexibilidad necesaria para ajustar las necesidades estructurales al volumen de ventas de cada periodo y a las expectativas futuras. Implantar un nuevo establecimiento en el mercado constituye una suerte de adaptación, donde la reinversión de los beneficios constituye una decisión vital para lograr la supervivencia. Precisamente la reinversión escalonada de los beneficios ha venido facilitando un crecimiento adaptativo de las empresas canarias.

A partir de 2015 los incentivos a la inversión pueden no ajustarse al ciclo de vida financiero de las empresas, con mayores dificultades para establecer estrategias de crecimiento ajustado al ciclo económico. De ahí la necesidad

que se precise una clarificación del concepto de “aumento de la capacidad” a los efectos de que pueda facilitarse un crecimiento razonable de las empresas canarias.

1.4. El complejo proceso de calificación y selección de las ayudas

La determinación de las ayudas sometidas a control en la práctica supone un complejo proceso de calificación, destinado a determinar, en una primera fase, si una medida puede ser considerada como ayuda estatal (otorgadas directa o indirectamente mediante fondos financiados por una autoridad pública) y, abriéndose, una segunda fase, a calificar las mismas como ayudas regionales —de inversión o de funcionamiento— o de otra índole.

La correcta calificación es importante en tanto que afecta a la acumulación de ayudas, así como a los procesos de control y notificación. Si nos centramos en las diversidad de ayudas incluidas en el REF, no tienen la consideración de ayuda regional las que se otorgan al transporte de pasajeros (ayudas de carácter social), al transporte de mercancías agrícolas (ayudas de carácter sectorial), las obtenidas por las empresas incluidas en el Registro Especial de buques y empresas navieras (ayudas de carácter sectorial), la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias (ayuda de carácter sectorial); o la deducción por inversiones en África (ayuda a pymes).

Por su parte, tendrán la consideración de ayuda regional las otorgadas al transporte de mercancías industriales (ayuda regional de funcionamiento), los incentivos a la inversión regulado en su artículo 25 (ayuda regional a la inversión y que engloba determinadas exenciones en el ITP e IGIC), ayuda a la inversión inicial de la RIC o la DIC (ayuda regional a la inversión), al empleo vinculado a una inversión inicial de la RIC (ayuda regional a la inversión), ayuda al funcionamiento de la RIC o la DIC (ayuda regional al funcionamiento), las ventajas fiscales de la Zona Especial Canaria (ayuda regional al funcionamiento), deducción por actividades de innovación tecnológica (ayuda regional a la inversión o al funcionamiento, dependiendo si hacen alusión a inversión inicial o no), y el AIEM (ayuda regional al funcionamiento).

La complejidad a la que deseamos hacer alusión no reside en la correcta adscripción de las ayudas obtenidas a una determinada categoría, sin perjuicio de las dificultades ya señaladas de comprender y concretar el alcance de las ayudas a la inversión inicial, sino que la selección de unas ayudas puede entrar en colisión con otras, en tanto que sean acumulables, y sin que siempre se disponga de la suficiente información para evitar dicho conflicto. Esta carencia de información viene motivada, como se expondrá con mayor detenimiento en otros apartados del presente trabajo, por el momento en el que se computan las ayudas. Las estrategias empresariales se enfrentan a un entorno cambiante que no siempre permite la planificación suficiente para seleccionar correctamente las ayudas y no sobrepasar los umbrales actualmente definidos.

El caso de las ayudas al funcionamiento es el más paradigmático en tanto que su selección depende, además, del volumen de negocios que constituye una variable aleatoria sujeta a las leyes del mercado. Precisamente esta dificultad puede inducir a seleccionar las ayudas en sincronía con los criterios que definen los umbrales de acumulación de ayudas, pero dicha estrategia supone una clara merma de las potencialidades depositadas en los incentivos fiscales, especialmente en los que tratan de favorecer la inversión (RIC y DIC). Por su parte, las ayudas a la inversión inicial aparentan tener mayor posibilidad de ser planificadas, pero no están exentas de los problemas derivados del periodo en el que se computan y que no solo integran los incentivos fiscales, sino también otras ayudas regionales a la inversión inicial.

Por otra parte, el Título V del Reglamento del REF, en la versión vigente dada por el R.D. 1022/2015, se dedica al “Control de los incentivos y límites de la acumulación de ayudas derivados de la aplicación del Derecho de la Unión Europea”, incorporando al ordenamiento interno (transponiendo) los preceptos de las directrices comunitarias y del Reglamento de Exención en materia de ayudas de Estado. Y lo hace en un Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, que regula los incentivos del REF, en una norma estrictamente tributaria, mezclando así conceptos relacionados con el control de ayudas, que provienen de la normativa europea, con especificaciones sobre la aplicación de los incentivos fiscales, que por su falta de claridad y deficiente regulación han generado una gran conflictividad. Discrepancias que

han sido parcialmente resueltas en algunas materias por el TS, ¿en caso de controversia entre la normativa europea sobre el control de ayudas y la normativa interna y su interpretación jurisprudencial, qué criterio hay que seguir? La respuesta rápida puede ser la de aplicar la normativa superior, la de la UE en materia de ayuda de Estado, pero ello provoca evidentes fricciones.

A título ilustrativo, en la normativa europea transpuesta (art. 37 primer párrafo del Reglamento del REF) se señala que en el caso de la RIC se incluirá la ayuda que representa en la declaración informativa (modelo 282) en el año en que se realizan las inversiones; y al contrario, la interpretación jurisprudencial, hoy incluida en el art. 27 de la Ley del REF, dice que se entiende materializada la RIC en el año en que las inversiones entran en funcionamiento. Se trata de una discrepancia normativa con consecuencias de gran relevancia en la práctica y gestión de este incentivo fiscal.

1.5. La producción local como supuesto paradigmático

Dada la dependencia de la economía canaria del sector servicios, especialmente del turismo, así como de la escasa relevancia del sector industrial, motivó que se implantara un impuesto con el objetivo de proteger determinados ámbitos del sector productivo, bien a través de la bonificación de la producción de bienes industriales (art. 26) o mediante el Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM). Las dificultades de generar economías de escala, el limitado acceso a las redes de distribución y la necesidad de favorecer una mayor diversificación en los sectores que conforman el PIB regional son, entre otros, los fundamentos que justifican dichos incentivos, especialmente cuando se interpreta que la globalización de los mercados favorece la especialización de la producción e inducen a la importación. En este sentido, Canarias constituye un claro ejemplo de debilidad de aglomeración territorial en el ámbito industrial si se sopesan los costes de transporte, el acceso a los mercados, la debilidad laboral y las economías de escala.

Las consideraciones de la Decisión del Consejo, de 20 de junio de 2002, relativas al régimen del impuesto AIEM aplicable en las Islas Canarias res-

ponden claramente a los supuestos de la teoría de la geografía económica y, en justa correspondencia, no es de extrañar que la Comisión haya sido sensible a autorizar un impuesto aplicable a una lista cerrada de productos y, al mismo, tiempo, contemplar exenciones a favor de producciones locales que se catalogan como sensibles.

En la Decisión de la Comisión Europea sobre el AIEM, de 16 de abril de 2008 se recuerda que la ayuda que se conceda al amparo del régimen será acumulable con ayuda de otras fuentes o de distintas formas, a condición de que no exista una compensación excesiva de los costes adicionales contemplados en el régimen. Y, además, obliga a que las autoridades españolas velen por el control y cumplimiento de las normas sobre acumulación, señalando que el AIEM constituye una ayuda de funcionamiento en el sentido de las DAR. Cuando se indica que la ayuda es acumulable con ayudas o de distintas fuentes se hace especial hincapié a la ZEC y a los artículos 25, 26 y 27 del REF.

Como se señala en el párrafo 36 de la referida Decisión, *“para evaluar si la medida de ayuda de funcionamiento es proporcional a las desventajas que pretende paliar, es razonable considerar la proporcionalidad de las medidas previamente mencionadas tomadas en su conjunto”*. Y la Comisión evalúa el impacto de dicha ayuda para la economía regional en su conjunto, llegando a la conclusión que la ventaja combinada conferida por los referidos regímenes se sitúa perceptiblemente por debajo de los costes adicionales a los que se enfrentan los beneficiarios en las Islas Canarias y, por consiguiente, concluye que el AIEM no suponía en principio una compensación excesiva, esto es, que la ayuda de funcionamiento prevista en la medida es proporcional y está dirigida a las desventajas específicas que pretende paliar.

Si bien la Comisión entiende que la ayuda no despierta dudas sobre su compatibilidad con el mercado único impone que deba presentarse un informe anual sobre la aplicación de la medida que permita a la Comisión comprobar el cumplimiento de todas las condiciones necesarias; en particular el respeto de la proporcionalidad entre las ayudas de funcionamiento y los costes adicionales a los que deben hacer frente las actividades económicas desarrolladas en la región (párrafo 55). Serán las autoridades espa-

ñolas las que deben presentar dicho informe anual y en el que se debe identificar a los diez mayores beneficiarios de la medida, detallándose el sector o sectores de actividad de los mismos y el importe de ayuda percibido por cada uno.

El carácter evolutivo del REF y su adaptación al contexto económico de cada momento no ha sido ajeno al AIEM como lo prueba el cambio producido con la Ley 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación de dicho impuesto. No es objeto de nuestro interés exponer el alcance de dicho cambio, sino que tal disposición fue autorizada nuevamente por Decisión adoptada por el Consejo de Ministros de Medio Ambiente celebrado en Luxemburgo el día 12 de junio de 2014, en virtud de la cual se autoriza nuevamente a España a aplicar, hasta el 31 de diciembre de 2020, las exenciones o reducciones del AIEM a determinados productos fabricados en las Islas Canarias. Y es relevante dicha Decisión si se considera que a mediados de 2013 ya se habían adoptado las nuevas Directrices sobre ayudas de finalidad regional para el período 2014-2020 y en la que se implantaba una estrategia más amplia para modernizar el control de las ayudas estatales.

Esta nueva estrategia de control de ayudas supone un cambio sustantivo en el control sobre la acumulación de ayudas de funcionamiento. El pasar de un procedimiento clásico de notificación y aprobación a un procedimiento de exención de notificación y control a posterior por parte de la Comisión, trae como consecuencia que las empresas deban velar, a título individual, por no sobrepasar los umbrales máximos que se establecen para la acumulación de ayudas de funcionamiento.

De esta forma se observa una clara contradicción: el establecimiento de exenciones en operaciones interiores para determinados bienes corporales (de acuerdo a los tipos de gravamen establecidos) son superiores a los umbrales de acumulación de ayudas al funcionamiento. Una contradicción que adquiere mayor significación si se tiene en cuenta que los sectores a los que se pretende proteger no sean industriales y, por tanto, no pueden sobrepasar el diez por ciento de la cifra de negocios.

Estos sectores no solo se pueden encontrar con la ilógica renuncia de parte de las exenciones del AIEM, sino que también se les imposibilita el acceso a otras ayudas regionales de funcionamiento, entre las que se en-

cuentra las ayudas al transporte de mercancías (RD 362/2009 y Orden de 31 de julio de 2009 del Consejero de Obras Públicas y Transportes del Gobierno de Canarias). Y solo se les brinda la posibilidad de acceder a las ayudas a la inversión inicial con las dificultades ya señaladas por el alcance y contenido de tales ayudas.

Resulta incomprensible que se establezca un impuesto para favorecer la producción local sensible y al mismo tiempo se imposibilite a que dichos sectores se vean favorecidos por las ayudas fiscales para mantener su capital físico (inversiones para el mantenimiento de su capacidad productiva tendrán la calificación de ayudas al funcionamiento) o las dirigidas a operar más allá del ámbito insular (ayudas al transporte entre las Islas que tienen la calificación de ayudas al funcionamiento).

2. EL CONTROL DE AYUDAS DESDE UNA PERSPECTIVA APLICADA: ESPECIAL REFERENCIA A LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN

2.1. La delimitación de los umbrales de acumulación

Con la normativa aplicable a las dotaciones RIC efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2014 las principales cuestiones que afectaban a este incentivo giraban en torno a qué beneficios eran susceptibles de la dotación, cuáles eran los límites sobre el beneficio no distribuido, en qué inversiones podía materializarse, en la entrada en funcionamiento como facto necesario para la materialización, el mantenimiento de la inversiones en funcionamiento al menos cinco años y el riguroso cumplimiento de requisitos inicialmente formales, que fueron convirtiéndose en sustanciales: creación de la reserva, mantenimiento en balances, reflejo en la memoria de las cuentas anuales, aprobación de su dotación, etc.

A partir de 1 de enero de 2015 se une una cuestión adicional al considerar que el ahorro fiscal disfrutado no puede exceder de unos determinados umbrales de acumulación de ayudas. Una obligación compleja y relevante, en tanto que su exlimitación no solo supone el reintegro del exceso disfrutado más los correspondientes intereses de demora, sino también la imposición de una sanción del 20%.

En la normativa vigente en el periodo 2007-2014 ya se había puesto el acento en el control de las ayudas a la inversión inicial, en tanto que en la RIC se había establecido un límite que no podía rebasarse conjuntamente con las subvenciones y otros tipos de ayudas relacionadas con una misma inversión. Sin embargo, durante dicho periodo han sido escasas las comprobaciones en esta materia y tampoco existían requerimientos formales de divulgación de información.

Con el nuevo marco normativo se produce un cambio profundo en tanto que la dotación a la RIC debe ajustarse a un mecanismo de adecuación global que supone el control de acumulación de ayudas de esta reserva, tanto si manifiesta sus efectos concretos en la categoría de ayudas regionales a la inversión inicial como al funcionamiento. No solo supone controlar a título individual no sobrepasar determinados umbrales, sino también introduce la obligación a los beneficiarios de informar de dichas ayudas a la Administración tributaria.

Por las razones expuestas es necesario, en primer lugar, delimitar claramente los criterios sobre los que se aplican los umbrales de acumulación de ayudas, considerando que reciben un diferente tratamiento según la RIC se materialice en una inversión inicial o en las distintas opciones de ayudas al funcionamiento (inversiones de sustitución, materialización indirecta en el capital social de otra entidad que vaya a invertir, materialización en bonos, creación de empleo no ligada a una inversión inicial, etc.).

2.1.1. El control de la RIC como ayuda regional a la inversión

El concepto de inversión inicial se aplicó a los incentivos fiscales del REF en general, y de la RIC en particular, en la reforma de 2006, de tal forma que desde el periodo 2007-2013 hay que distinguir entre lo que era una inversión inicial y una simple inversión de sustitución. Sin ánimo de ser exhaustivo en su diferenciación, la inversión inicial había de estar vinculada a la creación de un establecimiento mercantil, a su ampliación y al ofrecimiento al mercado de un nuevo servicio o producto. Ese concepto fue remodelado por el Reglamento de Exención e incorporado en el nuevo REF para el periodo 2015-2020 a través del art. 27.4.A de la Ley del REF (redacción del

R.D.L. 15/2014) y los nuevos artículos 6 y 36.2 del Reglamento del REF (versión dada por el R.D. 1022/2015, de 13 de noviembre).

El nuevo art.27.4.A de la Ley del REF vincula la existencia de una inversión inicial a la creación y ampliación de un establecimiento, la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos y la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento; mientras que el vigente art. 6 del Reglamento del REF (en adelante, RREF) contempla, por un lado, el concepto clásico de inversión inicial: creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de la capacidad de un establecimiento existente —incorporando así el criterio contable y administrativo de que no era suficiente el mero incremento de su valor, sino que era necesario aumentar su capacidad productiva— y la diversificación de la producción con productos nuevos, al que añade la transformación fundamental del proceso global de producción de un establecimiento existente; y por otro, *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*. En el presente trabajo se hará alusión al tradicional concepto de inversión inicial, sin abordar la casuística aplicable a la adquisición de activos de empresas en crisis.

La nueva redacción del art. 36.2 del Reglamento REF distingue entre inversión inicial y ayudas regionales al funcionamiento en todos y cada uno de los incentivos del REF. En relación con la RIC, señala que las materializaciones previstas en el art. 27.4, letras B bis, C y D de la Ley del REF, es decir, la creación de empleo no ligada a una inversión inicial, las inversiones de sustitución y todas aquellas que no cumplan los requisitos de las inversiones iniciales, los supuestos de materialización indirecta en el capital social de entidades que vayan a realizar inversiones, y en otros instrumentos financieros (los populares bonos RIC y otras alternativas que hasta ahora no han sido eficaces) se consideran una ayuda regional de funcionamiento. Por su parte, las materializaciones previstas en el art. 27.4 A y B (inversiones iniciales y creación de empleo ligada a una inversión inicial) se consideran una ayuda regional a la inversión, junto a los otros incentivos regionales concedidos por las Administraciones públicas o mediante fondos públicos para la realización de una inversión inicial.

Siguen considerándose una ayuda al funcionamiento todas las opciones de materialización indirecta previstas en el art. 27.4.D de la Ley REF, incluso en el supuesto en que la sociedad participada realice una inversión inicial. Al respecto, conviene recordar que la nueva normativa aplicable a partir de 1 de enero de 2015 permite que la inversión que realice dicha sociedad pueda ser una inversión de sustitución, opción que expresamente no permitía la normativa 2007-2014. En consecuencia, ya no es necesario que las sociedades participadas, a través de la suscripción de acciones y participaciones en las que se materializa la RIC, tengan la obligación de realizar exclusivamente inversiones iniciales. De hecho, la dotación RIC materializada a través de este mecanismo será considerada siempre como ayuda al funcionamiento con independencia de que la inversión realizada por la empresa participada reúna todos los atributos de la definición de inversión inicial. Se trata de una cuestión controvertida, en tanto que, por una parte, se merma la posibilidad de crear nuevos establecimientos u otras alternativas de inversión inicial a través de sociedades filiales y, por otra, también se reducen las opciones de recibir financiación procedente de la RIC para el desarrollo de proyectos relevantes para la economía canaria. Se impone, por consiguiente, el mecanismo de crecimiento interno en la propia esfera jurídica y se limitan las posibilidades de cooperación empresarial. Dada la relevancia de esta problemática será examinada con mayor detenimiento en el apartado 2.5 del presente capítulo.

2.1.2. Los límites a la acumulación de ayudas derivados de la normativa europea

Una vez delimitado qué tipo de ayudas recibe la inversión que se realiza, la dotación RIC puede ser considerada una ayuda regional a la inversión o una ayuda regional al funcionamiento de las empresas, aplicándose a ambos tipos una normativa diferente para establecer el umbral máximo de intensidad dentro del que han de estar comprendidas las ayudas.

El umbral de intensidad (o límite máximo) de las ayudas regionales a la inversión inicial se establece en función del importe de la inversión, mientras que en las ayudas al funcionamiento de las empresas se fija en función

del volumen de negocios. Dos casuísticas completamente diferentes que comparten una misma incertidumbre o inconveniente, dado que en el momento de la dotación de la RIC no se sabe a ciencia cierta qué tipo de inversión se va a realizar en el periodo de materialización. Se precisan más recursos formales de planificación que no siempre están presentes en las empresas, especialmente en las pymes.

El marco normativo establecido en el R.D. 1022/2015 que modifica el Reglamento del REF se ha ajustado a la nueva estrategia de modernización del control de las ayudas establecidas por la Comisión, pero no se ha realizado un esfuerzo por singularizar su aplicación en un incentivo tan especializado como la RIC. En este sentido, los sujetos pasivos que deseen optar por esta reserva fiscal deben sopesar distintas variables de difícil concreción: en primer lugar, la dotación de cada ejercicio debe realizarse considerando si las futuras materializaciones se concretarán en inversiones de funcionamiento o de inversión inicial: en segundo lugar, deberá valorarse el periodo en las que se materializarán las dotaciones dado que la ayuda fiscal, como se expone con mayor detenimiento, se computa en la fecha de funcionamiento de la inversión; en tercer lugar, se deberá prever que la ayuda obtenida en el futuro no sobrepase los límites establecidos, lo que, en el caso de las ayudas al funcionamiento, requiere estimar la senda del volumen de negocios de dichos ejercicios.

Se impone, por tanto, un fuerte ejercicio de planificación y control de la actividad empresarial, exigiendo una adecuada coordinación entre las áreas funcionales de la empresa. Así mismo, la planificación fiscal no puede desgajarse de la estrategia general de la empresa y de sus condicionantes internos y externos.

2.1.3. El límite de ayudas para el periodo 2015-2020

Los criterios establecidos en las ayudas regionales para las inversiones iniciales para el periodo 2015-2020 siguen siendo prácticamente los mismos, si bien la intensidad de las ayudas ha sufrido un descenso del 5%. El mapa de ayudas regionales 2014-2020 de España, aprobado por la Decisión de la Comisión Europea el 21 de mayo de 2014, establece, de conformidad con los puntos

172 c), 173 y 177 de las DAR 2014-2020, una intensidad máxima de ayuda en porcentaje del denominado “Equivalente de Subvención Bruto” que se concreta en un 35% para el caso de Canarias. En el punto 13 de dicha Decisión se señala que el porcentaje 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:

Cuadro 1. Límites a las ayudas regionales a la inversión inicial (2015-2020)

Canarias:	35%
Suplemento empresas medianas: +10% adicional	45%
Suplemento Empresas Pequeñas: +20% adicional	55%

Los grandes proyectos de inversión quedan fuera de los límites recogidos en el cuadro 1, en los que el importe máximo de la ayuda viene determinado por la fórmula del punto 20 c) de las DAR 2014-2020 y 20 del art. 2 del vigente Reglamento UE 651/2014, que no son objeto de nuestro análisis, y que se concretan en el siguiente límite:

$$\text{Importe máximo de la ayuda} = R \times (A + 0,50 \times B + 0 \times C)$$

Siendo R la intensidad máxima de ayuda aplicable en la zona en cuestión, establecida en un mapa de ayudas regionales aprobado y que esté en vigor en la fecha de concesión de la ayuda, excluida la intensidad de ayuda incrementada para las PYME, A los 50 millones EUR 50 iniciales de los costes subvencionables, B la parte de los costes subvencionables comprendidos entre 50 y 100 millones EUR, y C la parte de los costes subvencionables por encima de 100 millones EUR [sic].

Es necesario realizar varias precisiones sobre los límites a las ayudas a la inversión inicial. En primer lugar, en el ámbito de la UE, y de conformidad con el art. 2 del anexo de la Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2003 (L 124/36 del Diario Oficial de la UE de 20-5-2013), 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.

Así mismo, el punto 20 f de las DAR 2014-2020 actualiza el concepto de “Equivalente de Subvención Bruto” (ESB) *como el valor actualizado de la ayuda expresado en porcentaje del valor actualizado de los costes subvencionables, calculado en el momento de la concesión de la ayuda en función del tipo de referencia aplicable en esa fecha*; mientras que el art. 2.22 del Reglamento de Exención es mucho más claro: *el importe de la ayuda si se ha proporcionado en forma de subvención al beneficiario, antes de cualquier deducción fiscal o de otras cargas*. Por ello, el límite se aplica sobre el ESB, sin considerar el efecto impositivo de las subvenciones o ayudas que lastran una parte de las mismas.

En relación con las pymes, el punto 87 de las DAR indica que en el caso de recibir ayudas pueden utilizar las intensidades máximas incrementadas con el 10 o el 20%, pero siempre que la inversión no esté relacionada con un gran proyecto de inversión.

En síntesis, para el periodo 2015-2020, tratándose de una inversión inicial, la intensidad de las ayudas para los grandes proyectos de inversión (más de 50 millones de euros) no podrá superar el límite que marca una determinada fórmula, mientras que para el resto de inversiones, las ayudas no podrán superar en Canarias el 35%, 45% o 55% del importe de la inversión, según se trate de grandes, medianas (hasta 50 millones de volumen de negocio) o pequeñas empresas (hasta 10 millones).

2.1.4. El límite de las ayudas regionales de funcionamiento

El punto 20 q) de las DAR 2014-2020 define como ayuda de funcionamiento haciendo referencia a gastos de diversa índole: *Ayuda para reducir los gastos corrientes de una empresa que no están relacionados con una inversión inicial; esto incluye categorías de costes como costes de personal, materiales, servicios contratados, comunicaciones, energía, mantenimiento, alquileres, administración, etc., 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 regional*.

Como ya se ha comentado, dicha definición es más formal que operativa dado que no solo hace referencia a las ayudas destinadas a sufragar gastos, sino también engloba a cualquier inversión que no pueda clasificarse como ayuda a la inversión inicial, erigiéndose ésta última como elemento conceptual de primer orden.

Así mismo, el art. 15 del Reglamento de Exención delimita los costes que compensarán: a) los de transporte de mercancías y b) los adicionales de funcionamiento en los que se incurre en las regiones ultraperiféricas, siempre que no superen el 15% del valor añadido bruto generado anualmente por el beneficiario en la región ultraperiférica, el 25% de los costes laborales y el 10% del volumen de negocios anual obtenido en la región ultraperiférica. En cualquier caso, la ayuda no superará el 100% de los costes subvencionables.

Esos límites, sintetizados, son los que se incorporaron a la disposición adicional segunda del R.D.L. 15/2014: *Adecuación de los incentivos aplicables en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias al ordenamiento comunitario*, señalando 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 susceptible de obtener ayudas de Estado, y se regula su aplicación en el R.D. 1022/2015 que modificó el Reglamento del REF.

La cifra de 17,5% para las empresas industriales no aparece en el art. 15.2.b) del Reglamento de Exención, sino que resulta de la negociación con la Comisión, e incluye la acumulación de las ayudas al transporte de mercancías (art. 15.2.a) con el resto de ayudas de funcionamiento del art. 15.2.b), ambos del Reglamento de Exención.

2.1.5. El volumen de negocio

El volumen de negocios puede ser apropiado para incentivos o ayudas que se devenguen en sincronía con dicha magnitud, pero no se ajusta a la RIC por el hecho de que el legislador ha considerado que la ayuda debe computar en el año en el que se invierte y no en el periodo en el que se dota. Esta opción no se establece en las DAR 2014-2020 y, por ello, pudo ser ob-

jeto de una interpretación más ajustada y flexible a los elementos que han venido definiendo este incentivo fiscal.

El volumen de negocios constituye una magnitud que, en términos generales, es fácil de concretar. A estos efectos se entenderá por volumen de negocios el 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.

Ahora bien, en el caso de la RIC, es necesario clarificar si se está haciendo referencia al volumen de negocios devengado en el periodo en el que se dota la reserva o al observado en el periodo en el que se materializa. Así mismo, también es necesario precisar, como así ocurre en otros incentivos fiscales, si el volumen de negocios debe elevarse a un año en el supuesto que la entidad solo estuviera operativa en parte del periodo.

De las diversas alternativas establecidas en el art.15 del Reglamento UE 651/2014 para las regiones ultraperiféricas (15% del valor añadido bruto generado; 25% de los costes laborales; 10% del volumen de negocios), el legislador optó por el volumen de negocios mediante su incorporación en la disposición adicional segunda del R.D.L. 15/2014: *Adecuación de los incentivos aplicables en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias al ordenamiento comunitario*, elevando, como ya se ha señalado un límite conjunto del 17,5% del volumen de negocios anual para las empresas industriales (epígrafes 1-4 del IAE).

El art. 38.1 a) del RREF precisa que 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. Así pues, se exige concretar el volumen de negocios para cada sector dado que una misma persona jurídica puede albergar actividades industriales y de otra naturaleza. Esta segmentación del volumen de negocios no siempre resultará perfecta y, por ello, el RREF señala que cuando 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.

El RREF es coherente con el hecho frecuente de que una misma empresa realice actividades de producción, junto a otras de servicios y comercialización. Como los límites sobre el volumen de negocios son diferentes, hay que aplicarlos de forma separada para las actividades de producción (aplicando el 17,5% sobre el volumen de negocios) y el resto de actividades (aplicando el límite del 10%).

El hecho de que el texto reglamentario indique que el cómputo de los límites se realizará de “forma separada”, tiene también una segunda interpretación: que se separen las ayudas en función de las inversiones y que estas tengan su límite independiente. Así, las inversiones “industriales” generarán una “ayuda industrial”, que tendrán el límite “industrial” del 17,5%, mientras que las inversiones afectas a otras actividades generarán ayudas con el límite del 10% del volumen de negocios de esas actividades. Los pasos a seguir para computar las ayudas por separado son:

- 1º. Delimitar las ayudas al funcionamiento del ejercicio
- 2º. Diferenciarlas entre las actividades industriales y el resto de actividades
- 3º. Dividir el volumen de negocios entre dichos grupos de actividades
- 4º. Aplicarle a las primeras el límite del 17,5% de su volumen de negocio
- 5º. Aplicarle a las segundas el límite del 10%

Por otra parte, el RREF no se pronuncia sobre la posibilidad de elevar el límite de ayudas al funcionamiento cuando las empresas operan durante parte del periodo, lo que imposibilita su aplicación y limita las potencialidades de la RIC como instrumento que se dirige a favorecer el desarrollo económico y social del archipiélago. Dicha restricción no encuentra respaldo si se considera que, para delimitar el régimen especial de las pymes, la normativa del Impuesto de Sociedades prevé la elevación al año del volumen de negocios obtenido en periodos inferiores. A este respecto, debe considerarse que en la aplicación del régimen especial de las pymes, el volumen de negocios que se tiene en cuenta es el del año anterior, mientras que para el control de ayudas es el del propio ejercicio en el que se genera la ayuda.

No existen razones de técnica tributaria que impidan al legislador aplicar el mismo criterio, máxime cuando pueden producir efectos no controlables por parte del sujeto pasivo. Así, se limita de forma sensible a las empresas que se constituyan y comiencen a operar en el transcurso de un ejercicio. Dichas empresas se verán abocadas a restringir las ayudas de funcionamiento a un volumen de negocios que, por lo general, será reducido. Aunque serán precisamente estas empresas las que tengan mayores posibilidades de realizar inversiones que se cataloguen como iniciales, no debe obviarse que existen otras ayudas que, por su naturaleza, son netamente ayudas de funcionamiento (transporte de mercancías y AIEM).

Igualmente se limita a aquellos establecimientos que vean disminuido ostensiblemente el volumen de negocios (por ejemplo, una promotora inmobiliaria después de facturar una promoción). Este tipo de entidades puede perder gran parte de las ayudas al funcionamiento generadas, salvo que puedan ser consideradas como inversiones iniciales.

Ejemplo 1

En 2015 una empresa dotó la RIC con 100.000 €, pero en 2016 decide cambiar de actividad, invirtiendo en una inversión de sustitución con un precio de adquisición de 100.000 €. El volumen de negocios de 2015 fue 400.000 €, pero en 2016, con el cambio de actividad, solo ha generado ingresos de 25.000 € en el mes de diciembre.

La ayuda se computa en el año en el que se realiza la inversión, 2016, por un importe de 25.000 € ($0,25$ del tipo impositivo \times 100.000) que debe ser comparado con el 10% del volumen de negocios de 2016 ($0,10 \times 25.000 = 2.500$ €), razón por la que tendrá que devolver la diferencia de 22.500 € ($25.000 - 2.500$), equivalente a una dotación de 90.000 € ($22.500/0,25$).

Si se considerara el volumen de negocios de 2015, el límite de acumulación de ayudas sería 40.000 ($400.000 \times 0,10$), siendo claramente superior la ayuda al funcionamiento realizada en 2016. Sin embargo, esta posibilidad no está contemplada en la legislación actual.

Si se permitiera que el límite se elevara al periodo anual de acuerdo con la facturación generada en dicho periodo (en nuestro caso está referida al mes de diciembre; $25.000 \times 12 = 300.000$ €), la cuantía de la ayuda de funcionamiento también quedaría por debajo del umbral establecido. Esta alternativa actualmente tampoco se puede aplicar, si bien es técnicamente viable y puede ser recogida por el legislador o por interpretación de la DGT.

2.2. Control de la acumulación de ayudas y obligación de informar

En el apartado 2.4 ya se puso de manifiesto el proceso complejo de calificación y selección de las ayudas, dada la colisión que se puede producir en tanto que son ayudas acumulables y que los beneficiarios no siempre disponen de suficiente información para evitar dicho conflicto. Interesa ahora realizar una breve exposición de la obligación de los beneficiarios de presentar información sobre dichas ayudas, ya tengan la calificación de ayudas regionales a la inversión o al funcionamiento, ya se inscriban en las categorías de ayudas sectoriales o ayudas a las pymes.

El art. 36 del Reglamento REF distingue entre ayudas regionales al funcionamiento y ayudas regionales a la inversión, especificando cuando un incentivo o determinado régimen se considera de un tipo u otro de ayudas. En la enumeración de ellos hemos de concretar los incentivos fiscales que se ven afectados por el control de ayudas: el régimen especial de las empresas productoras (art. 26 de la Ley REF que supone la bonificación del 50% a los beneficios generados en actividades productivas), la deducción por inversiones en Canarias (DIC), la Zona Especial Canaria (ZEC), la RIC, las exenciones del AIEM, las ayudas al transporte de mercancías, y los incentivos a la inversión del art. 25 (determinadas exenciones en el ITP e IGIC). A este primer catálogo de los incentivos REF más conocidos hay que añadir las nuevas ayudas a las pymes, concretadas en la deducción por inversiones en África Occidental y el 15% de los gastos de publicidad y propaganda en el extranjero, previstas en el nuevo art. 27 bis de la Ley del REF, y la deducción por inversiones en producciones cinematográficas regulada en la disposición adicional 14ª de la misma ley.

Esta es la relación nominal de ayudas de Estado que hay que tener en cuenta a efectos del control de ayudas y de su declaración en el modelo 282, pero la duda surge en el inciso establecido en art. 36.2,c) del RREF que recoge: *d) Otros incentivos regionales concedidos por las Administraciones Públicas o mediante fondos públicos para la realización de una inversión inicial de conformidad con el artículo 6 de este Reglamento.*

Aplicando la literalidad del precepto transcrito, a efectos del seguimiento y control de la acumulación de ayudas, hemos de tener en cuenta:

- en las ayudas regionales al funcionamiento, exclusivamente los incentivos antes señalados, y
- en las ayudas regionales a la inversión, aparte del art. 25, DIC y RIC, los “otros incentivos regionales” concedidos a la inversión inicial.

Por ende, en las ayudas al funcionamiento, en principio, no hay que tener en cuenta las posibles ayudas que se reciban por “otros incentivos regionales”, puesto que solo afectan a las inversiones iniciales. Al no especificarse en el RREF más ayudas objeto de control, es razonable interpretar que tampoco hay que declarar cualquier otra ayuda generada que no haya sido expresamente señalada en el art. 36.

Sin embargo, el art. 37 del RREF amplía el marco previamente diseñado, incluyendo cualesquiera otras que tengan la consideración de ayudas de Estado: *Las ayudas obtenidas por un beneficiario en virtud de todos los incentivos aplicables en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como de aquellos otros, cualquiera que sea su naturaleza, que tengan la consideración de ayudas de Estado se incluirán en la declaración informativa, generando de nuevo la duda si tanto en las ayudas al funcionamiento como a la inversión hay que incluir aquellas otras ayudas que se reciban.*

La publicación del modelo 282 (declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del REF) incide en el mismo sentido, ampliando las ayudas objeto de declaración. Lo hace, en primer lugar, en el propio título de la Orden HAP 296/2016, de 2 de marzo, BOE del día 9, que señala, aparte de las ayudas recibidas en el marco del REF, *otras ayudas de estado derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea*. En segundo lugar, en el art. 2, que indica los obligados a presentar el modelo 282, haciendo referencia a los contribuyentes que hayan sido beneficiarios de ayudas del REF, *así como de aquellos otros, cualquiera que sea su naturaleza, que tengan la consideración de ayudas de Estado*. En tercer lugar, en el art. 3, que acota el objeto de la información a consignar, restringida a la prevista en el art. 36 del Reglamento del REF, en los términos marcados en el art. 37. Finalmente, y en cuarto lugar, en el modelo 282 se incluye al final un apartado 5. *Otros incentivos*, que vuelve a distorsionar el *numerus clausus* del art.

36, pareciendo convertirlo en *numerus apertus*, de muy difícil concreción por parte del contribuyente.

En otras palabras, que el art. 36 del Reglamento REF y el art. 3 de la Orden ministerial que aprueba el modelo 282, parecen decantarse por un *numerus clausus* de ayudas objeto de control y, por ello, de declaración en dicho modelo; mientras que el art. 37 del RREF, y el título, art. 2 y casilla 5 del modelo 282, parecen señalar un *numerus apertus* de ayudas a declarar. Ahondando en esta materia, el art. 38.1., al puntualizar los límites de la acumulación de las ayudas, vuelve a recalcar que se aplicarán a los incentivos en el marco del REF y a “cualesquiera otros”: *La acumulación de las ayudas obtenidas en virtud de todos los incentivos aplicables en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como de aquellos, cualquiera que sea su naturaleza, que tengan la consideración de ayudas de Estado, no podrá exceder de los siguientes límites.*

Es la primera gran duda que hay que aclarar en la materia del control de ayudas, debido al gran número de incentivos de todo tipo que reciben las empresas canarias, unas veces en exclusividad, y otras compartidos con las empresas del ámbito nacional que no están expresamente incluidos en el art. 36. Por tanto, es necesario reducir estas incertidumbres a los efectos de favorecer un correcto cumplimiento de la declaración informativa.

2.3. El momento en que se computan las ayudas

El control de la acumulación de ayudas y su correlativa declaración informativa necesita precisar en qué periodo las ayudas surten sus efectos. Para una mejor comprensión, en los siguientes apartados se aborda esta problemática según las ayudas regionales sean de funcionamiento o de inversión inicial.

2.3.1. El momento en que se computan las ayudas al funcionamiento

El art. 37 del Reglamento del REF indica con claridad meridiana cuándo se computan las ayudas obtenidas por el beneficiario de incentivos aplicados en el marco del REF. La regla general es en el año o ejercicio en que se ge-

neran, y la regla especial es la que opera en el caso de la RIC: el año en que se realizan las inversiones.

La regla general se aplica en el régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales (véase Dorta, 2015), en el régimen especial de las entidades ZEC (véase Sánchez, 2015) y en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías (AIEM). En estos incentivos, se computa la ayuda en el ejercicio en que se produce efectivamente el ahorro fiscal: en el que se aplica la bonificación del 50%, se logra el diferencial del tipo de gravamen reducido en la ZEC o en el que efectivamente se aplica la exención del AIEM a la producción.

En las ayudas al transporte de mercancías se computará el importe de las ayudas reconocidas al beneficiario en un año, con independencia de que las haya cobrado o no, por lo que, sin ser la incongruencia que significa tener que tributar y someter a control una ayuda que no se ha recibido efectivamente, no existe mayor complejidad a la hora de determinar en qué año o ejercicio se declara. No obstante, de acuerdo con la Orden de 31 de julio de 2009 del Consejero de Obras Públicas y Transportes del Gobierno de Canarias, el plazo máximo para resolver y notificar el otorgamiento de las referidas subvenciones al transporte de mercancías (reguladas por el RD 362/2009), será de seis meses contados desde la finalización del último plazo fijado para la presentación de solicitudes y documentación relativa a los transportes realizados durante el año natural anterior a aquel en que se efectúe el pago. Es decir, se produce una asincronía entre el periodo en el que se realiza el transporte y el periodo en el que se reconoce la ayuda, sin que tampoco pueda asegurarse una relación entre las ayudas concedidas y el volumen de negocios del periodo en el que se reconoce la ayuda.

Esta problemática adquiere mayor interés y complejidad en la DIC y RIC que serán examinadas en los dos próximos apartados que se ilustrará con varios ejemplos para facilitar su comprensión.

2.3.1.1. Cómputo de la DIC como ayuda al funcionamiento

En el caso de la DIC como ayuda al funcionamiento, la regla general señala que se computa en el ejercicio en que se genera y se cuantifica por *la dife-*

rencia entre la deducción que resulte de la aplicación de este régimen y la que hubiera sido de aplicación conforme al régimen general del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dado que en el régimen general no existe la DIC, la ayuda se determina por el importe total de la deducción, esto es, el 25% de la inversión, sin incluir el suelo, dado que no es un activo apto para dicho incentivo.

Ahora bien, ante la duda si debe computarse en el periodo en el que se genera o en el que se hace efectiva su imputación en la declaración fiscal, el art. 37 RREF es taxativo: debe computarse en el ejercicio en que se genera la deducción. En la práctica profesional es sabido que el beneficio fiscal de la DIC se genera en el año o ejercicio en que las inversiones están a disposición del comprador: si se adquiere una máquina, en el momento en que la recibe el comprador, con independencia de que entre o no en funcionamiento. Sin embargo, en la RIC habrá que esperar a que la maquinaria entre en funcionamiento para que se considere afecta a la RIC y correctamente materializada.

Esta casuística específica de la DIC supone una importante distorsión del incentivo fiscal cuando se pretende hacer coincidir el momento en que se genera el incentivo (en la entrada a disposición de la inversión) y el momento en que hay que computar la ayuda de Estado que representa. La opción elegida por el legislador no se ajusta a la extendida casuística que se produce por aplicación de los límites del 50% sobre la cuota íntegra corregida (ampliado al 70% en el caso que coincidan deducciones de varios ejercicios). Luego, se impone el cómputo de la ayuda en el periodo de su obtención, a sabiendas que el marco normativo permite su aplicación efectiva en varios ejercicios en lógica a las posibilidades reales de aplicar el incentivo por insuficiencia de cuota. De hecho, el legislador amplió en 2015 el horizonte temporal de aplicación de la DIC no deducida de 5 a 15 años sucesivos, obviando por completo que su efectividad está claramente condicionada por la obligación de computar la ayuda de la DIC al funcionamiento al periodo de su obtención.

El recibimiento de una determinada inversión en el año “n” supone la gestación de la DIC por el 25% de la inversión, generando un crédito fiscal para el contribuyente que podrá aplicarlo en el mismo año “n” o en el pe-

riodo “n+1” hasta el “n+15”. Ahora bien, de acuerdo al tenor literal del precepto la ayuda debe ser declarada en el año en el que se realiza la inversión, con independencia de que se haya aplicado o no en la cuota, es decir, de que haya supuesto un ahorro fiscal efectivo. Y sin ahorro fiscal no existe ayuda de Estado de conformidad con las directrices europeas. Esta cuestión representa una evidente limitación a la aplicación de la DIC como ayuda de funcionamiento que solo se podrá obviar si computara cuando surta sus efectos en la cuota del impuesto.

El legislador puede lograr la necesaria coherencia entre la aplicación de la DIC y el control de acumulación de ayudas al funcionamiento, admitiendo su cómputo en el año que efectivamente se aplique en la cuota, tal y como se plasma en el siguiente ejemplo ilustrativo.

Ejemplo 2: DIC.

En 2016 una empresa de servicios adquiere una maquinaria de sustitución por importe de 200.000 €, que entra en funcionamiento en 2017, contribuyendo a un incremento de la cifra de facturación de 400.000 a 1.000.000 €. En 2016, con la cifra de facturación de 400.000, generó un beneficio de 20.000 € que coincide con su base imponible.

Base Imponible:	20.000	
Cuota íntegra:	5.000	(0,25 X 20.000)
DIC	- 2.500	(Límite del 50% de 5.000)
Cuota Líquida:	2.500	

La DIC generada se eleva a 50.000 € (200.000 x 0,25), si bien queda sujeta al límite del 50% de la cuota íntegra que se eleva a 5.000 € (5.000 x 0,5). El resto de la DIC, 47.500 (50.000 – 2.500) se podrá aplicar en los siguientes 15 años.

Sin embargo, el cómputo de la ayuda en 2016 se eleva a 50.000 euros, mientras que el límite se concreta en 40.000 € (10% de 400.000).

Por ello, en una interpretación restrictiva de la norma se perdería el exceso (10.000 €), por exceder del umbral de intensidad. Lo razonable sería computar como ayuda de Estado exclusivamente las 2.500 efectivamente deducidas de la DIC 2016 y que se encuentra dentro del límite de acumulación de ayudas al funcionamiento de dicho ejercicio (40.000 €).

En todo caso, la interpretación restrictiva también supondría que no deban computarse las deducciones efectivamente aplicadas que procedan de ejercicios anteriores.

2.3.1.2. Cómputo de la RIC como ayuda al funcionamiento

La interpretación restrictiva establecida sobre el periodo de cómputo de la DIC como ayuda al funcionamiento presenta algunas similitudes para el caso de la RIC, si bien este incentivo presenta una problemática diferenciada dada las disimilitudes entre dichos incentivos.

La regla especial del art. 37 RREF indica que dicha ayuda *se computará en el ejercicio en el cual se realizan las inversiones*. Sin embargo, después de años de permanentes conflictos tributarios con la RIC, el TS ha concluido que se entiende materializada en el año en que las inversiones entran en funcionamiento. Por consiguiente, existe una evidente contradicción entre el primer párrafo del art. 37 del Reglamento REF y el art. 27.7 de la Ley REF que señala el año en que entren en funcionamiento las inversiones: *Se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los activos entren en funcionamiento*.

En el caso de ayudas sobre inversiones de sustitución, cuyo límite se establece en función del porcentaje del 10 o 17,5% del volumen de negocios, no es lo mismo que las inversiones se realicen en sucesivos años, y vaya computando el ahorro fiscal que producen año por año, a que tengan que acumularse en el año en que entran en funcionamiento. El ejemplo más claro es la construcción de un edificio que no pueda ser catalogada como ayuda a la inversión inicial (en tanto que no suponga la creación de un nuevo establecimiento o la ampliación de la capacidad de un establecimiento existente), cuyo proyecto exige una inversión plurianual en dos o tres años hasta su puesta en funcionamiento. No es lo mismo computar la ayuda año por año, a medida que se construye el edificio, que computarla globalmente en el año en que entra en funcionamiento. El límite de ayudas se amplía o se restringe si se aplica en función del volumen de negocios de tres años diferentes o si se aplica solo en función del volumen del año 3, tal y como se ilustra en el siguiente ejemplo.

Ejemplo 3: RIC

Una empresa comercial va renovando su establecimiento en dos años, abriéndolo finalmente al público en el tercer año. Partimos de la hipótesis de que no realiza una inversión inicial. En el año n factura 300.000 € e invierte 100.000 €, en el año 2 factura 350.000 e invierte 100.000 €, y en el año 3 invierte 100.000 € y factura con la apertura al público 500.000 €. La inversión está afecta a la RIC.

Solución A si atendemos a la literalidad del art. 37 Reglamento: cuando se realizan las inversiones.

En el año n se declara en el modelo 282 un ahorro RIC de $(100.000 \times 0,25) = 25.000$ €, que se compara con el 10% de 300.000 = 30.000. Se cumple el límite del control de ayudas.

En el año $n+1$ se declara en el modelo 282 un ahorro RIC de $(100.000 \times 0,25) = 25.000$ €, que se compara con el 10% de 350.000 = 35.000. Se cumple el límite del control de ayudas.

En el año $n+2$ se declara en el modelo 282 un ahorro RIC de $(100.000 \times 0,25) = 25.000$ €, que se compara con el 10% de 500.000 = 50.000. Se cumple el límite del control de ayudas en todos y cada uno de los años.

Solución B si atendemos a la literalidad del art. 27.7 de la Ley REF: se materializa la RIC en el año en que entran las inversiones en funcionamiento.

En el año n no se declara nada en el modelo 282 porque la inversión no ha entrado en funcionamiento.

En el año $n+1$ no se declara nada en el modelo 282 porque la inversión no ha entrado en funcionamiento.

En el año $n+2$ se declara la ayuda de las inversiones que entran en funcionamiento $(300.000 \times 0,25 = 75.000)$ y se compara con el límite de 10% de 500.000 = 50.000, que es inferior a la ayuda, incumplándose la normativa y teniendo que devolver dotaciones RIC.

La interpretación de la solución B no encuentra respaldo en el espíritu del REF, ni por supuesto de las directrices europeas, de modo que más lógica y consecuente parece la solución A, aunque su aplicación requiere que el legislador o la DGT clarifiquen su bondad a los efectos de evitar distorsiones en su aplicación.

2.3.2. El momento en que se computan las ayudas regionales a la inversión

El concepto de ayudas regionales a la inversión inicial (art. 36.2 del Reglamento REF) engloba tres de los incentivos fiscales del REF: los incentivos a la inversión del art. 25 de la Ley del REF, la DIC cuando la inversión que se efectúa es inicial y la RIC regulada exclusivamente en el art. 27.4.A (inversiones iniciales) y B (creación de empleo ligada a una inversión inicial), que comparten noción con los otros incentivos regionales concedidos a una inversión inicial. Dada la ausencia de pronunciamiento sobre la DIC como inversión inicial cabe interpretar que tiene el mismo alcance que el establecido para la RIC, en tanto que se construye de acuerdo a los preceptos establecidos por las DAR 2014-2020.

Este nuevo tipo de ayudas está ligado a una inversión, normalmente de mayor importe que las anteriores, y relacionado con la creación y ampliación de un establecimiento, la diversificación de la producción y la adquisición de activos en empresas en crisis (art. 6.b, b del RREF). Se acumulan estas ayudas por proyectos de inversión, sin que sea posible su división artificial (art. 37.2 RREF) y se computan de esta forma:

- Los incentivos a la inversión del art. 25, por el importe de la exención aplicada.
- La DIC en inversiones iniciales, igual que la DIC en ayudas de funcionamiento: por el importe de la deducción generada, sin perjuicio de las apreciaciones ya señaladas.
- La RIC en inversiones iniciales, al igual que la RIC en ayudas de funcionamiento: aplicando el tipo impositivo a las inversiones realizadas por sociedades o la deducción aplicada por las inversiones en el IRPF. Con la misma singularidad de las ayudas al funcionamiento de que en el caso de inversiones anticipadas se computa la ayuda en el año en que se dota la RIC.
- El resto de incentivos y ayudas se computan por el importe reconocido al beneficiario (art. 37.2 RREF).

Los límites que se aplican son los antes señalados del 35, 45 y 55% sobre el importe del proyecto de inversión, debiéndose obviar los porcentajes del

10 o 17,5% sobre el volumen de negocios que están referidos exclusivamente a las ayudas regionales al funcionamiento.

El momento en que se computa la ayuda regional a la inversión es el año o ejercicio en que se aplica la exención del art. 25, el año en que se genera la DIC¹, el año en que se realiza la inversión afecta a la RIC o el año en que se reconocen otros incentivos al beneficiario. La primera y la última ayuda apenas tienen complejidad a la hora de determinar el momento del cómputo, pero respecto a la DIC y la RIC se observa la misma casuística que la señala en el epígrafe 2.3.1, pero ponderada por el límite en función del importe del proyecto de inversión, de manera que desaparecen parte de los ilógicos casos en los que se pierde la ayuda DIC si se genera en un ejercicio en el que la cifra de negocios es nula o muy baja. Los siguientes ejemplos permiten ilustrar la aplicación práctica de estos incentivos a la inversión inicial.

Ejemplo 4: DIC

En 2016 una empresa que facturó 50.000 € realiza una inversión inicial de 100.000 € que afecta a la DIC, concediéndosele además una subvención de 12.000 €.

Al ser una pequeña empresa, el límite sobre la inversión es del 55% = 55.000 €, que comparamos con la suma del ahorro DIC ($100.000 \times 0,25 = 25.000$) más la subvención de 12.000. La ayuda total se eleva a 37.000 €, siendo inferior al límite de 55.000 €.

Si la inversión se calificara como ayuda de funcionamiento, el límite sería 5.000 € (10% de 50.000), por lo que apenas se podría aplicar la DIC en una interpretación restrictiva (la ayuda máxima se restringe a 5.000 €). En todo caso, la problemática sobre la DIC generada o la efectivamente aplicada en el IS es exactamente la misma en las ayudas a la inversión y en las de funcionamiento.

1 Como ya se expuesto, el concepto de DIC generada viene asociado a la puesta a disposición de la inversión que da derecho a una deducción del 25%, con independencia de que se aplique o no por la existencia de límites en la cuota del IS.

Ejemplo 5: RIC

En 2015 una empresa dotó la RIC por 100.000 €, que invierte en una inversión inicial en 2016, concediéndosele además una subvención de 12.000 €. En 2016 la empresa facturó solo 50.000 €.

Al ser una pequeña empresa, el límite sobre la inversión es 55.000 € (55% de 100.000), que debe ser comparado con la suma del ahorro RIC que se eleva a 25.000² € (25% de 100.000) más la subvención de 12.000 €. Así pues, el total de las ayudas (37.000 €) es inferior al límite de 55.000 €.

Si se calificara como ayuda de funcionamiento, el límite sería 5.000 € (10% de 50.000), por lo que apenas se podría aplicar la RIC. En lugar de 25.000 solo se podría aplicar un ahorro de 5.000, equivalente a una dotación de 20.000 € (5.000/0,25). En tal supuesto habría que reintegrar el beneficio disfrutado en 2015 por el exceso de dotación de 80.000 €.

2.4. Consideraciones sobre las relaciones entre las dotaciones y las inversiones

2.4.1. Inversiones afectas a dotaciones anteriores a 2015

La disposición transitoria primera del Reglamento del REF se ocupa del régimen transitorio aplicable a las dotaciones RIC efectuadas con anterioridad a 1 de enero de 2015, señalando que: *A los efectos de lo dispuesto en el título V de este Reglamento, las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias efectuadas con anterioridad a 1 de enero de 2015 se registrarán por la normativa aplicable a dicha reserva el 31 de diciembre de 2014.*

Dicho precepto supone, tal y como vienen interpretando los responsables de la Inspección tributaria, que las inversiones realizadas en 2015 y afectadas a las dotaciones RIC de años anteriores no son objeto del nuevo control de ayudas de Estado y, por consiguiente, no han de ser declaradas en el modelo 282 del ejercicio fiscal de 2015.

Aplicando por analogía el mismo criterio a la deducción por inversiones (DIC), tampoco deberá computarse ni declararse en 2015 la DIC aplicada en

2 Coincide en 2016 el ahorro RIC y DIC por bajar el tipo del IS del 28 al 25%, asimilándose al tipo aplicable en la DIC.

dicho ejercicio que, por insuficiencia en la cuota, no pudieron ser aplicadas en las declaraciones IRPF y del IS de ejercicios previos.

2.4.2. *Las inversiones anticipadas con dotaciones del ejercicio 2016*

El art. 37 del Reglamento del REF indica el cómputo de las ayudas a efectos de su acumulación. La regla general es que se incluyen en la declaración informativa del modelo 282 todas las ayudas de Estado relacionadas con el REF que se hayan generado en el año, pero con una importante excepción: en la RIC se computará la ayuda de Estado *en el ejercicio en el cual se realizan las inversiones en las que se materializa dicha reserva*. En la regla específica del 37.1,d) vuelve a señalarse que en el caso de la RIC se computará como ayuda el resultado de multiplicar el tipo del IS *por el importe de las inversiones realizadas*.

De manera que la dotación RIC 2016 no hay que declararla como ayuda de Estado en 2016, sino en el año en que se realicen las inversiones. Sin embargo, hay un caso en el que la dotación RIC 2016 ha de ser declarada en el modelo 282 de 2016: cuando se invierte anticipadamente en el mismo año 2016. La inversión de la RIC en el mismo año en que se dota se considera una inversión anticipada, que sí tendría que ser objeto de declaración en el modelo 282 de 2016.

Ejemplo 6: RIC

En 2016 se dota la RIC con 100.000 euros que se piensa invertir en 2017 y 2018. En el modelo 282 de 2016 no hay que declarar nada. Se hará en 2017 y 2018 si se realizan las inversiones previstas afectas a la RIC.

Ejemplo 7: RIC

En 2016 se dota la RIC con 100.000 euros que se invierten en el mismo año en una ampliación de la planta productiva que se califica como inversión inicial.

En el modelo 282 de 2016 hay que declarar en la casilla (17) 25.000 euros (100.000 por el tipo del 25% del IS) por la inversión anticipada efectuada en 2016.

Ejemplo 8: RIC.

En 2016 una empresa de servicios dota la RIC con 100.000 euros, parte de la cual se invierte en 2016 en una inversión de sustitución por importe de 40.000 euros.

En el modelo 282 de 2016 hay que declarar en la casilla (08) 10.000 euros (40.000 por el 25% del IS).

En el caso de la DIC, y hasta que no existe un pronunciamiento expreso de la DGT, debe seguirse la interpretación restrictiva declarando el importe del 25% de la deducción generada por la inversión que se efectúa en 2016, con independencia de que haya sido aplicada o no en la cuota del IS de 2016.

Ejemplo 9: DIC.

En 2016 una empresa comercial ha adquirido un bien de inversión calificado como ayuda regional al funcionamiento por 100.000 € que ha afectado a la DIC, generándose una deducción de 25.000 €. Sin embargo, a la hora de calcular el impuesto sobre beneficios y declararlo, no hay cuota que permita esa deducción. En realidad, no se ha producido ahorro fiscal alguno, si bien se ha generado un crédito fiscal a deducir en los próximos 15 años.

En el modelo 282 hay que consignar en la casilla (04) 25.000 €.

2.4.3. Las inversiones anticipadas de futuras dotaciones

En el epígrafe anterior se analizó qué sucedía con la materialización anticipada en el mismo año en que se efectúa la dotación, pero ¿qué ocurre si la inversión anticipada no afecta a la dotación RIC de ese año sino a futuras dotaciones? La respuesta esta vez la da el art.37.1,d), tercer párrafo, del RREF, que señala que *Cuando las citadas inversiones se lleven a cabo de manera anticipada y las mismas tengan la consideración de materialización de la reserva para inversiones que se dote en ese ejercicio o en los tres posteriores, se computará la reducción de la cuota íntegra consignada en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del periodo impositivo en el que efectivamente se dote la reserva.*

De modo que la regla general, que establece que la RIC como ayuda de Estado se computa en el año en que se realiza la inversión, quiebra en el

caso de inversiones anticipadas de dotaciones de varios ejercicios, en el que, con carácter lógico, se aplica otro criterio, computándose en los años en que se va dotando la RIC. Si no fuera así, se va a acumular en un solo ejercicio (año en el que se efectúa toda la inversión anticipada) una ayuda muy importante, con consecuencias negativas para el contribuyente si supera el límite del 10 o del 17,5% sobre el volumen de negocio o del porcentaje de la inversión si esta es inicial.

Ejemplo 10: RIC

En 2016 una sociedad que factura 800.000 € realiza una inversión de sustitución por importe de 400.000 €, que quiere afectar a las dotaciones RIC de los próximos tres años.

Si se computase la ayuda en el momento de la inversión, tendríamos que comparar un hipotético ahorro fiscal de $400.000 \times 0,25 = 100.000$ €, con el 10% de la facturación en 2016 (80.000 €), por lo que se incumpliría la normativa.

Sin embargo, si en 2017 dota RIC por 150.000 €, la ayuda que se computa en 2017 es de 37.000 € ($150.000 \times 0,25$) y hay que compararla con el 10% de la facturación de ese año.

Lo mismo sucedería en 2018 y 2019.

2.4.4. Las inversiones complejas y el control de ayudas

Cuando una empresa realiza una inversión compleja, entendiéndola por aquella que supera el plazo normal de materialización por ser materialmente difícil realizarla antes, lo lógico es que nos encontremos ante un proyecto de inversión inicial, ¿qué sucede con el control de ayudas si está afectada a la RIC? El art. 27.14 de la Ley REF señala que *Para computar el importe correspondiente a una misma inversión, se considerará integrado en un proyecto único el conjunto de activos adquiridos en un plazo de tres años que se integren en una unidad autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios*; en consecuencia, ya tenemos un primer factor a tener en cuenta: el de los tres años en los que se acumulan las inversiones de un proyecto único, pero ¿qué sucede si la inversión compleja se realiza en un plazo superior?, ¿hay que acu-

mular cada tres años o al final del proyecto de inversión? Nada dice al respecto ni la Ley ni el Reglamento REF.

No es lo mismo determinar el umbral máximo de ayudas a recibir sobre el importe total del proyecto que sobre el importe del proyecto ejecutado en tres años. En función del tamaño de la empresa el límite se señala en un 35, 45 o 55% del proyecto, pero ¿cómo operan los tres años? En segundo lugar, ¿en qué momento realizamos el cómputo? De conformidad con el primer párrafo del art.37 del Reglamento del REF, como regla general será en el ejercicio en que se realizan las inversiones en que se materializa la RIC, pero entendemos que operará la regla específica del plazo de tres años. En tercer lugar, ¿cómo se acumulan las ayudas correspondientes a ese proyecto? Según el art. 37.2 del RREF no corresponderá la división artificial del proyecto, por lo que nos cuestionamos si a efectos del control de ayudas la acumulación en tres años y no en toda la duración del proyecto ¿es una división artificial? En cuarto lugar, para determinar el importe de la ayuda, ¿sumamos el ahorro fiscal que han supuesto las dotaciones RIC de esos tres años? En la acumulación hay que tener en cuenta si se ha recibido alguna subvención al proyecto, que hay que computarla junto a la ayuda RIC para saber si está dentro de los límites de los porcentajes antes señalados. En quinto lugar, comparamos la suma del ahorro RIC y las subvenciones recibidas con el umbral máximo que señala el Reglamento: si está por debajo, todo correcto, si está por encima, hay que disminuir las dotaciones RIC de alguno o algunos años, y/o devolver toda o parte de la subvención.

Además de todo este proceso, surge otra duda importante, ¿en qué momento hay que declarar y computar la ayuda: en el año en que se van realizando las inversiones, en el tercer año del cómputo o en el año en que entran en funcionamiento? Sabemos que se entiende materializada la dotación RIC en el año en que entran en funcionamiento las inversiones (art. 27.7 de la Ley REF), no en el que se realizan las inversiones, razón por la que en el caso de un proyecto de inversión complejo, las inversiones van a entrar en funcionamiento el año 4, 5 o 6, aunque las inversiones se hayan ido realizando durante los años 1 al 6, por lo que nos cuestionamos nuevamente: ¿cuándo hay que declararlas, en el momento de su realización o en el de su entrada en funcionamiento?

Tanta complejidad y tantas dudas surgen, si queremos compatibilizar el régimen de la RIC con su control como ayuda de Estado, que es casi imposible cumplir toda la normativa al mismo tiempo. Por ello entendemos que las normas del control específico de las ayudas deben ser independientes a las de la aplicación del incentivo. En otras palabras, y circunscribiéndonos a las inversiones complejas, no se puede esperar a su acumulación en el año en que entren en funcionamiento las inversiones, sino que debería hacerse en el año en que se realicen las inversiones, con una acumulación máxima del plazo de 3 años señalado en el art. 27.14 de la Ley 19/1994. El legislador o la DGT deberían aclarar estas cuestiones.

2.5. La materialización indirecta de la RIC

2.5.1. La materialización indirecta y el control de ayudas

Igual complejidad que en la materia anterior se observa en el control del régimen denominado materialización indirecta, en el que una entidad materializa su dotación RIC en el capital social de otra entidad que va a realizar inversiones. Una novedad de la reforma 2015-2020 es que las sociedades participadas pueden invertir tanto en inversión inicial como en inversiones de sustitución, porque hasta 2014 solo podían hacerlo en inversión inicial. Sin embargo, cuestión bien diferente es cómo se considera ese tipo de ayuda de Estado. La Ley REF, en la versión dada por el R.D.L. 15/2014, nada determina, pero sí lo hace el Reglamento REF, señalando en el art. 36.1, d) que la parte de la RIC materializada en el art. 27.4.D (de la Ley del REF) se considera una ayuda regional al funcionamiento. Recordemos que ese tipo de ayudas tiene un límite del 10 o del 17,5% (en las empresas industriales) sobre el volumen de negocios. En una inversión de sustitución no existe mayor problema, pues tanto para la entidad que suscribe títulos como para la participada se recibe una ayuda al funcionamiento, pero qué ocurre cuando la participada realiza una inversión inicial: que, en todo caso, la empresa que dotó la RIC recibe una ayuda al funcionamiento.

Ese mandato reglamentario puede suponer una cortapisa importante para el empresariado, dado que muchos proyectos importantes de inversión

se ejecutan a través de nuevas sociedades participadas, que son las que lograrán un mayor volumen de negocios por las inversiones realizadas, pero no la empresa matriz que facilitó los fondos. Se acumulan dotaciones RIC cuantiosas que han de declararse en el año en que entra en funcionamiento la inversión, teniendo como límite el 10% del volumen de negocios de la matriz, que no tiene por qué haberse incrementado. Si bien se puede evitar este problema realizando directamente la inversión por quien haya dotado la RIC, pero no es la forma más lógica ni la más habitual con la que se opera en la práctica empresarial, ni facilita la cooperación para desarrollar proyectos entre diferentes partícipes.

Ejemplo 11: RIC

En 2016 una empresa dotó la RIC con 250.000 € que invierte en 2017 suscribiendo títulos en la sociedad Z que, a su vez, invierte esa cantidad en la adquisición de una máquina en 2017. Dicha inversión permite incrementar y diversificar el proceso productivo. En 2017, la empresa matriz facturó 100.000 €.

Aunque la inversión efectuada por la sociedad participada se considere inicial, la ayuda que recibe la empresa matriz por la materialización indirecta se entiende como ayuda al funcionamiento. Tiene como límite el 10% de $100.000 = 10.000$, cuando el ahorro generado por la RIC en 2017 es de $250.000 \times 0,25 = 62.500$ €. Como es superior al límite, hay que reintegrar la diferencia de 52.500 €, equivalente a una dotación RIC de 210.000 € ($52.500/0,25$), lo que supondría la práctica totalidad de la RIC previamente dotada en 2015.

Sin embargo, si se considerase una ayuda inicial, el límite sería 137.500 € (55% sobre 250.000) y la ayuda se computaría por el ahorro, que equivale a 62.500 € ($250.000 \times 0,25$). Por ello, permitiría el desarrollo de un proyecto que, a luz de los datos ofrecidos, tiene menos probabilidades de llevarse a cabo por la consideración de la materialización indirecta como ayuda regional al funcionamiento.

2.5.2. La materialización indirecta y el momento de computar las ayudas

Otra de las cuestiones que surgen en relación con la materialización indirecta de la RIC y el momento a computar la ayuda de Estado viene derivada

del desembolso en efectivo del importe de la suscripción. ¿Ha de entenderse que el momento es el año en que se desembolsa el pago de la suscripción o el año en que entra en funcionamiento la inversión efectuada por la sociedad participada? Como en casos anteriores, existe una clara discrepancia entre distintos preceptos de la Ley del REF y de dichos preceptos con otros del Reglamento REF. En el caso de instrumentos financieros (las acciones o participaciones suscritas y desembolsadas), el art. 27.6 final de la Ley del REF considera producida la materialización en el importe desembolsado por la suscripción, dando a entender que se materializa la RIC en el año en el que se efectúa el desembolso de los títulos; pero a continuación, el 27.7 estima producida la materialización en el momento en que los activos entren en funcionamiento, sin distinguir entre la materialización directa e indirecta. Precisamente, ese precepto se incorporó a la Ley después de que el TS confirmase la teoría administrativa de que solo se realizaba la materialización cuando las inversiones entraban en funcionamiento. Por dicha razón, tras muchos años de conflictividad, es en la actualidad una cuestión aceptada por los beneficiarios. Cabe concluir que no admite otra interpretación, ni tan siquiera en el caso de la materialización indirecta.

El art. 20 del RREF incide en esta cuestión, contraviniendo el art. 27.6 de la Ley, pero apoyando el art. 27.7, pues señala que, en los casos de materialización indirecta, se considera que se produce la materialización cuando la entidad emisora de los títulos ponga en funcionamiento las inversiones. De manera que la ayuda obtenida por la dotación RIC, materializada en el capital social de una sociedad que va a realizar inversiones, hay que computarla en el ejercicio en el que las inversiones entren en funcionamiento, y no en el año en el que se realizó el desembolso de la suscripción. Reiterar que, en cualquier caso, este tipo de incentivo se considera ayuda al funcionamiento de las empresas y no ayuda regional a la inversión.

2.6. Los cambios normativos por venir

No todas las cuestiones planteadas como conflictivas o de dudosa interpretación en el control de las ayudas de Estado recogidas en el REF tienen fácil solución legislativa o posible aclaración interpretativa vía resoluciones de

la Dirección General de Tributos, pero sí somos conscientes que los trabajos de la Comisión Europea en aras de racionalizar y mejorar dicho control en el Reglamento de Exención, facilitarán para 2017 el cumplimiento de las obligaciones impuestas. Sería conveniente aprovechar la trasposición de dichas medidas para que el legislador nacional introduzca los cambios pertinentes en la normativa REF para corregir las imprecisiones puestas de manifiesto en este trabajo.

CONCLUSIONES

En este capítulo se ha analizado el profundo cambio que se impone en la planificación de las empresas canarias por la irrupción del nuevo control de ayudas regionales establecida por la Comisión Europea y que se ha plasmado en diversas normas de nuestro Derecho interno. En dicho estudio se ha optado, en primer lugar, por una valoración global y crítica para, seguidamente, exponer detenidamente los múltiples problemas técnicos que se suscitan en los incentivos fiscales a la inversión, con especial referencia a la Reserva para Inversiones en Canarias y a la Deducción por Inversiones Nuevas en Canarias.

A modo de síntesis, cabe destacar las siguientes conclusiones:

Primera: el control de ayudas de Estado ha irrumpido en el contexto del REF por transposición del Reglamento europeo de Exención, observándose diversas materias de índole técnico que precisan ser reguladas y/o clarificadas. En este sentido, es imprescindible que se clarifique el concepto de ayuda a la inversión inicial en las diferentes dimensiones que encierra su definición (creación de nuevo establecimiento, ampliación de la capacidad de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en productos que anteriormente no se producían, transformación fundamental en el proceso global de producción de un establecimiento existente). Así mismo, es vital que dichos conceptos se formulen con sentido práctico al objeto de permitir la creación de nuevas empresas en horizontes temporales razonables, esto es, no limitados al primer año de establecimiento y que, además, estén en concordancia con las estrategias de crecimiento y diversificación de las empresas ya existentes.

Segunda: los umbrales de acumulación de ayudas regionales al funcionamiento se han establecido sin una reflexión sobre determinados sectores de la economía canaria. Así, se observan diversas contradicciones que necesitan ser depuradas, destacando especialmente las exenciones en el AIEM que pueden ser superiores a los umbrales de acumulación de ayudas al funcionamiento. Estos sectores no solo pueden encontrarse con la ilógica renuncia de parte de las exenciones del AIEM, sino que también se les imposibilita el acceso a otras ayudas regionales de funcionamiento. Resulta incomprensible que se establezca un impuesto para favorecer la producción local sensible y, al mismo tiempo, se imposibilite que dichos sectores se vean favorecidos por las ayudas fiscales para mantener su capital físico (inversiones de sustitución), su proceso productivo (bonificación a la producción de bienes corporales) o las dirigidas a operar más allá del ámbito insular (ayudas al transporte de mercancías).

Tercera: utilizar el volumen de negocios como magnitud sobre la que medir la acumulación de ayudas regionales al funcionamiento es preferible al resto de opciones establecidas en las DAR (valor añadido o costes laborales). Ahora bien, el problema se suscita cuando se exige una sincronía entre la generación de dicha magnitud y las diversas opciones en las que se pueden concretar las ayudas regionales al funcionamiento (inversiones de sustitución, materialización indirecta en el capital social de otra entidad que vaya a invertir, materialización en bonos, creación de empleo no ligada a una inversión inicial, etc.). Un problema que no es solo técnico, sino también conceptual, en tanto que no es consciente de que el volumen de negocios depende de las fuerzas del mercado y que puede no estar correlacionado temporalmente con las referencias opciones. Exigir que las inversiones de sustitución o la materialización indirecta se realicen en sintonía con la evolución de la cifra de negocios no es realista para muchas de las empresas.

Cuarta: aquellas empresas que presenten una acumulación de ayudas al funcionamiento por la exención del AIEM y/o por subvenciones al transporte sólo podrían acceder a los incentivos fiscales a la inversión inicial, lo que exige un cambio en la estrategia fiscal que ha venido operando en Canarias hasta 2014. Dicho condicionante se visualiza con mayor intensidad si, además, se generan beneficios no asociados al volumen de negocios. Si

se formula un concepto de inversión inicial no restrictivo, estas empresas pueden acomodar el crecimiento exigido a las expectativas del mercado. Ahora bien, si se limita únicamente a las inversiones necesarias para la creación de nuevos establecimientos, se reducirán las potencialidades de la RIC o de la DIC.

Quinta: desde una perspectiva técnica son diversas las dudas que persisten por la débil precisión de las normas. Es necesario que se clarifique si los contribuyentes deben adoptar los mismos criterios en la aplicación de los incentivos REF respecto a los establecidos en el control de las ayudas. Sirva como ilustración la materialización de la RIC que, en virtud del REF, se entiende realizada cuando las inversiones entren en funcionamiento, mientras que las disposiciones reglamentarias sobre el control de ayudas señalan que se computará la ayuda cuando se realicen las inversiones.

Sexta: existen dudas sobre el alcance del control de ayudas, esto es, sobre qué incentivos y ayudas ha de aplicarse. Los preceptos reglamentarios acotan lógicamente cada uno de los incentivos fiscales del REF, pero añaden una categoría genérica (otras ayudas e incentivos) que genera incertidumbre. La reciente Orden para la declaración informativa (modelo 282) no aporta claridad al respecto y simplemente se limita a añadir un apartado final bajo el título de “Otros incentivos”, señalando que se recogerán en el mismo cualquier incentivo, independientemente de su naturaleza, siempre que tengan la consideración de ayudas de Estado. Probablemente dicho apartado se ha incluido con la intención de albergar futuras ayudas de Estado, lo que tampoco es eficaz, dado que siempre será preferible que se establezcan epígrafes claramente identificables e individualizados, tal y como se realiza sobre el resto de ayudas. De esta forma, se logra una mejor seguridad y transparencia en el control de ayudas.

Séptima: las normas tampoco logran la precisión necesaria en los aspectos temporales, esto es, el momento en que debe declararse la amplia variedad de ayudas regionales al funcionamiento y la inversión inicial. La existencia de una regla general (momento en el que se generan) se complementa con una regla específica para el caso de los incentivos a la inversión (RIC y DIC) que no concuerda con la interpretación que se ha hecho sobre la aplicación de los incentivos y que, en nuestra opinión, son un claro

reflejo del escaso esfuerzo de adaptación que se ha realizado para adaptar el control de ayudas a las especialidades de dichos incentivos fiscales.

Octava: la aplicación de la literalidad de los preceptos puede desvirtuar los principios por los que fueron creados los incentivos fiscales, e incluso, afectan al concepto de ayudas de Estado. Sirva de ejemplo la DIC que, a efectos de acumulación de ayudas, se computa en el periodo en que las inversiones están a disposición del contribuyente, a sabiendas de que la ventaja fiscal se obtiene en el periodo en que realmente es aplicada. Las normas tributarias han evolucionado para facilitar la aplicación de las deducciones por insuficiencia de cuota, eliminado los periodos de aplicación o limitándolos a periodos largos de tiempo (quince años en la DIC). Dicho cambio surge por el convencimiento de que las inversiones se recuperan en periodos largos de tiempo. Sin embargo, este planteamiento es obviado por el precepto reglamentario del control de ayudas, obligando a computar la DIC en el año en que se genera e independientemente del año en el que se produce el ahorro fiscal.

Novena: el régimen transitorio impide que el control de ayudas se aplique a las inversiones afectas a dotaciones RIC efectuadas en años anteriores a 2015 y, por analogía, cabe interpretar que tampoco debe aplicarse a la DIC que se haya generado en ejercicios previos a 2015 y que se deduzcan en la cuota en el periodo 2015-2020.

Décima: los regímenes aplicables a las inversiones complejas y la materialización indirecta no han sido debidamente tratados en la norma, lo que contrasta con la relevancia que tienen dichas opciones de materialización de la RIC en la realidad empresarial. No existe precepto alguno que regule el control de ayudas para las inversiones complejas, y no se ha sopesado las consecuencias negativas que supone la materialización indirecta en tanto que se concibe como ayuda al funcionamiento, incluso cuando la entidad participada realice inversiones que tengan la calificación de iniciales. En este sentido, también se hace necesario que se pondere con mejor criterio el volumen de negocios en los años en que entran en funcionamiento (o se realizan) las inversiones, a los efectos de evitar que las ayudas puedan sobrepasar los umbrales de acumulación de ayudas.

En definitiva, las conclusiones obtenidas ponen de manifiesto la necesidad de una aclaración legal de toda la normativa que regula el control de ayudas en el marco del REF y que, entre otros aspectos, permita una mejor coordinación con la normativa de aplicación de los incentivos REF. Mientras no se produzca dicha aclaración legal es conveniente que la DGT sienta criterio para acotar o diluir aquellas cuestiones que suscitan incertidumbre. Una vez más, la normativa que regula el REF no parece haber superado el viejo aforismo *in claris non fit interpretatio*.

BIBLIOGRAFÍA

- 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.
- 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.
- MIRANDA CALDERÍN, S. (2016): “Crónica de la RIC 2015. Su control como ayuda de estado”, *Hacienda Canaria*, núm. 44, pp. 51-91.
- NICOLAIDES, P. (2016): *Critical Analysis of Developments in State Aid 2015*, Lexxion, Berlin, 304 pp.
- PIÑA GARRIDO, L. (2013): “Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho Comunitario (I)”, *Revista Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 148, pp. 171-194.
- RODRÍGUEZ MIGUEZ, J. A. (2014): El control europeo de las ayudas públicas: Visión general y la prohibición general de las ayudas (la noción de ayuda de Estado) en Beneyto Perez, J. M. (Dir.) Tratado de Derecho de la Competencia: Unión Europea y España, S.A. BOSCH, pp. 1-87 (versión provisional). Consultado el 15/07/2016 en:
https://www.academia.edu/9348587/El_control_europeo_de_las_ayudas_p%C3%BAblicas_Visi%C3%B3n_general_y_la_prohibici%C3%B3n_general_en_curso_
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. (2015): “Principales novedades en la regulación de la Zona Especial Canaria por el Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre”, en Miranda Calderín, S.; Dorta Velázquez, J.A. y Déniz Mayor, J.J. (Coord.) *La Encrucijada del REF, origen y actualidad de sus incentivos fiscales*, Cátedra del REF, Servicio de Publicaciones y Difusión Científica Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, pp. 75-94.
- SOCORRO QUEVEDO, I. (2016): “Los incentivos fiscales del REF y las ayudas de estado”, *Hacienda Canaria*, núm. 44, pp. 351-375.

DISPOSICIONES LEGALES (orden alfabético)

Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020 (2013/C 209/01), Diario Oficial de la Unión Europea, 23 de julio de 2013, C209/1-45.

Ley 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias.

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-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) 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 108 del Tratado. Diario Oficial de la Unión Europea, 26 de junio de 2014, L187/1-78.

Capítulo 4

CÓMPUTO Y LÍMITES DE LAS AYUDAS DE ESTADO EN LAS ENTIDADES DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA

*José Andrés Dorta Velázquez
Victor Manuel Sánchez Blázquez
Francisco Javier Santana González*

INTRODUCCIÓN

De acuerdo a Sánchez (2015) la reciente reforma del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, REF), a través del Real Decreto-Ley 15/2014, ha supuesto novedades de gran trascendencia en la Zona Especial Canaria (en adelante ZEC), tanto en lo que respecta a sus ámbitos subjetivo (la posibilidad de operar a través de sucursales), objetivo (ampliación de las actividades admitidas), espacial (eliminación de la restricción a operar en determinados espacios geográficos y poder operar en todo el Archipiélago) y fiscal (ampliación de los límites cuantitativos en la base imponible beneficiada y la posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición para los residentes en España).

Probablemente constituya actualmente el instrumento fiscal más atractivo del REF en cuanto a las posibilidades que brinda de ahorro fiscal (Cátedra del REF, 2015). Ahora bien, tal afirmación no puede realizarse sin valorar la incidencia que pueda tener el control de ayudas, auspiciado por las Directrices europeas y por el Reglamento (UE) 651/2014, también conocido como Reglamento General de Exención por Categorías, incorporado al ordenamiento interno español a través del R.D.L. 15/2014, que modificó la Ley 19/1994 y el R.D. 1022/2015 que modificó el R.D. 1758/2007 (en adelante, Reglamento del REF).

Dicho marco normativo establece una clasificación de las ayudas de estado por categorías, entre las que se encuentra las ayudas regionales y, a su vez, éstas se catalogan en ayudas a la inversión inicial y al funcionamiento. Cada una de las ayudas está sometida a un diferente sistema de control y notificación, debiéndose destacar aquí que las ayudas al funcionamiento, entre las que se adscribe el régimen especial de la ZEC, se limitan a un determinado porcentaje del volumen de negocios (17,5% para el sector industrial y 10% para el resto de sectores). Por tanto, surge la duda si las ventajas que ofrece el nuevo marco normativo pueden verse mermadas por sobre-

pasar dicho límite, máxime si se considera que las ayudas al funcionamiento incluyen otras ayudas regionales como las recibidas por el transporte de mercancías o de naturaleza fiscal (la exención del Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, la bonificación por la producción de bienes corporales, así como la Reserva para Inversiones en Canarias y la Deducción por Inversiones Nuevas en Canarias —estas últimas si no tienen la consideración de inversión inicial—).

Esta problemática constituye un cambio de notable trascendencia que afecta a todos los establecimientos permanentes que operan en Canarias, si bien adquiere mayor significación en las entidades ZEC como consecuencia de que son las únicas que operan a un tipo reducido del 4%.

El presente trabajo encuentra su justificación en la necesidad de clarificar la problemática anteriormente señalada, considerando que se trata de la primera aproximación que se realiza desde una óptica empírica y que solo existen dos artículos de reciente aparición que analizan el control de ayudas del REF desde una perspectiva jurídica (Socorro, 2016) o tributaria (Miranda, 2016). Se ha estructurado detallando, en primer lugar, los objetivos a investigar en el análisis empírico y la muestra seleccionada. En segundo lugar se recogen los resultados alcanzados y una breve discusión sobre los mismos, valorando especialmente las ayudas regionales al funcionamiento. Finalmente, se exponen las principales conclusiones, señalando algunas de las limitaciones y posibles líneas de trabajo que permitan seguir profundizando en el control de ayudas regionales del REF.

1. OBJETIVOS A INVESTIGAR

Como se señaló en la introducción, entre los objetivos del presente trabajo se encuentra, por una parte, establecer diversas formulaciones matemáticas que pongan en relación las ayudas al funcionamiento con otras magnitudes contables o fiscales; y, por otra, contrastar empíricamente la incidencia de los límites de ayudas en una muestra de empresas de la Zona Especial Canaria.

A los efectos de alcanzar estos objetivos, y como paso previo, se analizará los tipos impositivos efectivos de las entidades ZEC, tomando en conside-

ración tanto el impuesto efectivo contable como real, siguiendo para ello la metodología propuesta por Martínez (2015). Dicho análisis permitirá tener una valoración de la ayuda fiscal que están obteniendo las empresas analizadas, con independencia de la fuente de la ayuda que se estén empleando, aunque cabe asumir que normalmente será la resultante de aplicar un tipo de gravamen reducido.

De acuerdo a dicha valoración, el primer objetivo a investigar es analizar si el ahorro fiscal obtenido es superior a los umbrales de acumulación de ayudas al funcionamiento, asumiendo que la empresa solo presenta ayudas de naturaleza fiscal y que ninguna de ellas se puede catalogar como ayuda a la inversión.

El segundo objetivo es valorar la relación entre el límite de acumulación de ayudas y el margen de beneficios de las empresas, habida cuenta de que existe una relación algebraica entre dichas magnitudes, lo que, además, se tratará de verificar empíricamente en la muestra y periodo seleccionado, teniendo en consideración que los umbrales de acumulación de ayudas varían dependiendo del sector.

Igualmente se analiza la incidencia que puedan tener las ayudas al transporte que también quedan sujetas a los umbrales de acumulación de ayudas. Dado que no se dispone de información individual sobre dichas ayudas se asumirá, como hipótesis, que se corresponde con las cuantías registradas en otros ingresos de explotación.

Así mismo, otro objetivo específico es valorar la incidencia que pueden tener los resultados atípicos no relacionados con el volumen de ventas, dado que dichos ingresos pueden afectar a la elección de las ayudas al funcionamiento. Por tanto, se pretende poner de manifiesto si las entidades ZEC presentan esta problemática y, por tanto, estén abocadas a modificar su planificación fiscal, en tanto que una vez rebasado el umbral de ayudas al funcionamiento solo tiene sentido acudir a los incentivos fiscales que se concreten en ayudas a la inversión inicial (DIC y RIC).

Finamente, nuestro último objetivo es evaluar si es preferible optar por otras alternativas de medición de los umbrales de acumulación de ayudas al funcionamiento. Dicho estudio adquiere significación dado que está pendiente aprobación la Modificación del Reglamento 651/2014 que posibilita

la medición de los referidos límites a partir del Valor Añadido Bruto o los costes laborales.

2. DESCRIPCIÓN DE LA MUESTRA

La población elegida para desarrollar el estudio empírico está formada por una muestra representativa de las entidades registradas en la Zona Especial Canaria. De las 302 entidades que conforman el censo al cierre de 2014, solo se dispone de información detallada para 103 empresas en la base de datos SABI para todos y cada uno de los años del periodo analizado (2010-2013).

En la Tabla 1 se presentan algunos rasgos básicos de estas empresas. En términos promedios, las entidades ZEC se caracterizan por tener un activo total en una cifra algo superior a los 3,2 millones de euros, si bien existe una gran variabilidad que oscila entre los 84 mil euros hasta 51,6 millones de euros. La estructura económica se concentra en activos no corrientes con un importe ligeramente superior a las inversiones en el ciclo de explotación. Por lo que respecta a su estructura financiera, el patrimonio neto promedio es claramente superior a los pasivos no corrientes que, por otra parte, solo está presente en 69 de las entidades ZEC. Todas presentan pasivos corrientes con un valor promedio inferior a los activos de igual naturaleza.

De los datos descriptivos se puede observar que las empresas, en términos generales, generan resultados positivos en sus actividades habituales, con un margen negativo en las operaciones financieras. También destaca el reducido gasto por impuesto sobre sociedades y, si bien presenta un resultado promedio positivo, también debe la existencia de empresas con resultados negativos.

Finalmente, el número de empleados promedio de las entidades ZEC es 15, pudiéndose apreciar empresas que cuentan con el número de empleados mínimo establecido en la legislación para las islas no capitalinas, mientras que otras alcanzan los 103 empleados.

Tabla 1. Datos descriptivos de la muestra (miles de euros)

	Media	DT	Mediana	Mínimo	Máximo	N
Activo no corriente	1.556,72	5.123,64	510,60	4,80	50.913,30	103
Activo corriente	1.643,31	2.092,44	834,16	11,10	12.343,55	103
Activo total	3.200,03	5.617,19	1.668,80	84,98	51.634,65	103
Patrimonio neto	1.614,09	2.329,14	1.003,31	-2.159,23	12.707,95	103
Pasivo no corriente	746,55	1.931,26	212,92	0,46	14.803,39	69
Pasivo corriente	1.085,82	2.638,92	393,79	13,97	24.123,31	103
Resultado de explotación	233,59	518,92	96,75	-1.510,38	2.440,88	103
Resultado financiero	-14,18	83,00	-3,63	-270,63	559,46	101
Resultado antes de impuestos	219,68	540,48	76,95	-1.510,82	2.442,07	103
Impuesto devengado	-14,92	38,53	-5,53	-156,42	137,92	83
Resultado del ejercicio	207,66	520,05	69,11	-1.450,39	2.410,90	103
Número de empleados	15,63	18,93	10	3	133	100

3. TIPOS IMPOSITIVOS DE LA EMPRESA ZEC

Los tipos impositivos efectivos constituyen una aproximación a la acumulación de ayudas de naturaleza fiscal que son objeto de estudio en los siguientes subapartados.

3.1. Tipo impositivo efectivo contable

Una de las aproximaciones habitualmente utilizadas en la doctrina para la determinación del tipo impositivo efectivo es utilizar la relación entre el impuesto devengado (ID) y el Beneficio antes de impuestos (BAI).

$$te_c = \frac{ID}{BAI} \times 100 \quad [1]$$

El defecto de esta aproximación deriva que se asume que el ID es equivalente a la cuota a pagar, lo que está contaminado por los gastos e ingresos

derivados del registro del efecto impositivo. El ID solo sería igual a la cuota líquida si la empresa no tiene registrado en el periodo activos o pasivo por diferencias temporarias, así como gastos o ingresos por el registro contable de los créditos fiscales (bases imponible negativas y deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota).

Considerando que los activos y pasivos fiscales en las empresas ZEC, y sus correspondientes gastos e ingresos, se registran por el tipo nominal (4%), la utilización del tipo impositivo efecto contable (te_c) puede ser una buena aproximación para las empresas con BAI positivo.

Si la empresa presenta un BAI negativo, la empresa puede registrar los créditos fiscales (asumiendo que dicho BAI negativo es igual a la base imponible negativa), en cuyo caso el ID será un ingreso. Por tanto, el te_c será negativo, pero carecerá de significación económica. En estos casos, es preferible considerar que el tipo impositivo efectivo es nulo dado que la empresa ZEC realmente no ha tenido que satisfacer impuestos. Este supuesto tiene una frecuencia relativa modesta en las empresas ZEC, observándose 60 empresas durante el periodo 2010-2013, lo que representa un 15% de las 412 observaciones.

También pudiera ocurrir que la empresa presente un BAI negativo y un ID negativo, lo que puede venir determinado por la presencia de ajustes fiscales positivos en la determinación de la base imponible. Este supuesto es más difícil de concretar a partir de la información incluida en la cuenta de pérdidas y ganancias. En todo caso, se trata de casos excepcionales que tiene escasa presencia en las empresas ZEC. Durante el periodo 2010-2013 solo 10 empresas se encuentran en dicha situación, lo que representa aproximadamente un 2% de las observaciones analizadas. Por tanto, no serán consideradas en la determinación de los estadísticos descriptivos.

Así mismo, es preciso eliminar los valores extremos, tanto positivos como negativos, asociados con la te_c y que normalmente se producen cuando el BAI es bajo y la cuota devengada incluye elementos que no guardan correspondencia con la misma (por ejemplo, una regularización voluntaria de impuestos previos o sanciones tributarias). Con un nivel de significación del 5% se han encontrado un total de 30 observaciones en todos los años analizados que se han excluido del estudio.

Los resultados alcanzados se reflejan en la Tabla 2, apreciándose que, en términos promedios y de mediana, las entidades ZEC tributan a un tipo efectivo inferior al tipo nominal reducido (4%). Los tipos efectivos de las empresas del sector comercial son ligeramente superiores a las empresas del sector servicios y éstas, a su vez, a las del sector industrial.

Tabla 2. Tipo impositivo efectivo contable de las empresas ZEC por sectores (2010-2013)

Sector industrial								
Años	Media	Sd	Mín.	P25	P50	P75	Máx.	N
2010	-1.3%	1.7%	-4.1%	-2.8%	0.0%	0.0%	0.0%	15
2011	-1.8%	2.5%	-7.4%	-4.0%	0.0%	0.0%	0.0%	13
2012	-3.4%	3.4%	-11.1%	-4.3%	-3.4%	0.0%	0.0%	13
2013	-1.3%	2.0%	-4.1%	-3.9%	0.0%	0.0%	1.4%	13
Sector Comercial								
2010	-2.4%	2.6%	-7.6%	-4.5%	-4.0%	0.0%	2.1%	27
2011	-2.8%	2.6%	-8.2%	-4.5%	-3.9%	0.0%	0.0%	28
2012	-3.2%	3.0%	-9.1%	-4.7%	-3.6%	0.0%	0.0%	25
2013	-2.9%	3.2%	-8.9%	-4.4%	-3.6%	0.0%	4.9%	25
Sector Servicios								
2010	-2.0%	2.4%	-8.2%	-4.0%	-0.9%	0.0%	4.0%	53
2011	-2.3%	2.3%	-8.1%	-4.0%	-2.5%	0.0%	0.0%	55
2012	-2.7%	3.3%	-11.0%	-4.0%	-3.1%	0.0%	3.7%	54
2013	-2.7%	3.3%	-12.8%	-4.0%	-2.4%	0.0%	3.7%	56

Fuente: elaboración propia

Dicha conclusión no difiere si se analiza únicamente las empresas que presentan beneficios antes de impuestos (BAI), sin perjuicio de que los tipos impositivos efectivos sean ligeramente superiores dado que se han eliminado las empresas con pérdidas (Tabla 3).

Tabla 3. Tipo impositivo efectivo contable de las empresas ZEC por sectores (2010-2013)

Sólo las empresas con BAI positivo

Sector industrial								
AÑOS	MEDIA	SD	MÍN.	P25	P50	P75	MÁX.	N
2010	-2.7%	1.4%	-4.1%	-4.0%	-2.8%	-2.0%	-0.1%	7
2011	-2.9%	2.7%	-7.4%	-4.0%	-3.9%	0.0%	0.0%	8
2012	-4.4%	3.2%	-11.1%	-4.5%	-3.9%	-3.3%	0.0%	10
2013	-2.1%	2.3%	-4.1%	-4.0%	-3.2%	0.0%	1.4%	8
Sector Comercial								
2010	-3.5%	2.5%	-7.6%	-4.6%	-4.0%	-3.2%	2.1%	19
2011	-4.1%	2.0%	-8.2%	-4.8%	-4.0%	-3.7%	0.0%	19
2012	-4.2%	2.7%	-9.1%	-6.0%	-4.0%	-1.4%	0.0%	19
2013	-4.2%	2.7%	-9.1%	-6.0%	-4.0%	-1.4%	0.0%	19
Sector Servicios								
2010	-3.0%	2.4%	-8.2%	-4.0%	-4.0%	-0.9%	4.0%	35
2011	-3.5%	2.0%	-8.1%	-4.1%	-4.0%	-3.0%	0.0%	35
2012	-3.9%	3.3%	-11.0%	-4.0%	-4.0%	-1.4%	3.7%	38
2013	-3.4%	3.3%	-12.8%	-4.0%	-3.7%	-0.2%	3.7%	45

Fuente: elaboración propia

3.2. Tipo impositivo efectivo real

A los efectos de medir el Impuesto a pagar al tipo impositivo reducido real (*IP*) se puede optar por la formulación propuesta por Martínez (2015):

$$IP = ID + \Delta AID - \nabla PID + \frac{t}{1-t} (\Delta ACV + \nabla SLD) \quad [2]$$

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, teniendo en consideración que se mantiene el comportamiento en la planificación fiscal de la empresa (*ceteris paribus*).

$$IP_{tir} = ID + \Delta AID - \nabla PID + (0,04 / 0,96)(\Delta ACV - \nabla SLD) \quad [3]$$

En esta formulación se está asumiendo que la RIC o la DIC que pudiera existir en la liquidación no tiene la consideración de ayudas a la inversión, teniendo en cuenta, por otra parte, que la planificación fiscal de estas empresas tenderá a acogerse a la DIC cuando el plazo de recuperación de la inversión sea inferior al plazo de aplicación de los créditos fiscales.

Así mismo, la fórmula tampoco tiene en consideración que parte de la base imponible no puede acogerse al régimen especial y, por tanto, está tributando al tipo general. Una vez determinada la base imponible conforme el régimen general del impuesto, las entidades de la ZEC aplican un porcentaje a los efectos de cuantificar la parte de la base imponible sobre la que se aplica el tipo de gravamen reducido (véase Navarro, 2007). Dicho porcentaje, en términos sintéticos, viene a poner en relación los beneficios empresariales que se deriven estrictamente de las actividades que pretenden promocionarse respecto a todos los elementos positivos de la base imponible. Cuanto mayor sea este porcentaje mayor también será la bondad de la fórmula propuesta para valorar el ahorro fiscal derivado del régimen especial. En todo caso, la relevancia de los resultados atípicos respecto al resultado total tiene escasa significación (0,6% en términos agregados en el periodo 2010-2013), por lo que la mayor parte de la base imponible tributa al tipo de gravamen especial.

Finalmente, los datos recogidos en la Tabla 4 ponen de manifiesto la escasa relevancia cuantitativa de AID, PID, ACV, SDL respecto al activo total y,

por tanto, el impuesto a pagar tiene una correlación alta con el ID. El porcentaje más alto se observa en AID que probablemente esté motivado por el registro de crédito por bases imponibles negativas.

Dado que en nuestro análisis se ha considerado una cuota a pagar 0 para dichas empresas, los resultados no difieren de los ya señalados en el epígrafe anterior. En términos formales, si tienden a cero, entonces cabe asumir que . En síntesis, en el periodo 2010-2013 no se aprecia que tenga relevancia valorar el efecto fiscal, máxime si tenemos en cuenta que dicho efecto se registra por el tipo impositivo nominal (4%).

**Tabla 4. Relevancia del efecto fiscal en las empresas ZEC (2010-2013)
(% sobre el activo total)**

Sector industrial								
	MEDIA	SD	MÍN.	P25	P50	P75	MÁX.	N
aid	1.3%	2.3%	0.0%	0.0%	0.0%	1.9%	9.2%	60
pid	0.1%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.6%	60
acv	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	60
sdl	1.5%	3.4%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	14.9%	60
Sector Comercial								
aid	1.7%	4.6%	0.0%	0.0%	0.0%	0.3%	30.1%	120
pid	0.1%	0.2%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	1.5%	120
acv	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	120
sdl	2.0%	7.9%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	43.2%	120
Sector Servicios								
aid	1.8%	5.2%	0.0%	0.0%	0.0%	0.9%	55.7%	232
pid	0.1%	0.6%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	4.0%	232
acv	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	232
sdl	0.8%	4.4%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	50.4%	232

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)

Fuente: elaboración propia

4. VALORACIÓN DE LA ACUMULACIÓN DE AYUDAS AL FUNCIONAMIENTO

En los siguientes apartados se realizará un estudio del control de las ayudas al funcionamiento, analizando pormenorizadamente los distintos elementos que afectan al mismo.

4.1. Volumen de negocios por sectores

El volumen de negocios (VN) recoge el 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 sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con el volumen de negocios que deban ser objeto de repercusión.

A los efectos del presente trabajo, el volumen de negocios se medirá por el importe neto de la cifra de negocios más la variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación. Dado que se está utilizando la información de los modelos de la cuenta de resultados abreviada, dicha cuantía se obtiene de la agregación de la cifra de ventas y otros ingresos de explotación, menos la variación de productos terminados y en curso de fabricación. A este respecto, asumimos que la rúbrica de “otros ingresos” contiene ingresos que se pueden conceptualizar como procedentes de las actividades ordinarias. En todo caso, dada su escasa relevancia consideramos que no alterarán las conclusiones del presente estudio.

En la Tabla 5 se presenta la información segmentada por años y sectores. Se puede observar que, tanto en términos promedios como en los observados por la mediana, el sector comercial presenta un mayor volumen de negocios respecto a los sectores industrial y de servicios. Así mismo, existe una variabilidad importante en las diferentes muestras como queda de manifiesto en los coeficientes de variación (desviación típica/media). Así, en el sector industrial dicho coeficiente alcanza niveles que superan en más de dos veces la media, aunque se aprecia que se va reduciendo en el periodo de estudio. En el sector comercial la variabilidad también es signifi-

cativa, pero menor, mientras que en el sector servicios es donde se aprecian coeficientes más altos y crecientes.

Así, llama la atención que algunas empresas no presentan cifra de negocios, lo que supone la imposibilidad de acceder al tipo de reducido establecido para las empresas ZEC. En el sector industrial se han identificado 2 empresas en los años 2010 y 2011; en el sector comercial 4 empresas en 2010, 3 empresas en 2011 y 2 empresas en 2012 y 2013; en el sector servicios 6 empresas en 2010 y 3 empresas en 2011. Ahora bien, dicha apreciación es más aparente que real, dado que ninguna de estas empresas presenta beneficios contables positivos y probablemente tampoco bases imponibles positivas, resultando indiferente el tipo impositivo a aplicar.

También debe destacarse que los niveles máximos se encuentran en el sector servicios y, por tanto, dichas empresas gozan de mayores límites de acumulación de ayudas, especialmente si se compara con las empresas comerciales que están sujetas al mismo porcentaje (10%).

Tabla 5. Estadísticos descriptivos de la cifra de negocios de las empresas ZEC (miles de euros)

Sector industrial									
Años	media	sd	mín.	p25	p50	p75	máx.	CV	N
2010	1,405.86	2,880.65	0.00	138.37	599.50	1,277.94	11,510.11	2.0	15
2011	1,652.88	3,194.19	0.00	154.10	668.76	1,571.04	12,832.55	1.9	15
2012	1,867.19	3,348.75	154.95	358.10	779.43	2,084.30	13,589.78	1.8	15
2013	1,751.18	2,594.15	160.96	297.89	675.57	2,279.60	10,274.36	1.5	15
Sector Comercial									
Años	media	sd	mín.	p25	p50	p75	máx.	CV	N
2010	3,113.84	3,628.12	0.00	521.45	1,398.34	4,959.48	13,440.80	1.2	30
2011	4,134.64	5,318.94	0.00	712.43	1,587.34	5,466.12	20,429.11	1.3	30
2012	3,800.06	4,578.58	0.00	676.96	1,780.36	5,805.64	15,598.77	1.2	30
2013	3,552.29	4,169.45	0.00	607.62	1,941.36	6,537.19	15,747.68	1.2	30

Sector Servicios									
Años	media	sd	mín.	p25	p50	p75	máx.	CV	N
2010	2,591.56	5,430.07	0.00	325.32	687.57	2,584.76	26,505.34	2.1	58
2011	3,794.42	10,640.76	0.00	290.41	768.53	2,560.25	71,975.33	2.8	58
2012	3,169.27	7,548.04	41.76	388.71	765.74	2,062.46	41,326.84	2.4	58
2013	3,688.80	8,758.63	7.44	424.50	779.45	2,366.63	47,572.65	2.4	58

Fuente: elaboración propia

4.2. Límite sobre el volumen de negocios

El límite sobre la cifra de negocios tiene sentido considerarlo en las empresas con positivo, dado que los incentivos fiscales operan cuando existen bases imponibles positivas. En esta afirmación se asume, como normalmente ocurre, que no existen ajustes positivos al resultado antes de impuestos que permitan bases imponibles positivas. Por tanto, si el es negativo no se considerará en la determinación de los límites que servirán para comprobar si son superiores a las cuantías por las diversas ayudas al funcionamiento.

En la Tabla 6 se muestra nuevamente los estadísticos descriptivos de dichos límites, sabiendo que para las empresas industriales opera el límite del 17,5%, mientras que para el resto de sectores el umbral se ha establecido en un 10%. Precisar a este respecto que se ha considerado como empresas industriales exclusivamente las que están adscritas a los epígrafes 1-4 del Impuesto de Actividades Económicas, tal y como se establece en la disposición adicional segunda del R.D.L. 15/2014.

En la Tabla 6 se presentan las cuantías máximas que pueden disfrutar los diferentes sectores. En términos promedios no se aprecian diferencias relevantes entre los sectores analizados, si bien el sector comercial presenta cuantías más altas. Si se analiza a través de la mediana, las diferencias son más significativas en favor del sector comercial en todos los años excepto en 2013.

El número de empresas de la muestra se ha visto reducido en todos los sectores y años analizados porque se han eliminado las empresas con be-

neficios antes de impuestos negativos. En este sentido, interesa valorar si estas empresas están teniendo un gasto devengado por impuestos negativo, nulo o positivo. Si el gasto devengado es negativo significa que existen ajustes positivos al resultado contable en la determinación de la base imponible. Si presenta un saldo positivo significa que están registrando créditos fiscales, bien por la existencia de bases imponibles negativas o deducciones sobre cuota pendientes de aplicar que, atendiendo a los distintos incentivos fiscales del REF, se corresponderán con la deducción por inversiones nuevas. Finalmente, si su saldo es nulo la interpretación es más compleja porque puede que la empresa presente dichos créditos, pero en virtud del principio de prudencia establecido en el marco normativo contable no se estén realizando, aunque, en todo caso, es razonable asumir que no tienen bases imponibles positivas.

Las empresas industriales con pérdidas contables oscilan, en los años analizados, con importes promedios que se sitúan entre -100 y -200 mil euros. Las empresas presentan un impuesto devengado (ID) positivo y algunas de ellas registran créditos impositivos (CF), lo que confirma que no están teniendo bases imponibles positivas y que, además, esperan beneficios fiscales futuros.

En el sector comercial, el número de empresas con BAI negativo se mantiene más estable en un intervalo más amplio. Así en 2013 las pérdidas contables se sitúan entre -952 y -30 mil euros en 2013. A diferencia del sector industrial, algunas de estas empresas presentan un ID negativo en los años 2012 y 2013, lo que supone que han realizado ajustes positivos al resultado contable en la determinación de la base imponible (3 y 2 empresas en 2012 y 2013, respectivamente). Tomando como referencia el año 2013, son cinco las empresas que están registrando créditos fiscales, lo que les permite reducir las pérdidas contables y, por tanto, pueden estar realizando prácticas de alisamiento de beneficios dado que la hipótesis de registro contable descansa sobre la premisa de obtener ganancias fiscales futuras.

Finalmente, y por lo que respecta al sector servicios, cabe realizar algunas apreciaciones. En primer lugar, el número de empresas con BAI negativo se ha reducido en el periodo 2010-2013, pero en dicho sector se encuentra la empresa con mayor importe de pérdidas (-1.150 miles de euros). En se-

gundo lugar, también en este sector hay empresas con BAI e ID negativos, lo que implica que probablemente hayan realizado ajustes positivos en la determinación de la base imponible, aunque se trata de casos aislados (por ejemplo, 1 empresa en 2013). Así mismo, la tendencia a registrar créditos fiscales parece menor al resto de sectores, probablemente motivado porque los importes de las pérdidas fiscales son reducidos y, por tanto, la motivación para su registro es menor, esto es, las prácticas de alisamiento de resultados tienen una relación positiva con la importancia cuantitativa de las pérdidas.

Tabla 6. Estadísticos descriptivos de las cuantías máximas de las ayudas al funcionamiento (miles de euros)

Sector industrial									
Años	Media	Sd	Mín.	P25	P50	P75	Máx.	CV	N
2010	462.57	747.10	45.21	110.91	144.52	456.18	2,129.37	1.6	7
2011	408.42	706.63	28.51	68.32	196.38	290.64	2,374.02	1.7	10
2012	408.07	682.88	28.67	75.57	182.54	409.62	2,514.11	1.7	12
2013	435.70	593.18	29.78	57.10	363.60	421.73	1,900.76	1.4	9
Sector Comercial									
Años	Media	Sd	Mín.	P25	P50	P75	Máx.	CV	N
2010	384.60	386.89	23.53	111.44	156.08	564.69	1,344.08	1.0	22
2011	553.25	580.67	58.67	111.26	256.91	855.57	2,042.91	1.0	21
2012	512.48	489.57	24.91	136.88	259.71	794.23	1,559.88	1.0	21
2013	458.47	441.11	35.19	114.80	289.53	664.88	1,574.77	1.0	22
Sector Servicios									
Años	Media	Sd	Mín.	P25	P50	P75	Máx.	CV	N
2010	355.05	645.81	17.54	55.15	126.49	347.90	2,650.53	1.8	38
2011	540.78	1,305.19	18.86	62.88	125.78	323.15	7,197.53	2.4	37
2012	426.09	875.38	11.89	54.65	120.84	246.95	4,132.69	2.1	41
2013	450.10	968.22	7.86	50.55	126.41	258.95	4,757.27	2.2	46

Fuente: elaboración propia

4.3. Relación entre el límite de acumulación de ayudas y el margen de beneficios

Dado que el porcentaje se determina a partir de la Cifra de Negocios (CN), cabe esperar que pueda ser sobrepasado por aquellas empresas que presentan un alto margen sobre beneficios. Resulta obvio que las empresas con pérdidas o bajos márgenes sobre la cifra de negocios no sobrepasarán el límite fijado del 17,5% para las empresas industriales y el 10% para el resto de sectores.

El límite de acumulación de ayudas (L) se corresponde con la siguiente igualdad:

$$L = p \times VN \quad [3]$$

Donde p representa el porcentaje de acumulación de ayudas correspondiente a cada uno de los sectores: 17,5% para determinadas empresas industriales y 10% para el resto de sectores.

Así mismo, el margen en tanto porcentuales puede definirse por la siguiente relación:

$$m = \frac{BAI}{VN} \times 100 \quad [4]$$

Asumiendo que las empresas tributan a un tipo reducido del 4%, la ayuda fiscal obtenida será igual a la diferencia entre el tipo nominal y dicho tipo reducido. Considerando que las empresas son de reducida dimensión y que los tipos nominales en el marco legislativo actual se sitúan en un 25%, la ayuda obtenida por la pertenencia al régimen especial de la ZEC es un 21%.

$$A = 0,21 \times BAI \quad [5]$$

Una empresa sobrepasará el límite si $A > L$, lo que está directamente relacionado con el margen que obtenga la empresa (m). Como se deduce de los datos aportados en la Tabla 7, las empresas precisarían altos márgenes para que la acumulación de ayudas (A) sea superior al límite establecido (L).

Dado que las bases imponibles vienen definidas fundamentalmente por la BAI, difícilmente las empresas ZEC sobrepasarán los límites establecidos, si la fuente de generación de beneficios procede de una actividad ZEC.

Ahora bien, en dicha relación se está asumiendo que las empresas no tienen otras ayudas de funcionamiento y que el BAI tiene una relación directa con la CN. En la medida que se reciban otras ayudas (por ejemplo, ayudas al transporte) o el BAI proceda de otras fuentes de ingresos (por ejemplo, enajenación de inmovilizados), las empresas ZEC pueden sobrepasar los límites anteriormente señalados.

Tabla 7. Relación entre el límite de acumulación y el margen sobre ventas (m)

Sector industrial				
CN	m	BAI	A	L
100	10.00%	10.00	2.10	17.5
100	20.00%	20.00	4.20	17.5
100	30.00%	30.00	6.30	17.5
100	40.00%	40.00	8.40	17.5
100	50.00%	50.00	10.50	17.5
100	60.00%	60.00	12.60	17.5
100	70.00%	70.00	14.70	17.5
100	80.00%	80.00	16.80	17.5
100	83.33%	83.33	17.50	17.5
Sector comercial y de servicios				
CN	m	BAI	A	L
100	10.00%	10.00	2.10	10
100	20.00%	20.00	4.20	10
100	30.00%	30.00	6.30	10
100	40.00%	40.00	8.40	10
100	47.62%	47.62	10.00	10

Donde: Cifra de Negocio (**CN**), margen neto sobre ventas (**m**), Beneficio Antes de Impuestos (**BAI**), acumulación de ayudas al funcionamiento (**A**), límite de acumulación de ayudas regionales en porcentaje (**L**)

Fuente: elaboración propia

En la Tabla 8 se recogen los resultados asumiendo la hipótesis de que todo el BAI procede de la CN. Solo se aplica a las empresas con BAI positivo, dado son las únicas que pueden aprovechar las ventajas fiscales del tipo reducido otorgado a las empresas ZEC.

En el sector industrial y en todos los años del periodo analizado no se han identificado ninguna empresa con una ayuda fiscal (A) superior al límite establecido (L). Puede observarse que los márgenes sobre el beneficio antes de impuestos (m) están muy por debajo de los porcentajes anteriormente señalados para este sector. En 2013 el límite superior se situó en un 36%, mientras que el promedio está en un 13,1%.

En el sector comercial se ha identificado una única empresa común que supera el límite del 47,62%, esto es, que presenta una acumulación de ayudas superior al límite establecido. Dicha empresa presenta porcentajes del 70,8%, 64,9% y 64,5% en los años 2010, 2011 y 2012, respectivamente. Así, en 2010 presenta la mayor diferencia en términos monetarios, dado que la A se elevó a 205 mil euros mientras que el límite fue de 138 mil euros, lo que supone un exceso de 67 mil euros. En 2011 y 2012 dicho exceso fue 40 mil y 38 mil euros, respectivamente. En todo caso, la tendencia general es que dicho sector presenta márgenes bajos inferiores al 14% y, por tanto, tienen suficiente margen para acumular otras ayudas no tributarias (ayudas al transporte).

Finalmente, el sector servicios presenta los mayores márgenes y en el que existen mayor número de empresas que superan los límites de acumulación de ayudas (7 empresas en 2010; 5 en 2011; 2 en 2012 y 5 en 2013). Tomando como referencia el año 2013, el exceso promedio de dichas empresas se sitúa en torno a los 60 mil euros. Dado que las empresas del sector servicios no acceden a las ayudas al transporte de mercancías, cabe asumir que no existirán mayores excesos.

Tabla 8. Límite de acumulación y el margen sobre ventas en las empresas ZEC

Sector industrial									
Año	Variable	Media	Sd	Min	P25	P50	P75	Máx.	N
2010	CN	2,500.39	4,038.37	244.35	599.50	781.18	2,465.85	11,510.11	7
	m	17.1%	12.6%	2.3%	4.5%	18.3%	28.4%	32.2%	7
	BAI	324.40	331.26	5.52	28.15	212.36	758.19	794.00	7
	A	68.12	69.56	1.16	5.91	44.60	159.22	166.74	7
	L	437.57	706.72	42.76	104.91	136.71	431.52	2,014.27	7
2011	CN	2,207.67	3,819.62	154.10	369.29	1,061.52	1,571.04	12,832.55	10
	m	17.2%	16.2%	0.5%	2.3%	10.6%	31.3%	41.2%	10
	BAI	356.25	376.12	1.35	8.56	231.82	644.99	931.84	10
	A	74.81	78.98	0.28	1.80	48.68	135.45	195.69	10
	L	386.34	668.43	26.97	64.63	185.77	274.93	2,245.70	10
2012	CN	2,205.77	3,691.25	154.98	408.51	986.72	2,214.14	13,589.78	12
	m	12.6%	12.3%	0.2%	3.0%	9.1%	21.3%	38.9%	12
	BAI	331.91	458.51	0.47	11.22	86.46	532.60	1,372.60	12
	A	69.70	96.29	0.10	2.36	18.16	111.85	288.25	12
	L	386.01	645.97	27.12	71.49	172.68	387.47	2,378.21	12
2013	CN	2,355.14	3,206.39	160.96	308.64	1,965.40	2,279.60	10,274.36	9
	m	13.1%	12.0%	0.1%	4.8%	9.9%	15.9%	36.3%	9
	BAI	330.01	428.91	0.45	25.94	225.73	493.79	1,322.45	9
	A	69.30	90.07	0.09	5.45	47.40	103.70	277.71	9
	L	412.15	561.12	28.17	54.01	343.95	398.93	1,798.01	9

Sector Comercial									
	Variable	Media	Sd	Min	P25	P50	P75	Máx.	N
2010	CN	3,845.97	3,868.87	235.26	1,114.42	1,560.81	5,646.89	13,440.80	22
	m	12.6%	15.7%	0.2%	4.4%	7.4%	17.1%	70.8%	22
	BAI	396.18	619.72	2.75	55.41	149.61	487.79	2,862.07	22
	A	83.20	130.14	0.58	11.64	31.42	102.44	601.03	22
	L	384.60	386.89	23.53	111.44	156.08	564.69	1,344.08	22
2011	CN	5,532.51	5,806.65	586.68	1,112.62	2,569.13	8,555.65	20,429.11	21
	m	13.2%	15.0%	0.3%	4.9%	9.9%	12.5%	64.9%	21
	BAI	646.26	818.84	2.61	95.01	237.90	869.68	2,812.55	21
	A	135.71	171.96	0.55	19.95	49.96	182.63	590.64	21
	L	553.25	580.67	58.67	111.26	256.91	855.57	2,042.91	21
2012	CN	5,124.78	4,895.66	249.08	1,368.83	2,597.07	7,942.31	15,598.77	21
	m	12.2%	14.6%	0.1%	2.1%	8.4%	15.2%	64.5%	21
	BAI	502.92	640.29	0.73	87.70	233.25	865.13	2,288.50	21
	A	105.61	134.46	0.15	18.42	48.98	181.68	480.58	21
	L	512.48	489.57	24.91	136.88	259.71	794.23	1,559.88	21
2013	CN	4,584.69	4,411.13	351.93	1,148.01	2,895.35	6,648.84	15,747.68	22
	m	10.2%	6.3%	0.8%	5.2%	10.6%	14.1%	20.8%	22
	BAI	407.55	389.16	6.91	89.06	244.44	764.17	1,209.46	22
	A	85.58	81.72	1.45	18.70	51.33	160.48	253.99	22
	L	458.47	441.11	35.19	114.80	289.53	664.88	1,574.77	22

		Sector Servicios							
	Variable	Media	Sd	Min	P25	P50	P75	Máx.	N
2010	CN	3,550.49	6,458.13	175.39	551.51	1,264.93	3,478.99	26,505.34	38
	m	24.4%	22.1%	1.0%	6.8%	19.5%	38.8%	84.2%	38
	BAI	476.31	763.47	8.62	55.72	214.01	469.98	3,678.35	38
	A	100.02	160.33	1.81	11.70	44.94	98.70	772.45	38
	L	355.05	645.81	17.54	55.15	126.49	347.90	2,650.53	38
2011	CN	5,407.77	13,051.89	188.61	628.77	1,257.77	3,231.52	71,975.33	37
	m	20.9%	22.6%	0.4%	3.3%	13.8%	30.9%	90.1%	37
	BAI	387.94	687.43	5.68	55.11	162.70	383.39	3,612.71	37
	A	81.47	144.36	1.19	11.57	34.17	80.51	758.67	37
	L	540.78	1,305.19	18.86	62.88	125.78	323.15	7,197.53	37
2012	CN	4,260.94	8,753.82	118.90	546.52	1,208.43	2,469.54	41,326.84	41
	m	16.0%	20.7%	0.3%	2.3%	6.1%	22.1%	90.7%	41
	BAI	252.26	395.70	1.77	35.92	139.95	308.79	1,880.37	41
	A	52.97	83.10	0.37	7.54	29.39	64.85	394.88	41
	L	426.09	875.38	11.89	54.65	120.84	246.95	4,132.69	41
2013	CN	4,501.02	9,682.18	78.63	505.47	1,264.14	2,589.46	47,572.65	46
	m	19.9%	22.2%	0.2%	3.5%	11.6%	32.6%	77.6%	46
	BAI	367.15	577.93	1.60	53.03	133.91	343.55	2,442.07	46
	A	77.10	121.36	0.34	11.14	28.12	72.14	512.84	46
	L	450.10	968.22	7.86	50.55	126.41	258.95	4,757.27	46

Donde: Cifra de Negocio (CN), margen neto sobre ventas (m), Beneficio Antes de Impuestos (BAI), acumulación de ayudas al funcionamiento (A), límite de acumulación de ayudas regionales en porcentaje (L)

Fuente: elaboración propia

4.4. Incidencia de las ayudas al transporte y otros ingresos

Las ayudas 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. Lógicamente los resultados que se alcancen tendrán un sesgo al alza. En consecuencia, el límite y la ayuda serán definidos de acuerdo a las siguientes igualdades:

$$L_{oi} = p \times (VN - OI) \quad [6]$$

$$m_{oi} = BAI / (VN - OI) \quad [7]$$

$$A_{oi} = (0,21 \times BAI) + OI \quad [8]$$

Por otra parte, la exclusión de OI 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. En este sentido, también tiene relevancia realizar dicho estudio en el sector servicios.

Los datos expresados en la Tabla 9 revelan que no existen cambios relevantes para las empresas industriales, considerando la escasa relevancia de la rúbrica de “otros ingresos”, no observándose ninguna empresa que supere los límites. Sin embargo, los cambios son más notables en el resto de sectores. Así, en el sector comercial, la incorporación de otros ingresos supone que aproximadamente un 15% de las empresas superen los límites (sin otros ingresos se situaba en un 5%).

Por su parte, en el sector servicios los porcentajes son igualmente relevantes, dado que un 22% de las empresas supera los límites en 2010 y 2011, mientras que en 2012 y 2013 dichos porcentajes se reducen al 12% y 15%, respectivamente. Ahora bien, en dicho sector la incorporación de otros ingresos probablemente no tenga tanta relevancia, bien porque no cabe asociarlos a las subvenciones de explotación, bien porque se trata de ingresos que puedan tener la consideración de ordinarios.

Tabla 9. Límite de acumulación (con otros ingresos de explotación) y el margen sobre ventas en las empresas ZEC

Sector industrial									
Año	Vari.	Media	Sd	Min	P25	P50	P75	Máx.	N
2010	CN _{Oi}	2,493.73	4,037.60	244.35	599.50	779.14	2,465.85	11,502.53	7
	m _{Oi}	17.2%	12.7%	2.3%	4.5%	18.3%	29.3%	32.2%	7
	BAI	324.40	331.26	5.52	28.15	212.36	758.19	794.00	7
	A _{Oi}	74.79	73.08	1.16	5.91	46.63	166.74	166.79	7
	L _{Oi}	430.90	706.05	42.76	104.91	134.67	431.52	2,006.69	7
2011	CN _{Oi}	2,197.91	3,818.25	154.10	369.29	1,058.27	1,571.04	12,822.48	10
	m _{Oi}	17.4%	16.3%	0.5%	2.3%	10.6%	31.3%	41.4%	10
	BAI	356.25	376.12	1.35	8.56	231.82	644.99	931.84	10
	A _{Oi}	84.57	85.98	0.28	1.80	72.71	165.30	205.76	10
	L _{Oi}	376.59	667.46	26.97	64.63	154.97	274.93	2,235.63	10
2012	CN _{Oi}	2,188.29	3,690.46	154.98	405.21	986.72	2,188.90	13,589.78	12
	m _{Oi}	12.9%	12.7%	0.2%	3.1%	9.1%	21.4%	40.6%	12
	BAI	331.91	458.51	0.47	11.22	86.46	532.60	1,372.60	12
	A _{Oi}	87.18	117.07	0.10	2.36	20.75	131.22	332.80	12
	L _{Oi}	368.53	645.96	27.11	68.19	172.68	357.39	2,378.21	12
2013	CN _{Oi}	2,341.35	3,204.41	160.96	308.64	1,957.23	2,245.46	10,273.70	9
	m _{Oi}	13.2%	12.2%	0.1%	4.8%	10.1%	16.2%	36.8%	9
	BAI	330.01	428.91	0.45	25.94	225.73	493.79	1,322.45	9
	A _{Oi}	83.10	104.59	0.09	5.45	81.55	106.01	327.56	9
	L _{Oi}	398.36	559.45	28.17	54.01	309.93	364.78	1,797.35	9

Sector Comercial									
	Var.	Media	Sd	Mín.	P25	P50	P75	Máx.	N
2010	CN _{Oi}	3,818.54	3,854.09	215.75	1,114.42	1,560.81	5,646.89	13,349.69	22
	m _{Oi}	12.8%	16.0%	0.2%	4.4%	7.4%	17.1%	71.8%	22
	BAI	396.18	619.72	2.75	55.41	149.61	487.79	2,862.07	22
	A _{Oi}	110.63	144.07	1.85	16.39	66.29	153.03	601.03	22
	L _{Oi}	357.16	378.42	4.01	97.69	145.88	564.69	1,252.97	22
2011	CN _{Oi}	5,499.06	5,796.01	586.43	1,098.50	2,495.62	8,555.65	20,416.83	21
	m _{Oi}	13.4%	15.1%	0.3%	4.9%	9.9%	12.5%	65.7%	21
	BAI	646.26	818.84	2.61	95.01	237.90	869.68	2,812.55	21
	A _{Oi}	169.16	196.05	0.62	21.19	88.87	220.68	590.64	21
	L _{Oi}	519.81	576.10	58.42	100.51	183.40	855.57	2,030.62	21
2012	CN _{Oi}	5,044.77	4,896.43	249.08	1,368.83	2,550.07	7,903.95	15,598.77	21
	m _{Oi}	12.5%	14.6%	0.1%	2.1%	8.5%	16.9%	64.5%	21
	BAI	502.92	640.29	0.73	87.70	233.25	865.13	2,288.50	21
	A _{Oi}	185.62	245.27	0.15	20.38	62.68	219.03	813.79	21
	L _{Oi}	432.47	526.94	-540.50	106.95	212.74	755.87	1,559.88	21
2013	CN _{Oi}	4,527.93	4,387.28	351.93	1,148.01	2,751.09	6,563.45	15,747.68	22
	m _{Oi}	10.3%	6.4%	0.8%	5.7%	10.6%	14.3%	20.8%	22
	BAI	407.55	389.16	6.91	89.06	244.44	764.17	1,209.46	22
	A _{Oi}	142.35	195.63	1.45	28.21	83.25	192.39	915.92	22
	L _{Oi}	401.71	440.21	17.41	73.04	202.03	648.88	1,574.77	22

		Sector Servicios							
Var.	Media	Sd	Mín.	P25	P50	P75	Máx.	N	
2010	CN _{Oi}	3,511.87	6,426.23	0.00	547.45	1,238.48	3,478.99	26,505.34	38
	m _{Oi}	23.8%	22.0%	1.0%	6.8%	19.1%	35.5%	84.2%	37
	BAI	476.31	763.47	8.62	55.72	214.01	469.98	3,678.35	38
	A _{Oi}	138.64	189.79	2.22	18.29	54.96	159.58	772.64	38
	L _{Oi}	316.43	621.76	-327.97	45.49	107.51	347.90	2,650.53	38
2011	CN _{Oi}	5,378.63	13,035.73	186.81	628.77	1,257.77	3,231.52	71,971.13	37
	m _{Oi}	21.1%	22.7%	0.4%	3.3%	13.8%	30.9%	90.1%	37
	BAI	387.94	687.43	5.68	55.11	162.70	383.39	3,612.71	37
	A _{Oi}	110.60	159.60	1.19	16.68	65.08	110.80	759.88	37
	L _{Oi}	511.64	1,290.79	-111.16	51.27	110.09	323.15	7,193.34	37
2012	CN _{Oi}	4,228.01	8,703.77	69.90	546.52	1,198.75	2,467.46	41,117.47	41
	m _{Oi}	16.6%	21.5%	0.3%	2.3%	6.1%	22.1%	90.8%	41
	BAI	252.26	395.70	1.77	35.92	139.95	308.79	1,880.37	41
	A _{Oi}	85.91	127.34	0.47	9.79	41.40	82.31	604.25	41
	L _{Oi}	393.16	827.18	-68.68	50.71	98.54	246.18	3,923.31	41
2013	CN _{Oi}	4,467.82	9,652.86	77.63	505.47	1,263.18	2,583.34	47,479.21	46
	m _{Oi}	20.4%	22.9%	0.2%	3.5%	11.6%	35.1%	80.0%	46
	BAI	367.15	577.93	1.60	53.03	133.91	343.55	2,442.07	46
	A _{Oi}	110.30	179.75	0.34	11.14	45.83	98.40	813.88	46
	L _{Oi}	416.91	943.43	-393.31	44.78	102.03	252.82	4,663.83	46

Donde: Cifra de Negocio (CN), margen neto sobre ventas (m), Beneficio Antes de Impuestos (BAI), acumulación de ayudas al funcionamiento (A), límite de acumulación de ayudas regionales en porcentaje (L). Se ha incluido el subíndice oi para hacer referencia a que incluye la rúbrica de "otros ingresos"

Fuente: elaboración propia

4.5. Base imponible susceptible de acogerse al tipo especial y el límite de ayudas

No toda la base imponible puede acogerse al tipo especial y, por tanto, es necesario precisar aquellos elementos que deban tributar el tipo general, lo que se aborda en los siguientes subepígrafes.

4.5.1. Base imponible ZEC y el volumen de negocios

Siguiendo a Herrero (2007) la base imponible susceptible de acogerse al tipo especial viene determinado por la siguiente expresión matemática, de acuerdo a la regla establecida en el art. 44 de la Ley 19/1994:

$$B = P \times E$$

Donde:

B es la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

P es el porcentaje aplicado por las entidades de la ZEC

E es la parte de la base imponible a la que se aplica el tipo especial

Así mismo, dicho autor concreta el porcentaje *P* a la que se refiere la Ley 19/1994 de acuerdo a la siguiente razón matemática:

$$B = \frac{EB + TI + PS + OP + ON + TP}{T} \times 100 \quad [10]$$

Donde:

EB es el importe de las entregas de bienes muebles corporales realizadas en el ámbito geográfico de la ZEC o expedidas desde el mismo. Por tanto, este importe está integrado en el Volumen de Negocio (*VN*), dado que está referido al importe de las ventas realizadas por entidades comerciales o industriales, incluyéndose la variación de existencias a los efectos. Ahora bien, no existe una equiparación absoluta *EB* y *VN*, dado que, como bien advierte Herrero (2007: 218), *EB* “incluye no solamente aquellas ventas, sino también las transmisiones de activos fijos no inmobiliarios afectos a la actividad y situados en su respectivo ámbito geográfico por parte de cualquier entidad de la ZEC, ya sea comercial, industrial o de servicios”.

TI es el importe de las transmisiones de bienes inmuebles que formen parte del activo inmovilizado afecto a la actividad, incluidos los derechos reales sobre los mismos, cuando los bienes estén situados en el ámbito geográfico de la ZEC. Este importe tampoco forma parte de *VN* y está referido a la plusvalía obtenida por la venta de dichos activos, pudiéndose incluir

activos fijos mobiliarios que se encuentren afectos a la explotación y situados en el ámbito geográfico de la ZEC. Lógicamente no se incluyen los activos fijos, ya sean inmuebles o mobiliarios, que no estén afectos y se localicen fuera del ámbito geográfico de la ZEC.

PS hace referencia al importe de las operaciones habituales realizadas por las entidades de la ZEC dedicadas a la prestación de servicios y, por tanto, también incluidas en *VN*. Ahora bien, pueden existir problemas cuando se trata de operaciones esporádicas que, bien pudieran acogerse al tipo reducido, no queden integradas como parte de volumen de negocios.

OP (operaciones positivas) viene determinado por el valor de mercado de las operaciones realizadas desde los centros de actividad situados en el ámbito geográfico de la ZEC en favor de sus sucursales situadas fuera de dicho ámbito, cuando aquellas operaciones se hayan utilizado por la sucursal para realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros. Esta magnitud también está incluida en *VN* dado que hace referencia a ventas realizada por una entidad ZEC, pero que se realizan de forma indirecta a través de sus sucursales.

ON (operaciones negativas) recoge todas las contraprestaciones de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se realicen desde los establecimientos de la entidad de la ZEC radicados dentro de su específico ámbito geográfico se consignan tanto en el numerador como en el denominador de la razón matemática. *ON* está incluido en *VN*, debiéndose ser restadas del numerador del porcentaje *P*, salvo que se hayan formalizado por sucursales de ámbito geográfico de la ZEC, en cuyo caso solo se deberán deducir tanto del numerador como del denominador y valoradas a valor de mercado como si se tratara de operadores independientes.

En todo caso se pretende no sólo que los importes *ON* tributen al tipo general, sino que también lo hagan las plusvalías que se haya generado por las transmisiones de bienes previamente adquiridos en operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (*TP*). Si estas operaciones gozaron de exención en el momento de su adquisición, resulta lógico que la Ley imponga que se deduzcan del numerador de la fracción *P* y no gocen de una tributación a un tipo reducido. En todo caso, normalmente dichas plusvalías no formarán parte de *VN*, salvo que en las operaciones so-

cietarias aludidas recoja activos circulantes (mercaderías), en cuyo caso transmisión se recoge contablemente como ventas de explotación. No obstante, los importantes más relevantes normalmente estarán asociados a activos fijos, ya sean inmobiliarios o de otra naturaleza.

Finalmente, T recoge la totalidad de los ingresos y demás componentes positivos de la base imponible B . Por tanto, incluye todos ingresos que forman parte de la base imponible. No afecta la naturaleza de tales ingresos, ya sean de la explotación o financieros. Así mismo, se incluirán los ajustes extracontables que se hayan realizado al resultado contable antes de impuestos para la determinación de la base imponible.

Respecto a los ajustes extracontables que se aplican al BAI para la determinación de base imponible, ya sean positivos o negativos, cabe entender que se recogerán las diferencias permanentes y temporarias, mientras que no formarán parte los ingresos exentos o los ajustes contables positivos que no tengan una correspondencia con la liquidación del impuesto, tal y como ocurre con el registro de ingresos por crédito fiscales (bases imponibles negativas o deducciones pendientes de aplicar) o incluso los ingresos motivados por ajustes positivos de crédito fiscales no reconocidos en ejercicios previos.

Por otra parte, no forman parte del numerador del porcentaje P los trabajos realizados por la propia empresa, las subvenciones de explotación, los excesos por provisiones de pasivo, los ingresos financieros, ingresos por donaciones o subvenciones de inmovilizado (registradas como patrimonio neto), los beneficios procedentes del inmovilizado y los ingresos extraordinarios distintos a los especificados en el artículo 44 de la Ley 19/1994. Y, evidentemente, ninguno de los ingresos habituales que se no hayan realizado material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC.

Expuesta la relación entre VN y el porcentaje P , no está claro si el límite establecido por el legislador para el cómputo de las ayudas al funcionamiento hace referencia a las operaciones que puedan acogerse al tipo reducido o, por el contrario, a la totalidad de ingresos habituales de la entidad ZEC. En nuestra opinión, VN debería recoger únicamente los ingresos que pudieran acogerse al tipo reducido porque no tiene sentido que esté afectado por ingresos que están tributando al tipo general.

Por el contrario, el hecho de que determinados componentes positivos de la fracción P no formen parte de VN , puede generar problemas para las entidades ZEC. En la medida que existan operaciones TI de importe relevante pueden existir mayores posibilidades de sobrepasar el límite establecido para las ayudas al funcionamiento. En el caso extremo que el numerador esté formado exclusivamente por operaciones TI y la entidad no haya desarrollado operaciones EB o PS (que constituyen la esencia del VN) se daría la paradoja que teniendo derecho a aplicar el tipo especial a una parte de la base imponible, sobrepasaría el límite dado que su volumen de negocios es nulo. Por tanto, será objeto de nuestro estudio empírico valorar la relevancia de los activos fijos funcionales afectos a una actividad (inmovilizado material), así como la significación de las plusvalías respecto al volumen de negocios que figura en la cuenta de resultados de estas empresas.

4.5.2. Incidencia de los resultados no vinculados a la actividad habitual

No forman parte del numerador del porcentaje P los trabajos realizados por la propia empresa, las subvenciones de explotación, los excesos por provisiones de pasivo, los ingresos financieros, ingresos por donaciones o subvenciones de inmovilizado (registradas como patrimonio neto), los beneficios procedentes del inmovilizado y los ingresos extraordinarios distintos a los especificados en el artículo 44 de la Ley 19/1994. Y, evidentemente, ninguno de los ingresos habituales que se no hayan realizado material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC.

En este apartado se estudiará el porcentaje de BAI que procede de estas operaciones, dado que ello permite precisar los objetivos pretendidos en el presente trabajo. Por limitaciones de información respecto a los resultados procedente de la venta de inmovilizados se asumirá, en una primera aproximación, que no forman parte de la base imponible susceptible de aprovecharse del tipo reducido.

$$B = \frac{INC}{BAI} \times 100 \quad [11]$$

Donde:

INC constituye todos los ingresos que no pueden acogerse a la base imponible susceptible de acogerse al tipo reducido.

Si analizamos la relación entre *INC* y *BAI*, se puede observar su clara insignificancia. El 2013 se eleva a un 0,01%, mientras que en el resto de los años arroja porcentajes exiguos y negativos (-0,1% en 2012) o simplemente nulos (2011y 2010). Por tanto, este tipo de operaciones no constituye un componente relevante de la base imponible de las entidades de las empresas ZEC que, por otra parte, se caracteriza por no acumular inversiones inmobiliarias (inmovilizados no afectos a actividades funcionales). En este sentido, solo 3 empresas de las que conforman la muestra presenta importes en inversiones inmobiliarias en 2013: Comerciantes de Electrodomésticos de Canarias SA con 132 mil euros en un activo total de 10.522 miles de euros en 2013; Parque Energético de Gran Canaria SL con 513 mil euros en un activo total de 538; Canarias Solar Proyectos e Instalaciones SL con 544 mil euros en un activo total de 3.804 miles de euros en 2013. Este hecho pone de manifiesto que las entidades ZEC adquieren activos funcionales no siendo frecuente la venta de activos fijos, ya sean inmobiliarios o mobiliarios, ya sean afectos a la actividad o extrafuncionales.

5. ANÁLISIS SOBRE OTRAS ALTERNATIVAS DE MEDICIÓN DE LAS AYUDAS AL FUNCIONAMIENTO

En el artículo 15 del Reglamento (UE) No 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, se advierte que los regímenes de ayudas regionales de funcionamiento compensarán los costes adicionales de funcionamiento, distintos de los costes de transporte, incurridos en las regiones ultraperiféricas como efecto directo de una o varias de las desventajas permanentes a que se refiere el artículo 349 del Tratado, con arreglo a determinadas condiciones. Además de la lógica y razonable condición que los beneficiarios tengan su actividad económica en una región ultraperiférica, se establece que el importe anual de las ayudas por beneficiario en el marco de los regímenes de ayudas de funcionamiento no sea superior a determinados límites cuantitativos, estableciéndose las siguientes opciones:

1. 15 % del valor añadido bruto generado anualmente por el beneficiario
2. 25 % de los costes laborales anuales en que incurra el beneficiario
3. 10 % del volumen de negocios anual

En el borrador de Modificación del Reglamento 651/2014, se amplía las alternativas a la hora de concretar el impuesto anual de ayuda. Así se mantiene los criterios para las empresas que desarrollan actividades de producción, si bien está pendiente de concretar su porcentaje:

1. % del valor añadido bruto generado anualmente por el beneficiario
2. % de los costes laborales anuales en que incurra el beneficiario
3. % del volumen de negocios anual del beneficiario obtenido

Para las empresas que desarrollan otras actividades se establecen los mismos los límites y para ambos tipos de empresas se advierten que los porcentajes establecidos ii) podrán incrementarse en [...] puntos porcentuales en regiones ultraperiféricas situadas a más de 4000 kilómetros de la capital del Estado miembro de que se trate.

Como alternativa a los porcentajes establecidos, el Borrador de Reglamento señala que para las empresas con un volumen de negocios anual de hasta 300.000 euros el importe anual de las ayudas por empresa beneficiaria en el marco de los regímenes de ayudas de funcionamiento no sea superior a 150.000 euros.

Sabiendo los límites establecidos en la legislación, nos interesa valorar qué consecuencias habría supuesto si se hubiera optado por otras alternativas. No se considerará la alternativa de un límite fijo porque la distancia entre Madrid y Canarias es inferior a 4000 kilómetros.

5.1. Valor añadido bruto

En contabilidad nacional el Valor Añadido Bruto (VAB) representa el valor económico generado por una unidad productiva y se obtiene como saldo de la cuenta de producción, es decir, mediante la diferencia entre la producción de bienes y servicios y el consumo intermedio. En el ámbito de la microcontabilidad, viene siendo definido como el aumento de riqueza ge-

nerada por la actividad de una empresa en un período considerado y se mide por la diferencia entre el valor de la producción de bienes y servicios y el valor de compra de las adquisiciones exteriores.

$$VA = P - C \quad [12]$$

Siendo,

P = Valor de la producción.

C = Compras y otras adquisiciones exteriores

Dicho VAB posteriormente es distribuido a los empleados, prestamistas, accionistas, al Estado y a la autofinanciación de la entidad. Por tanto, no incluye los costes de personal y se considera bruto o neto según se haya computado las amortizaciones y provisiones

$$VA = S + I + A + T + D + R \quad [12]$$

siendo

S = Sueldos y salarios y otros gastos de personal

I = Intereses de capital ajeno

A = Amortizaciones y provisiones

T = Impuesto sobre el beneficio y otros tributos

B = Beneficio del ejercicio

D = Dividendos

R = Reservas o beneficios retenidos por la empresa

Considerando que en el presente trabajo se utiliza las rúbricas de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, el valor de la producción (P) y las compras y adquisiciones externas puede definirse como:

$$VA = (CN \pm VPT + TRE + OI) - (C \pm VE + E) \quad [13]$$

Siendo

CN = Ventas o prestación de servicios netas

VPT: Variación de existencias de productos terminados y curso

TRE: Trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado

OI: Otros ingresos

C: Compras netas

VE: Variación existencias de mercaderías, materias primas y consumibles

GE: Gastos externos y de explotación

En este caso, el límite vendrá definido por la siguiente igualdad:

$$L_{VAB} = p \times VAB \quad [14]$$

En el marco normativo actual p es igual al 15%, si bien puede ser modificado en el futuro Reglamento. Tomando dicho porcentaje y cuantificando las ayudas de acuerdo a la expresión [14], se han observado que hay una empresa que supera dicho límite en el sector industrial en los 2010 y 2011. Dado que esas empresas presentan un BAI positivo, la aplicación de esta alternativa sería perjudicial para este sector.

En el sector comercial se han identificado 5, 5, 4 y 2 empresas con una acumulación de ayudas superior a límite establecido en los años 2010, 2011, 2012 y 2013, respectivamente. Por lo que para dichas empresas es menos interesante utilizar el VAB como alternativa de medición. Por su parte, en el sector servicios se ha identificado 6, 4, 2 y 8 empresas para dichos años, por lo que para este sector tampoco interesa VAB como alternativa de medición de la acumulación de ayudas.

De los datos obtenidos se demuestra que para las empresas ZEC:

$$(10\% \text{ ó } 17,5\%) \times CN > 15\% \times VAB \quad [15]$$

5.2. Costes laborales anuales por el beneficiario

Los costes laborales anuales vienen perfectamente definidos en la cuenta de pérdidas y ganancias abreviadas, si bien cabe asumir que el límite opera exclusivamente por las actividades aptas admitidas en las entidades ZEC. A los efectos del presente trabajo se asumirá que tal supuesto es el que acontece en la realidad.

En esta alternativa, el límite de acumulación de ayuda se define como:

$$L_{CL} = p \times CL \quad [16]$$

Esta sería la peor alternativa dado, considerando las empresas con BAI positivo, se encuentra un número mayor de empresas que superan la acumulación de ayudas. Para los años 2010, 2011, 2012 y 2013, se han identificado, respectivamente, en el sector industrial 7, 10, 12 y 9 empresas; en el sector comercial 22, 21, 21 y 22 empresas; y en el sector servicios 38, 37, 41 y 46 empresas.

Se confirma, por tanto, que para las empresas ZEC:

$$(10\% \text{ ó } 17,5\%) \times CN > 25\% \times CL \quad [17]$$

CONCLUSIONES

Las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020 han establecido determinados 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 determinadas ayudas no tributarias, como es el caso de las ayudas al transporte o la exención del AIEM. En el presente trabajo se ha prestado una especial atención a las entidades ZEC, dado que gozan de un tipo de gravamen reducido y pueden tener mayores probabilidades de sobrepasar los umbrales establecidos para las ayudas regionales al funcionamiento.

Las conclusiones alcanzadas vienen a contribuir a la escasa literatura que ha abordado esta problemática (Miranda, 2016; Socorro, 2016) a partir de las evidencias que se han obtenido de los datos expresados en las cuentas anuales de una muestra representativa de entidades ZEC en el periodo 2010-2013. A modo de síntesis se destacan las siguientes:

Primera: Las ayudas del REF no solo tienen como función compensar los costes de ultraperiferia, sino que también pretenden dinamizar su economía

mediante diversos mecanismos, entre los que se encuentra la ZEC en tanto que su principal objetivo es lograr la atracción de capitales y la diversificación de la estructura productiva de las Islas. Por tanto, se encuentra ajustada al deseo de la Comisión de “impulsar un crecimiento sostenible, inteligente e integrador en un mercado interior competitivo” (párrafo 7 de las DAR).

Segunda: Las modificaciones emprendidas en la reciente modificación del REF para el periodo 2014-2020 han corregido sensiblemente algunas de las debilidades que presentaba la ZEC (Sánchez, 2015), si bien dicha mejoras pueden alcanzar toda su eficacia si las ayudas regionales a la inversión inicial y al funcionamiento que puedan acumular estas entidades ZEC no sobrepasan los umbrales establecidos.

Tercera: Las entidades ZEC gozan de un tipo impositivo reducido y, por tanto, una ayuda tributaria que, por su naturaleza como ahorro en la función de gastos, tienen la consideración de ayuda al funcionamiento. Dicho ahorro viene determinado por el diferencial entre los tipos nominal y reducido, a los que deberá agregarse otras ayudas al funcionamiento. En este sentido, tiene especial significación las ayudas al transporte de mercancías (industriales) y las exenciones sobre el AIEM. Así, si una empresa ZEC tuviera una exención del AIEM del 10%, no tendría posibilidad de acceder a las ayudas al transporte y, paradójicamente, tampoco podría aplicar un tipo reducido.

Cuarta: Durante el periodo 2010-2013, las entidades ZEC han venido aplicando un tipo impositivo efectivo contable claramente inferior al tipo reducido (4%), apreciándose que en las empresas del sector comercial son ligeramente superiores a las empresas del sector servicios y éstas, a su vez, a las del sector industrial. Los resultados alcanzados no difieren si se utiliza la tasa efectiva real dada la irrelevancia de créditos y débitos fiscales.

Quinta: En los sectores industrial y comercial no se aprecian que las ayudas al funcionamiento por el diferencial de tipos sean, en términos generales, superiores a los umbrales de acumulación. No obstante, respecto al sector servicios, algunas empresas presentan altos márgenes sobre beneficios y la ayuda por diferencial de tipos es superior al límite del 10% de sus volúmenes de negocios. Tomando como referencia el año 2013, el exceso promedio de dichas empresas de servicios se sitúa en torno a los 60 mil euros.

Sexta: Bajo la hipótesis que la rúbrica de “otros ingresos” recoja las ayudas por transporte de mercancías (industriales), se ha identificado que un número notable de empresas del sector comercial sobrepasan los límites de acumulación a las ayudas al funcionamiento (aproximadamente un 15% de las empresas de la muestra).

Séptima: En el periodo analizado las entidades ZEC se caracterizan por una estructura económica con escasa relevancia de inversiones inmobiliarias y de resultados atípicos. Su clara vocación por la actividad productiva resta importancia a los resultados que puedan acogerse a otros incentivos fiscales del REF (RIC o DIC). En el supuesto que en un futuro se pusieran de manifiesto resultados por enajenación de activos no corrientes, especialmente extrafuncionales, será necesario un cambio en la planificación fiscal de las empresas dado que sólo tendrá sentido dichos incentivos a la inversión si pueden materializarse en inversiones iniciales. De lo contrario se corre el riesgo de superar los umbrales de acumulación de ayudas al funcionamiento.

Octava: Las ayudas regionales al funcionamiento se determinan actualmente en función del volumen de negocios, si bien las DAR posibilitan otras magnitudes para su determinación (el valor añadido bruto y los costes laborales anuales). Estas alternativas suponen, en términos generales, un menor umbral de acumulación de las ayudas al funcionamiento, lo que afectaría al ahorro fiscal que pueden obtener las entidades ZEC.

Novena: La Modificación del Reglamento 651/2014, actualmente en fase de negociación, puede modificar los porcentajes actualmente establecidos (17,5% para el sector industrial y 10% para el resto de los sectores). Ello dependerá de la valoración que realice la Comisión sobre los costes de ultra-periferia y de favorecer determinadas actividades económicas, todo ello de acuerdo con el principio de proporcionalidad. En este sentido, tiene especial importancia que se analice cómo encajar la exención del AIEM de determinados ámbitos de la producción local con las ayudas al funcionamiento.

Décima: Las entidades ZEC deben a partir de 2015 declarar formalmente todas las ayudas recibidas en el marco del REF, así como otras ayudas de Estado, cualquiera que sea su naturaleza. Supondrá un requerimiento adicional que dificulta la gestión de estas entidades que deberá ser realizado

con total diligencia, máxime si se tiene en consideración las sanciones que se imponen por superar los umbrales de acumulación de ayudas.

Finalmente, las conclusiones obtenidas están sujetas a las limitaciones metodológicas utilizadas en el presente trabajo, debiéndose destacar especialmente que las ayudas y límites se han determinado de acuerdo a la información contable publicada en las cuentas anuales. En líneas futuras de investigación se puede analizar la incidencia que puede tener el control de ayudas en la inscripción de nuevas entidades en este régimen especial, siendo de mayor interés estudiar el control de ayudas en el resto de empresas del tejido empresarial canario, tanto desde el punto de vista jurídico como económico.

BIBLIOGRAFÍA

- 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, núm. 156, pp. 49-74.
- HERRERO HERNÁNDEZ, M. A. (2007): “Régimen jurídico del impuesto sobre sociedades aplicable a las entidades de la ZEC”, *Hacienda Canaria*, núm. 18, pp. 211-236.
- 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.
- MARTÍNEZ VARGAS, J. (2015): “Del impuesto sobre beneficios devengado al pagado: una valoración del cálculo del tipo impositivo efectivo”, *Revista de Contabilidad*, vol. 18, junio, pp. 68-78.
- MIRANDA CALDERÍN, S. (2016): “Crónica de la RIC 2015. Su control como ayuda de estado”, *Hacienda Canaria*, núm. 44, pp. 51-91.
- NAVARRO PIÑERO, M.A. (2007): “Los beneficios fiscales de la imposición indirecta en la ZEC”, *Hacienda Canaria*, núm. 18, pp. 237-264.
- PIÑA GARRIDO, L. (2013): “Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho Comunitario (*) (I)”, *Revista Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 148, pp. 171-194.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2015): “Principales novedades en la regulación de la Zona Especial Canaria por el Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre”, en Miranda Calderín, S.; Dorta Velázquez, J.A. y Déniz Mayor, J.J. (Coord.) *La Encrucijada del REF, origen y actualidad de sus incentivos fiscales*, Cátedra del REF, Servicio de Publicaciones y Difusión Científica Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, pp. 75-94.
- SOCORRO QUEVEDO, I. (2016): “Los incentivos fiscales del ref y las ayudas de estado”, *Hacienda Canaria*, núm. 44, pp. 351-375.

DISPOSICIONES NORMATIVAS

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).

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).

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 inver-

siones 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).

Capítulo 5

LA MATERIALIZACIÓN DE LA RIC EN CREACIÓN DE PUESTOS DE TRABAJO

Miguel Ángel Herrero Hernández

INTRODUCCIÓN

Desde 2007 es posible materializar la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) en creación de empleo o, como dice la Ley, en creación de puestos de trabajo, y a partir de 2015 se amplía esta posibilidad. Esto significa que si un empresario o profesional ha dotado la RIC, con el consiguiente ahorro en el pago de sus impuestos, puede emplear el importe reservado o una parte del mismo en pagar sueldos a sus trabajadores, así como las correspondientes cuotas empresariales a la Seguridad Social. En la práctica, esto equivale a que el Estado, y en menor medida la Comunidad Autónoma de Canarias, puedan asumir, vía reducción de impuestos, el pago de un porcentaje de las nóminas canarias.

Estas afirmaciones necesitan ser aclaradas y concretadas. Es necesario determinar de qué dotaciones de la RIC estamos hablando, cómo deben ser y cómo deben computarse los puestos de trabajo creados, cómo se cuantifican los salarios y las cotizaciones sociales que pueden constituir materialización de la RIC y cuánto tiempo debe mantenerse la creación de empleo para no perder el incentivo fiscal que la RIC supone. Por último, debemos conocer cómo deben regularizarse los posibles incumplimientos. A intentar arrojar luz sobre todos estos puntos se dedicará el presente capítulo.

La posibilidad de materializar la RIC en la creación de puestos de trabajo en las empresas canarias responde a un loable intento del legislador de extender el ámbito subjetivo de los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, ampliándolo del puramente empresarial a la esfera social. En el caso de la RIC, se pretende que no se prime solamente la inversión en capital productivo o en deuda pública, sino que el ahorro fiscal que supone sirva también para la lucha contra el desempleo, tan acuciante y devastador en los últimos tiempos en nuestra tierra. No obstante, no es descabellado dudar del éxito de esta alternativa de dotación de la RIC, sobre todo porque en un entorno económico tan inestable como el que hemos

tenido que sufrir desde el inicio de la crisis económica, seguramente pocos empresarios considerarán atractiva la asunción de compromisos de mantenimiento de plantillas durante varios años. Y es que, como veremos, la materialización de la RIC en creación de puestos de trabajo exige su mantenimiento durante tres o cinco años, dependiendo de los casos.

El tiempo dirá si esta fórmula de materialización de la RIC produce o no efectos económicos favorables en la economía de las islas. Por el momento vamos a estudiar los aspectos fundamentales de su regulación, contenida en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y en el Reglamento de desarrollo de esta Ley, aprobado por Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre. Para evitar repeticiones, en lo sucesivo nos referiremos a estas dos normas con las palabras “Ley” y “Reglamento”.

1. QUÉ SIGNIFICA “CREACIÓN DE PUESTOS DE TRABAJO”

Un empresario o profesional crea puestos de trabajo en un periodo de tiempo determinado si durante este lapso temporal contrata por primera vez trabajadores por cuenta ajena o si el número de trabajadores por cuenta ajena contratados se incrementa en dicho periodo con respecto a un periodo anterior.

En primer lugar, debemos destacar que la creación de empleo se computa por cada empresario o profesional, es decir, por cada persona física o jurídica que crea empleo, sumando en principio las variaciones de empleo que se produzcan en todos los establecimientos permanentes de los que sea titular. No obstante, en el marco de la RIC se tienen en cuenta únicamente los establecimientos permanentes situados en Canarias para los casos de empresarios o profesionales que también sean titulares de centros de trabajo fuera de las islas. En los casos de grupos de sociedades, la creación de empleo debe computarse de manera individual en cada una de las sociedades integrantes del grupo.

Por su parte, los trabajadores empleados son los así considerados en la legislación laboral. Es decir, conforme dispone el artículo 1.1. del Estatuto

de los Trabajadores¹, son aquellos “*que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario*”, con las exclusiones previstas en el apartado 3 del mismo artículo. Hablamos pues de la contratación de personas con las notas de voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia, y con las siguientes exclusiones más significativas:

- El propio empresario individual o profesional por cuenta propia (faltan las notas de ajenidad y dependencia)
- Los trabajadores autónomos económicamente dependientes² (se entiende que falta la nota de ajenidad).
- El cónyuge y los parientes del empresario o profesional hasta el segundo grado que realicen trabajos familiares³, salvo que se acredite su condición de asalariados. Se presume que falta en este caso la nota de remuneración.
- Los comuneros de las comunidades de bienes y los socios de las sociedades civiles irregulares⁴ (sin personalidad jurídica). Faltan también aquí las notas de ajenidad y dependencia.
- Los consejeros o administradores que ejercen de modo efectivo la dirección y gerencia de las sociedades capitalistas⁵, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control sobre las mismas. Se entiende en todo caso que poseen el control cuando las acciones o participaciones de aquéllos suponen al menos la mitad del capital social. Se presume, salvo prueba en contrario, que

1 Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

2 Ver los artículos 1.1 y 1.2.d) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajador Autónomo, y 305.1 y 305.2.f) del Real Decreto Legislativo 8/2015, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

3 Ver el artículo 1.3.e) del Estatuto de los Trabajadores.

4 Ver el artículo 1.2.b) del Estatuto del Trabajador Autónomo, y 305.2.d) del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

5 Son sociedades capitalistas, conforme al artículo 1.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio) la sociedad anónima, la sociedad limitada y la sociedad comanditaria por acciones.

poseen el control cuando sean titulares de al menos la cuarta parte del capital social, o cuando la mitad del capital pertenezca a su grupo familiar (cónyuge o parientes hasta el segundo grado⁶). También en estos casos se entiende que faltan las notas de ajenidad y dependencia.

En cuanto al procedimiento de cálculo del incremento (o decremento) de la plantilla, la Ley dispone que “... se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada trabajada en relación con la jornada completa” (art. 27.4.B, último párrafo). A efectos prácticos, debe realizarse un cálculo trabajador a trabajador y sumar los resultados para obtener la plantilla media en el periodo que consideremos, lo que nos permitirá hacer una comparación con el periodo anterior, en su caso. En concreto, para cada trabajador que haya estado contratado en algún momento del periodo en el que queremos determinar la variación de empleo debemos multiplicar la proporción de días naturales en los que ha estado vigente el contrato sobre los días totales del periodo, por la proporción que representa la jornada contratada sobre la jornada completa (determinada en convenio colectivo o contrato de trabajo, o en su defecto en la ley laboral⁷) en cómputo anual. La suma de los resultados de todos los trabajadores es la plantilla media del periodo considerado, y una vez determinada podemos comparar el resultado con cero (si se han contratado trabajadores por primera vez) o con el resultado de la misma operación en un periodo anterior.

La fórmula matemática es la siguiente:

$$VE = E - E'$$
$$VE = \sum_{i=1}^n \left(\frac{w_i}{p_i} \times \frac{j_i}{c_i} \right) - \sum_{i=1}^{n'} \left(\frac{w'_i}{p'_i} \times \frac{j'_i}{c'_i} \right)$$

Donde:

VE: variación de puestos de trabajo.

6 Ver el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores, y el artículo 305.2.b) del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

7 Ver artículo 34.1 del Estatuto de los Trabajadores.

E: plantilla media del periodo considerado

E': plantilla media del periodo anterior (en su caso)

n: número de trabajadores a computar en el período considerado.

n': número de trabajadores a computar en el periodo anterior, en su caso.

w_i: días naturales en los que ha estado vigente el contrato en el periodo.

p_i: días naturales totales del periodo por cada trabajador.

j_i: jornada contratada en cómputo anual de cada trabajador.

c_i: jornada completa en cómputo anual de cada trabajador.

w'_i, p'_i, j'_i y c': mismos datos del periodo anterior, en su caso.

Ejemplo 1

PROBSA es una entidad mercantil con sede en Las Palmas de Gran Canaria que ha tenido la siguiente plantilla:

En 2014

- Trabajadores a jornada completa que han trabajado todo el año: 84.
- 4 trabajadores a jornada completa terminaron sus contratos el 30 de junio y no fueron renovados.
- 1 trabajador a jornada completa que llevaba de alta desde 2005 fue despedido el 20 de agosto.
- Trabajadores a tiempo parcial (60 por 100 de la jornada) que han trabajado todo el año: 13.

En 2015

- Trabajadores a jornada completa que han trabajado todo el año: 84.
- El día 4 de mayo se contrataron 6 trabajadores a jornada completa.
- El día 1 de julio 5 de los 13 trabajadores a tiempo parcial pasaron a trabajar a jornada completa.
- Los otros 8 trabajadores a tiempo parcial trabajaron en este régimen todo el año.

Sabiendo que la jornada anual es de 1.834 horas según convenio, calcular la variación de plantilla que se ha producido en la empresa PROBSA en 2015 respecto de 2014.

Solución:

Para cada uno de los trabajadores debemos determinar los días naturales en los que ha estado vigente su contrato en el periodo considerado, así

como la jornada anual desempeñada. Así, por ejemplo, el trabajador que fue despedido el 20 de agosto de 2014 tuvo vigente su contrato 232 días en ese año y trabajó a jornada completa, el cálculo respecto del mismo será el siguiente.

$$\frac{232}{365} \times \frac{1.834}{1.834} = 0,64$$

Este trabajador computa en el año considerado como casi dos tercios de persona contratada, dado que ha trabajado a jornada completa casi dos terceras partes del año.

La plantilla media del año será la suma de todos los trabajadores aplicando estas reglas de cálculo. Así, en nuestro ejemplo:

Plantilla media en 2014

$$E(2014) = 84 \times \left(\frac{365}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 4 \times \left(\frac{181}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 1 \times \left(\frac{232}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 13 \times \left(\frac{365}{365} \times \frac{1.100}{1.834} \right)$$

$$E(2014) = 84 \times 1 + 4 \times 0,5 + 1 \times 0,64 + 13 \times 0,6$$

$$E(2014) = 84 + 2 + 0,64 + 7,80 = 94,44 \text{ persona/año a jornada completa}$$

Plantilla media en 2015

$$E(2015) = 84 \times \left(\frac{365}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 6 \times \left(\frac{241}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 5 \times \left(\frac{181}{365} \times \frac{1.100}{1.834} \right) + 5 \times \left(\frac{184}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 8 \times \left(\frac{365}{365} \times \frac{1.100}{1.834} \right)$$

$$E(2015) = 84 + 6 \times 0,66 + 5 \times 0,5 \times 0,6 + 8 \times 0,6$$

$$E(2015) = 84 + 3,96 + 1,5 + 2,5 + 4,8 = 96,76 \text{ persona/año a jornada completa}$$

Incremento de plantilla en 2015 respecto a 2014

$$VE = 96,76 - 94,44 = \mathbf{2,32} \text{ personas/año a jornada completa}$$

Cada empresario puede obtener información de su propia plantilla media en un periodo de tiempo determinado solicitando a la Tesorería General de la Seguridad Social a través del sistema RED (servicio de comunicación por Internet) el llamado “Informe de plantilla media de trabajadores en alta”, por cada código de cuenta de cotización.

2. MODALIDADES DE CREACIÓN DE PUESTOS DE TRABAJO DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA RIC

Desde la perspectiva de la RIC, puede materializarse la reserva en creación de puestos de trabajo que estén directamente relacionados con una inversión inicial (artículo 27.4.B de la Ley), o bien en creación de puestos de trabajo no vinculados a una inversión inicial (artículo 27.4.B bis de la Ley). Para situar en un adecuado contexto esta distinción realizaremos con carácter previo una breve incursión en el derecho comunitario europeo sobre competencia, y en concreto en materia de ayudas de Estado.

2.1. La RIC como ayuda de Estado

Conforme a la normativa europea sobre Competencia, las ayudas que conceden los Estados europeos a las empresas establecidas en sus respectivos territorios, ya sea en forma de subvenciones, deducciones fiscales o de otro modo, tienen por su naturaleza la potencialidad de distorsionar o falsear la competencia en el mercado comunitario, y en consecuencia están prohibidas como principio general por el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. No obstante, los apartados 2 y 3 del citado artículo 107 disponen que en determinadas circunstancias ciertas ayudas de Estado pueden considerarse compatibles con el mercado interior y ser permitidas en consecuencia por las instituciones comunitarias⁸. Estas ayudas de Estado

8 La normativa básica sobre ayudas de Estado está contenida en la actualidad en las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para el período 2014-2020 (DOCE C 209/01, de 27-7-2013), y en el 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 108 del Tratado, conocido como Reglamento General de Exención por Categorías.

compatibles con el mercado interior se clasifican en ayudas regionales a la inversión y ayudas regionales de funcionamiento, cuyos respectivos regímenes jurídicos son totalmente diversos. Las ayudas regionales a la inversión se conceden para la realización de inversiones iniciales y su límite se fija en función del importe de la propia inversión, en tanto que las ayudas de funcionamiento están orientadas a reducir los gastos corrientes de las empresas no relacionados con una inversión inicial, como por ejemplo costes de personal, servicios exteriores, energía, alquileres, administración, etc., y su límite se fija en función del volumen de negocio de la empresa que las disfruta.

El beneficio fiscal que supone la RIC (al igual que el resto de incentivos fiscales del REF) se considera desde el punto de vista del derecho europeo como una ayuda de Estado, esto es, como una ventaja económica que el Estado español ofrece a los empresarios establecidos en Canarias, que se concreta en este caso en un menor pago de impuestos como contrapartida a su esfuerzo inversor⁹. Tanto la RIC como los demás incentivos del REF han sido autorizados por aplicación del Reglamento General de Exención por Categorías (norma comunitaria) hasta 2020. Por su parte, el artículo 36 del Reglamento (norma estatal) determina qué incentivos del REF tienen la consideración de ayudas a la inversión y cuáles de ayudas de funcionamiento. Centrándonos en la RIC, el ahorro fiscal que supone la aplicación de la reserva se considera ayuda a la inversión si la materialización se realiza del modo establecido en las letras A y B del artículo 27.4 de la Ley, es decir, cuando la reserva dotada se materializa en ciertas inversiones iniciales o en la creación de empleo directamente relacionado con las mismas. Si por el contrario la RIC se materializa del modo previsto en las letras B bis (creación de empleo no relacionado directamente a una inversión inicial), C y D del

9 A pesar de la consideración comunitaria de los incentivos fiscales del REF como ayudas de Estado, esto es, como ventajas económicas a favor de los empresarios establecidos en Canarias, se trata realmente de medidas compensatorias, que tienden (sin haberlo conseguido nunca del todo, a nuestro juicio) a contrarrestar las desventajas permanentes inherentes a la realización de actividades económicas en un territorio alejado del continente europeo, insular y fragmentado. No se trata, por tanto, de ayudas selectivas y coyunturales, sino de compensaciones generales y estructurales, imprescindibles para asegurar el desarrollo de Canarias.

artículo 27.4 citado, el beneficio fiscal que implica tiene la consideración de ayuda de funcionamiento¹⁰.

Como podemos fácilmente deducir de lo expuesto, la clave para la distinción de ayudas a la inversión y ayudas de funcionamiento es el concepto de inversión inicial. Es pertinente por tanto en este punto hacer una breve reseña de este concepto, para a continuación analizar bajo qué circunstancias la creación de puestos de trabajo se entiende directamente relacionada con una inversión inicial.

2.1.1. Concepto de inversión inicial y su aplicación a la RIC

Conforme dispone el artículo 2, apartado 49, del citado Reglamento General de Exención por Categorías, y recoge a nivel interno el artículo 6 del Reglamento, tienen la consideración de inversión inicial las inversiones en activos materiales o intangibles relacionadas 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 (sic).
- La transformación fundamental del proceso global de producción de un establecimiento existente.
- 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, teniendo en cuenta que la mera adquisición de acciones de una empresa no se considera inversión inicial.

10 Antes de la modificación de la Ley 19/1994 realizada por el Real Decreto-Ley 15/2014 también se podía considerar ayuda a la inversión el ahorro fiscal cuando la RIC se materializaba en los títulos-valores del artículo 27.4.D, 1º, 2º y 3º, dado que se trataba de materialización indirecta de los elementos patrimoniales de las letras A y B, esto es, de las inversiones iniciales y del empleo generado por las mismas. Después de la citada modificación legal se abre el campo de la materialización indirecta a todo tipo de activos, por lo que la materialización conforme a la actual letra D supone en todo caso que estamos ante una ayuda de funcionamiento.

Ahora bien, en el ámbito de la RIC no toda adquisición de elementos de inmovilizado material o intangible realizada con ocasión de la creación de un establecimiento nuevo o de cualquiera otra de las situaciones determinantes de una inversión inicial, se considera como tal. La Ley establece al respecto las siguientes precisiones:

- Los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en Canarias y estar afectos a las actividades económicas del contribuyente¹¹.
- Los elementos de inmovilizado material que se adquieren deben ser nuevos, es decir, no haber sido aplicados a otros usos antes de su puesta en funcionamiento en la empresa que está materializando la RIC. No obstante, las empresas de reducida dimensión¹² en el ejercicio de obtención del beneficio con cargo al cual se dota la RIC pueden realizar inversiones iniciales adquiriendo bienes usados que no hayan servido anteriormente para materializar RIC (art. 27.4.A de la Ley) ni para la deducción por inversiones o para la realización de determinadas actividades (art. 27.12 de la Ley)¹³.
- En cuanto a los elementos de inmovilizado intangible, solamente unos pocos se consideran aptos como inversiones iniciales en el ámbito de la RIC. Se trata de los derechos de uso de propiedad intelectual o industrial, de los conocimientos técnicos no patentados (en los términos

11 Ver artículo 27.5 de la Ley. Esta exigencia no sólo afecta a las inversiones iniciales, sino también a los demás activos en los que se materializa la reserva.

12 Recordemos que desde el punto de vista tributario son empresas de reducida dimensión, conforme dispone el artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS, Ley 27/2014, de 27 de diciembre) aquellas que hayan tenido, ya sea individualmente o en el conjunto del grupo contable, un importe neto de la cifra de negocios en el año inmediato anterior inferior a 10 millones de euros, salvo si se trata de entidades patrimoniales conforme a lo dispuesto en el artículo 5.2 de la propia LIS. Esta definición, con excepción del inciso referido a las entidades patrimoniales, es la misma que se contenía en el artículo 108 de la LIS aprobada mediante el Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo, para los ejercicios comenzados a partir de 1 de enero de 2011; antes de 2011, el volumen de negocio del año anterior debía ser inferior a 8 millones de euros.

13 No hay que perder de vista que la RIC puede materializarse siempre en bienes usados por aplicación de la letra C) del artículo 27.4 de la Ley, pero ya no como inversión inicial, que es lo que en este apartado nos ocupa, sino como ayuda de funcionamiento.

expresados en el artículo 9 del Reglamento) y de las concesiones administrativas. En cualquiera de estos casos se exige que su uso se ciña exclusivamente al establecimiento en el que se realice la inversión inicial, que el elemento sea amortizable, que haya sido adquirido a terceros en condiciones de mercado y que figure en el activo de la empresa. Además, se exige que el importe de la materialización en activos intangibles no supere el cincuenta por ciento del importe total del proyecto del que forman parte, si bien este límite se elimina para los contribuyentes que tengan la condición de empresas de reducida dimensión en el ejercicio de obtención del beneficio con cargo al que se dota la RIC (artículo 27.6 de la Ley). También exclusivamente estos últimos contribuyentes pueden computar como inversión inicial el cincuenta por ciento de los gastos de estudios preparatorios y consultoría directamente relacionados con la inversión inicial.

- Mención aparte merece la materialización en suelo, edificado o no. Solamente unos tipos tasados de suelo pueden servir para materializar la RIC en concepto de inversión inicial, que justamente son los mismos que la Ley contempla para materializar la RIC en inversiones no iniciales.
- Exclusivamente para la RIC dotada con cargo a los beneficios obtenidos entre 2007 y 2014, ambos inclusive, si la reserva se materializa en elementos de transporte (terrestre, marítimo o aéreo), éstos sólo pueden ser de uso interno de la empresa, sin que puedan utilizarse para prestar servicios de transporte a terceros, para que se consideren inversión inicial. Por el contrario, la RIC dotada con cargo a beneficios obtenidos a partir de 1 de enero de 2015 puede materializarse en cualquier tipo de elemento de transporte con ocasión de la creación de un establecimiento o cualquiera de las demás circunstancias, sin perder su condición de ayuda a la inversión inicial.

2.1.2. La relación directa de la inversión inicial con la creación de empleo

La normativa no define lo que deba entenderse por relación directa entre la inversión inicial y el empleo generado por la misma a efectos de conside-

rar como ayuda a la inversión el ahorro fiscal que supone la RIC en el caso de producirse esta materialización. Ateniéndonos a un criterio puramente lógico y de sentido común, cuando hablamos de creación de empleo directamente vinculado a una inversión inicial nos referimos al empleo que no se hubiera generado si la inversión no se hubiera producido. En ocasiones puede ser sencillo determinar esta generación, como por ejemplo cuando se abre un establecimiento nuevo por parte de un empresario que inicia su actividad económica, en cuyo caso todo el empleo generado está directamente relacionado con la inversión inicial que constituye el nuevo establecimiento. En otras ocasiones puede ser más difícil concretarlo. Pensemos por ejemplo en una entidad hotelera que tiene tres establecimientos en Fuerteventura, y que remodela y amplía solamente uno de los hoteles, pero contrata personal tanto en el hotel rehabilitado como en los demás, debido a un incremento de la demanda turística. En casos como este habrá que determinar qué parte de la creación de empleo se debe a la inversión inicial y qué parte es independiente de la misma, tarea que puede no ser sencilla en muchos casos.

En definitiva, cuando la RIC se materialice en puestos de trabajo directamente relacionados con una inversión inicial estamos desde el punto de vista del derecho comunitario ante una ayuda a la inversión, y si se materializa en puestos de trabajo no vinculados directamente con inversiones iniciales nos encontramos ante un supuesto de ayuda de funcionamiento. Podemos hablar en el primer caso de creación de empleo de inversión, y en el segundo de creación de empleo de funcionamiento.

2.2. Creación de empleo de inversión

Hemos denominado empleo de inversión desde el punto de vista de la RIC al creado en relación directa con una inversión inicial. Cuando se crea empleo de inversión, el ahorro fiscal obtenido por la dotación de la reserva que se materializa en esta creación tiene la consideración de ayuda a la inversión desde el punto de vista del derecho comunitario. El empleo de inversión está regulado en los apartados 4.B y 6, párrafo quinto, del artículo 27 de la Ley, y en el artículo 10 del Reglamento. Es posible materializar la

RIC en esta modalidad de empleo desde 2007, o más precisamente, con las dotaciones de RIC realizadas con cargo a beneficios obtenidos en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

2.2.1. Cálculo del empleo creado

Como hemos visto, si la RIC se materializa en inversiones iniciales también puede materializarse en la creación de empleo generado por estas inversiones. Se calcula el empleo creado por el incremento de la plantilla media total de la empresa en los seis meses posteriores a la puesta en funcionamiento de la inversión inicial y por consecuencia directa de la misma, sumando además, dispone el artículo 10.b) del Reglamento, las personas contratadas en los seis meses anteriores a la puesta en funcionamiento precisamente para la realización de esa inversión.

Ejemplo 2

SPORTCAN es una entidad dedicada a la comercialización de ropa deportiva en Canarias que no tiene la condición de empresa de reducida dimensión. Ha abierto un nuevo establecimiento en la isla de Tenerife el 1 de octubre de 2014. La plantilla media de la empresa en Canarias ha sido de 56,8 personas/año a jornada completa entre 1 de octubre de 2013 y 1 de octubre de 2014. En los seis meses anteriores y en los seis meses siguientes a la apertura del nuevo establecimiento se han producido las siguientes circunstancias destacables desde el punto de vista laboral:

- Se contrataron 3 personas a jornada completa para la planificación de la puesta en marcha del nuevo establecimiento, el 1 de junio de 2014. Estas personas no entran en el cómputo de las 56,8 del año anterior a la entrada en funcionamiento del nuevo centro.
- El día 1 de octubre comenzaron a trabajar en la nueva tienda de Tenerife 8 personas a jornada completa, además de las 3 contratadas desde junio. De los 8, la mitad vienen de otras tiendas de la empresa y la otra mitad son nuevas contrataciones.

- El 15 de diciembre se contratan otras 2 personas a media jornada en la nueva tienda. Ese mismo día una de las 4 personas contratadas en octubre pasa a otra tienda preexistente, y su puesto lo ocupa una persona que trabajaba en esta última.

Sabiendo que la jornada anual es de 1.834 horas según convenio, determinar el incremento de plantilla generado de manera directa por la nueva inversión.

Solución:

La apertura de una nueva tienda es desde el punto de vista de la RIC una inversión inicial en su modalidad de creación de establecimiento (art. 27.4.A) de la Ley). La realización de esta inversión inicial ha generado variaciones en la plantilla de la empresa, concretadas en:

- Contratación de 3 personas a jornada completa el 1 de junio de 2014.
- Contratación de 4 personas a jornada completa el 1 de octubre de 2014.
- Contratación de 2 personas a media jornada el 15 de diciembre de 2014.

Las 4 personas que vienen de otras tiendas en octubre de 2014 no suponen incremento de plantilla, como tampoco supone variación alguna la permuta realizada el 15 de diciembre. En definitiva, las contrataciones relacionadas son las únicas que tienen una relación directa con la inversión inicial realizada.

La creación de empleo en el semestre posterior a la entrada en funcionamiento de la inversión inicial se calcula como ya conocemos:

1. Respecto de las 7 personas que estaban contratadas el 1 de octubre (las 3 de junio más las 4 nuevas de octubre):

Días de contrato: 182 (sólo consideramos los días de contrato que están dentro del periodo semestral posterior a la entrada en funcionamiento de la inversión)

Días totales del periodo: 182 (de 1 de octubre de 2014 al 31 de marzo de 2015)

Jornada anual contratada: 1.834 horas

Jornada anual completa: 1.834 horas

Hay que recordar que las tres personas contratadas en junio no computan en la plantilla media calculada hasta 1 de octubre de 2014, lo cual contribuye al incremento de plantilla como consecuencia de la inversión inicial.

2. Respecto de las 2 personas contratadas el 15 de diciembre a media jornada:

Días de contrato: 107 (de 15 de diciembre de 2014 al 31 de marzo de 2015)

Días totales del periodo: 183

Jornada anual contratada: 917 horas

Jornada anual completa: 1.834 horas

Aplicando la fórmula matemática que conocemos:

$$182 \quad 1.834 \quad 107 \quad 917$$

$$E = 7 \times \frac{182}{182} + 2 \times \frac{107}{183} \times \frac{917}{1.834} = 7 + 2 \times 0,58 \times 0,5 = 7,58$$

$$182 \quad 1.834 \quad 183 \quad 1.834$$

Creación de empleo en el semestre posterior a la entrada en funcionamiento de la inversión inicial y como consecuencia directa de la misma: **7,58 personas/semestre**.

Como vemos, el incremento de plantilla se calcula de la forma prevista en el apartado 1 anterior, teniendo en cuenta estas circunstancias:

- Debemos partir de la realización de una inversión inicial, en los términos examinados en el apartado 2.1.1.
- Es preciso realizar un análisis previo al cálculo para determinar qué puestos de trabajo son consecuencia directa de la inversión inicial realizada y cuáles no.
- Los puestos de trabajo directamente relacionados con la inversión inicial pueden generarse en otros establecimientos del empresario, o puede ser que en otros establecimientos del empresario se reduzca el empleo como consecuencia de la inversión inicial. Por eso es preciso computar las variaciones de plantilla de todos los establecimientos de la empresa en Canarias (artículo 10.a) del Reglamento), pero, y esto es importante reiterarlo, sólo en relación con los puestos de

trabajo que tengan una relación directa con la inversión inicial conforme al análisis referido en el párrafo anterior.

- No es necesario que los nuevos puestos de trabajo creados sean ocupados por los nuevos trabajadores contratados (artículo 10.c) del Reglamento).

Hay que tener en cuenta que el incremento de plantilla viene dado en este caso en personas/semestre, tomando como referencia el momento de entrada en funcionamiento de la inversión inicial. No obstante, este mismo incremento, pero en personas/año, deberá ser mantenido en los años siguientes, como se detalla en el apartado 2.2.4.

2.2.2 Plazo de materialización

a) En inversiones ordinarias

Conforme establece el primer párrafo del artículo 27.4 de la Ley, las cantidades destinadas a la RIC *“...deberán materializarse en un plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma...”*, entre otras alternativas, en *“la creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra A, que se produzca dentro de un periodo de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión”* (letra B, primer párrafo). A nuestro entender, a la luz de estas normas, el plazo de seis meses de creación de empleo debe terminar con carácter general dentro del plazo de tres años de materialización ordinaria de la reserva. Respecto de este último plazo trienal es preciso realizar algunas consideraciones.

Desde los trabajos de la Comisión para el Análisis de los Problemas de la Aplicación de la RIC de diciembre de 2000¹⁴, se había considerado pacífica-

14 Comisión creada por la Secretaría de Estado de Hacienda para analizar y dar solución a los múltiples conflictos que se habían generado entre la administración tributaria y los operadores económicos desde 1994 (primer año de aplicación de la RIC) hasta 2000.

mente que el ejercicio de dotación de la RIC es el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio empresarial. De este modo, si una entidad ha obtenido beneficios en el ejercicio 2014, será en 2015 el ejercicio de dotación, pues es el ejercicio en el que se reúne la junta general que decide la distribución del resultado y la correspondiente dotación de la reserva. Como la Ley dispone que la materialización se realizará en el plazo de tres años desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio de dotación, al ser el año de dotación 2015 en nuestro ejemplo, la fecha de devengo de referencia para el inicio del cómputo de tres años es el 31 de diciembre de 2015, y por tanto la fecha final de materialización será el 31 de diciembre de 2018. Es decir, realmente cuatro años desde el devengo del impuesto del ejercicio en que se produce el beneficio (31 de diciembre de 2014).

No obstante, el Tribunal Supremo ha consolidado recientemente una doctrina jurisprudencial conforme a la cual, tratándose de personas físicas, el plazo de materialización es de tres años a partir del ejercicio de obtención del beneficio¹⁵. Es decir, si una persona física obtiene un beneficio empresarial en 2014 con cargo al cual dota la RIC, el plazo máximo para materializar esta reserva culmina el día 31 de diciembre de 2017, recortando así en un año el plazo que sí les reconoce el propio Tribunal Supremo a las personas jurídicas. Y ello a pesar de que la Ley no hace distinciones y se refiere en todos los casos al plazo de tres años a partir del devengo del ejercicio de dotación. Parece suponer el alto tribunal que la RIC se dota por las personas físicas en el mismo año de obtención del beneficio, y no en el año siguiente. Es decir, que las personas físicas que realizan actividades económicas en Canarias dotan la RIC el día 31 de diciembre de cada año, a las doce de la noche. En cualquier caso, como fuente de derecho que es, esta interpretación debe ser aplicada en la práctica, incluso con carácter retroactivo¹⁶.

15 Sentencias de 12 de diciembre de 2012 y 3 de marzo de 2014.

16 A partir de la segunda sentencia, la de 2014, que es la que sienta jurisprudencia, se plantea al problema de los empresarios individuales y profesionales que materializaron en el cuarto año en ejercicios anteriores no prescritos, y por tanto fuera de plazo a la luz de la nueva interpretación jurisprudencial. No parece que exista otra alternativa de la regularización por incumplimiento.

En definitiva, el plazo ordinario de materialización de la RIC es de tres años a partir de la fecha de devengo del impuesto del ejercicio en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota, si se trata de empresarios o profesionales personas físicas, o bien de tres años a partir de la fecha e devengo del impuesto del ejercicio siguiente a aquel en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota, en el caso de las personas jurídicas. En cualquiera de los dos casos, y esta es la conclusión que nos interesa en este apartado, antes de que termine este plazo trienal deben haber transcurrido los seis meses de creación de empleo directamente relacionado con una inversión inicial si el contribuyente pretende materializar la RIC en dicha creación de empleo.

b) En inversiones anticipadas y en inversiones complejas

En la normativa de la RIC (artículo 27.11 de la Ley), las inversiones anticipadas son aquellas en las que se materializa la reserva que se dote con cargo a los beneficios que se obtengan en el propio periodo impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores. Considerando que cuando la Ley se refiere en el primer párrafo de su artículo 27.4 a “... las siguientes inversiones:” incluye también la creación de empleo de la letra B, podemos concluir que es posible materializar en la creación de empleo de inversión la RIC que se dote en el propio ejercicio en el que el empleo se crea (recordemos, a los seis meses de realizada la inversión inicial), o en los tres siguientes.

No obstante, es preciso en este punto tener en cuenta las restricciones temporales contenidas en la Ley para las inversiones anticipadas en general. En primer lugar, a la luz de la Disposición Transitoria Única.2, del Real Decreto Legislativo 15/2014, de 19 de diciembre, si la creación de empleo de inversión se ha producido antes de 1 de enero de 2015, únicamente se podrán materializar en el mismo las dotaciones realizadas con cargo a beneficios obtenidos hasta 31 de diciembre de 2014, lo que limita considerablemente la posibilidad de materialización anticipada. Por su parte, si la creación de empleo de inversión se ha producido a partir de 1 de enero de 2015, el límite temporal para la obtención de beneficios con los que se dota la reserva

que se materializa anticipadamente es el 31 de diciembre de 2020 (artículo 27.11, párrafo segundo, de la Ley).

Por lo que se refiere a las inversiones complejas, recordemos que son aquellas cuyo periodo de ejecución hasta su entrada en funcionamiento es objetivamente, ya por sus características técnicas, ya por la necesidad de obtención de permisos administrativos, superior al plazo trienal al que se refiere el artículo 27.4, párrafo primero, de la Ley. No vamos a entrar en este artículo en la casuística de las inversiones complejas generada por la derogación del apartado 10 del artículo 27 de la Ley. Baste apuntar que cuando una inversión inicial tiene el carácter de compleja, y por tanto puede realizarse fuera del plazo trienal contemplado en el artículo 27.4 de la Ley a efectos de materialización de RIC, también la generación de empleo asociada a la inversión inicial puede realizarse válidamente fuera del citado plazo trienal.

2.2.3. Importe de la materialización

El importe de la materialización es en cada periodo impositivo el coste medio de los salarios brutos más las cotizaciones sociales obligatorias correspondientes al incremento de platilla producido, y computado durante dos años desde que se produce tal incremento, esto es, durante dos años a partir de los seis meses siguientes a la entrada en funcionamiento de la inversión (art. 27.6, párrafo quinto, de la Ley).

Los salarios brutos serán los acordados contractualmente entre el empresario y los trabajadores teniendo en cuenta la normativa legal y convencional, en su caso. Las cotizaciones sociales obligatorias serán las que establezca en cada caso la normativa sobre Seguridad Social, a la que nos remitimos¹⁷.

Es muy importante destacar que no estamos hablando en este apartado del coste salarial de los concretos empleos creados como consecuencia de la inversión inicial, sino del coste salarial medio de todos los trabajadores de todos los establecimientos canarios del empresario que se corresponda con dicho incremento.

¹⁷ Artículos 141 y ss. del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, y preceptos concordantes.

Ejemplo 3

Supongamos que en Sportcan, la entidad comercializadora de ropa deportiva del ejemplo 2, el coste salarial total de la empresa entre 1 de abril y 31 de diciembre de 2015 es de 1.252.657,80 € y los trabajadores que han estado contratados en este periodo a jornada completa en todos los establecimientos canarios son 67,82. En este supuesto, el coste salarial medio es:

$$1.252.657,80/67,82 = 18.470,33 \text{ €}$$

Y por tanto, el coste medio aplicado a los 7,58 trabajadores generados por la inversión inicial que hemos considerado es:

$$18.470,33 \times 7,58 = 140.005,10 \text{ €}$$

En 2015 se habrá materializado RIC por importe de 140.005,10 € en el empleo generado por la inversión inicial puesta en funcionamiento el 1 de octubre de 2014. Como podemos ver, se trata de la media de toda la empresa (más concretamente, de todos los establecimientos canarios), no del coste salarial de las concretas 7,58 personas contratadas.

Será necesario realizar análogos cálculos en 2016 y en el primer trimestre de 2017, para completar los dos años de plazo de ejecución de la materialización y determinar su importe concreto.

Como podemos ver, cabe distinguir a la luz de la normativa de la RIC, por un lado, el plazo de materialización, o plazo para la creación de empleo, que es el plazo trienal en el que debe crearse el empleo, examinado en el apartado 2.2.2.a) y, por otro lado, el plazo de la ejecución de la materialización, que son los dos años siguientes a la creación de los puestos de trabajo en los que se devengan los salarios y las cotizaciones sociales en los que se materializa la RIC.

La distinción entre plazo de materialización y plazo de ejecución de la misma plantea el problema de la indeterminación del importe de la materialización en creación de empleo en el ejercicio en que ésta se produce. Si por ejemplo una entidad materializa la RIC de 2009 en 2013 en la creación

de empleo de inversión, en el momento de declarar las circunstancias de la materialización, esto es, en la declaración del IS que se ha presentado en julio de 2014 si el ejercicio económico coincide con el año natural, no es posible conocer cuál será el coste medio de los salarios y cotizaciones sociales de los dos años siguientes a la materialización, sino sólo una previsión partiendo del dato conocido de los empleos generados. Esta previsión debe recogerse asimismo en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio en el que se ha creado el empleo, o bien en el libro-registro de bienes de inversión en el caso de personas físicas. Entendemos que los errores en más o en menos que se vayan poniendo de manifiesto en los dos años siguientes deberán ir siendo corregidos en la memoria de las sucesivas cuentas anuales, o en el libro-registro de bienes de inversión, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27.13.c) de la Ley, y plasmada tal corrección en las sucesivas declaraciones del Impuesto sobre Sociedades que se vayan presentando¹⁸.

2.2.4. Mantenimiento del empleo creado

El número de puestos de trabajo creados en el semestre posterior a la entrada en funcionamiento de la inversión inicial como consecuencia directa de esa inversión debe mantenerse durante cinco años, o durante tres años si se trata de empresas de reducida dimensión en el periodo impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva¹⁹, conforme dispone el artículo 27.4.B de la Ley.

Debe observarse que la creación de puestos de trabajo se calcula en personas/semestre, en tanto que el mantenimiento de estos puestos de trabajo se calcula en personas/año, en ambos casos a jornada completa.

El plazo quinquenal o trienal de mantenimiento se cuenta a partir de los seis meses siguientes a la entrada en funcionamiento de la inversión inicial. En la práctica, a partir de este momento inicial deberán calcularse anual-

18 Hay que tener en cuenta además que en relación con las dotaciones derivadas de beneficios obtenidos antes de 1 de enero de 2015, hay que modificar también el plan de inversiones para reflejar el importe exacto de la materialización una vez se conozca.

19 Ver nota 12 anterior.

mente las variaciones que se produzcan en el empleo de todos los establecimientos de Canarias del modo descrito en el apartado 1, de fecha a fecha. Si el empleo se mantiene o crece respecto del nivel establecido en el momento inicial, se cumplen las condiciones de mantenimiento y no hay que regularizar. Si por el contrario en cualquiera de los años el nivel de empleo desciende respecto del inicial, hay que regularizar de la forma que analizaremos en el apartado 3.

Ejemplo 4

Seguimos con el caso de SPORTCAN. Los datos que conocemos son los siguientes:

- Ha realizado una inversión inicial que ha entrado en funcionamiento el día 1 de octubre de 2014 que ha generado 7,58 empleos en el semestre posterior.
- A fecha 1 de abril de 2015 la plantilla del empresario que tomamos como base para evaluar el cumplimiento de las condiciones de la RIC asciende a 64,38 personas (56,8 a 1 de octubre de 2014 más las 7,58 creadas entre 1 de octubre de 2014 y 1 de abril de 2015²⁰).

A efectos de evaluar el mantenimiento del nivel de empleo, será preciso calcular la plantilla en personas/año a jornada completa en cinco años a contar desde 1 de abril de 2015. Computamos un periodo de cinco años porque la entidad comercializadora de ropa deportiva no tiene la condición de empresa de reducida dimensión. Si tuviera tal condición, computaríamos tres años. En cada año (de fecha a fecha) utilizaremos el método explicado en el apartado 1 y compararemos el resultado con la cifra de 64,38 personas. Supongamos los siguientes resultados:

- De 1 de abril de 2015 a 31 de marzo de 2016: 67,54 personas/año a jornada completa.

20 En puridad esta suma no debería hacerse, porque se están sumando personas/año con personas/semestre, pero la Ley conduce a esta situación cuando establece la comparación del empleo vigente en un año con el generado en un semestre. La suma se hace a efectos puramente comparativos con la plantilla de los años sucesivos.

- De 1 de abril de 2016 a 31 de marzo de 2017: 71,34 personas/año a jornada completa.
- De 1 de abril de 2017 a 31 de marzo de 2018: 75,88 personas/año a jornada completa.
- De 1 de abril de 2018 a 31 de marzo de 2019: 72,22 personas/año a jornada completa.
- De 1 de abril de 2019 a 31 de marzo de 2020: 62,15 personas/año a jornada completa.

Con estos resultados, se cumplirán las condiciones en los cuatro primeros años, pero existirá un incumplimiento en el quinto y último año, que será necesario regularizar de la manera que se detalla en el apartado 3.

2.2.5. Límite de acumulación de las ayudas a la inversión

Como ayudas de Estado que son, las ayudas a la inversión inicial de la RIC se computan a efectos de los límites de acumulación fijados por la normativa comunitaria, a la que se remite el artículo 38.1.b) del Reglamento. Para el período 2007-2014 (inicialmente 2007-2013, con un año de prórroga) el límite de las ayudas a la inversión inicial en Canarias era del 40 por 100 del importe de la inversión²¹, si bien se preveía un suplemento para medianas empresas²² de diez puntos (50 por 100 del importe de la inversión, por tanto), y de veinte puntos para pequeñas empresas (60 por 100 del importe de la inversión).

Es decir, en el caso de materialización de RIC en una inversión inicial, el ahorro fiscal producido sumando todas las dotaciones²³ materializadas

21 Ver para una explicación más detallada el artículo de Miranda Calderín, S.: *Crónica de la RIC 2015. Su control como ayuda de Estado*. Hacienda Canaria nº 44 (marzo 2016)

22 Según la Recomendación de la Comisión 2003/361/CE, son medianas empresas las que tienen entre 50 y 250 trabajadores y un volumen de negocio de entre 10 y 50 millones de euros, o bien un balance general de entre 10 y 43 millones de euros. Por debajo de estos umbrales nos encontramos ante pequeñas empresas.

23 Dispone el artículo 37.2.c) en relación con el 37.1.d) del Reglamento que si la inversión se ha financiado con dotaciones de varios ejercicios, deberán corregirse los resultados aplicando un coeficiente de actualización tomando como base el tipo de referencia aplicable a España publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea.

tanto en la propia inversión como en el empleo generado por la misma, más cualquier otra subvención o ayuda obtenida para realizar la inversión, no podrá superar el 40, 50 ó 60 por 100 del importe de la dicha inversión, según se trate de una empresa grande, mediana o pequeña, respectivamente.

Para el período 2015-2020 se han rebajado ligeramente los umbrales, de modo que el límite de acumulación de ayudas a la inversión para grandes empresas es del 35 por 100, para medianas del 45 por 100 y para pequeñas empresas del 55 por 100 del importe de la inversión²⁴. Hay que destacar que estos límites operan siempre que las inversiones se realicen en el indicado lapso temporal 2015-2020, con independencia de en qué año se haya obtenido el beneficio con el que se dotó la RIC que se materializa en la inversión inicial.

Existen límites específicos para los grandes proyectos de inversión, que son aquellos cuyos costes subvencionables superan los cincuenta millones de euros (punto 20.I) de las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para el período 2014-2020).

Si el importe de las ayudas acumuladas supera los citados límites, se exigirá el reintegro del importe total del exceso, conforme dispone el artículo 38.2 del Reglamento.

2.3. Creación de empleo de funcionamiento

Llamamos empleo de funcionamiento desde el punto de vista de la RIC al que crean las empresas en Canarias sin que su generación esté directamente relacionada con la realización de inversiones iniciales, y que supone que el ahorro fiscal obtenido por la dotación de la reserva que se materializa en esta creación de empleo tenga la consideración de ayuda de funcionamiento desde el punto de vista del derecho comunitario. Está regulado en el apartado 4.B bis del artículo 27 de la Ley. Es posible materializar la RIC en esta modalidad de empleo desde 2015 o, por decirlo con más propiedad, con las dotaciones de RIC realizadas con cargo a beneficios obtenidos en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

24 Conforme al mapa de ayudas regionales 2014-2020 para España, aprobado por Decisión de la Comisión Europea de 21 de mayo de 2014.

2.3.1. Cálculo del empleo creado

Se calcula el empleo creado en esta modalidad de materialización por el incremento de la plantilla media de todos los establecimientos de la empresa situados en Canarias producido en el periodo impositivo que consideremos, respecto de la plantilla media de estos establecimientos en el periodo impositivo inmediatamente anterior. Para no incurrir en duplicidades o excesos en la aplicación del incentivo fiscal, es preciso restar a este incremento de plantilla los puestos de trabajo que se hayan generado en el mismo periodo impositivo asociados a inversiones iniciales, que hemos visto en el apartado anterior.

En el caso de las personas jurídicas, el periodo impositivo coincide con el ejercicio económico de la empresa, sin que pueda exceder de doce meses²⁵. Normalmente coincidirá con el año natural²⁶, pero podría tratarse de un año de fecha a fecha, o incluso de periodos de tiempo inferiores al año. En las personas físicas que realicen actividades económicas, el periodo impositivo coincide con el año natural, salvo fallecimiento del contribuyente²⁷.

El método de cálculo de la creación de empleo es el que hemos examinado en el apartado 1 anterior, en personas/año a jornada completa si el periodo impositivo es anual, o en personas/días del periodo impositivo, en otro caso.

Ejemplo 5

Consideremos que nuestra conocida SPORTCAN, empresa cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, no realiza en 2015 ninguna otra inversión inicial, pero sin embargo crea empleo de la siguiente manera:

Plantilla media en 2014 (de 1 de enero a 31 de diciembre): 59,80 personas/año a j.c.

Plantilla media en 2015: 69,26 personas/año a j.c.

25 Vid. art. 27 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

26 Vid art. 26 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

27 Vid. arts. 12 y 13 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

Para calcular las plantillas medias de 2014 y 2015 habremos utilizado el procedimiento descrito en el apartado 1 anterior.

En este supuesto, SPORTCAN habrá creado empleo en 2015 en 9,46 personas/año a jornada completa (69,26 – 59,80). No obstante, tenemos que tener en cuenta que dentro de ese montante de 9,46 personas/año a j.c. hay 7,58 personas/año a j.c. que se han creado en 2015 y que ya han generado ahorro fiscal por RIC en concepto de empleo de inversión, y que la empresa debe mantener este empleo generado hasta 31 de marzo de 2020. Por tanto, para determinar qué parte de generación de empleo podemos computar en el ejercicio 2015 como no vinculada a inversiones iniciales, es decir, como empleo de funcionamiento, debemos realizar la siguiente sustracción matemática:

$$9,46 - 7,58 = \mathbf{1,88 \text{ personas/año a j.c.}}$$

2.3.2. Plazo de materialización y límite de la dotación materializable

El plazo para materializar la RIC en creación de empleo de funcionamiento es de tres años a partir del devengo del impuesto del ejercicio de dotación, conforme dispone el primer párrafo del artículo 27.4 de la Ley²⁸. Como sa-

28 Dada la redacción del artículo 27.4.B bis de la Ley (“La creación de puestos de trabajo efectuada en el **periodo impositivo** (...) con el límite del 50 por ciento de las dotaciones de la Reserva efectuadas por el contribuyente **en el periodo impositivo**”, pudiera entenderse que el legislador quiere que la materialización en empleo de funcionamiento se realice únicamente con la dotación del propio ejercicio en el que se crea el empleo. A tal efecto es interesante comparar este precepto con el análogo artículo 27.4.D.4º de la propia Ley, dedicado a la materialización de la RIC en deuda pública, en el que se expresa: “...con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas **en cada ejercicio**”, que habilita a materializar la reserva en deuda pública apta no sólo con las dotaciones del ejercicio en el que se suscribe la deuda pública, sino además con las dotaciones de cualquier ejercicio dentro del periodo de materialización. Descartamos esta interpretación, no obstante, porque a pesar de simplificar la aplicación y control de la RIC en este supuesto supone una restricción difícilmente justificable de las posibilidades de materialización, teniendo además en cuenta el literal del primer párrafo del artículo 27.4 de la Ley, que establece genéricamente un plazo trienal para materializar cada dotación.

bemos, esta previsión legal sólo afecta a las dotaciones de RIC realizadas con cargo a beneficios obtenidos a partir de 1 de enero de 2015.

También es posible materializar anticipadamente la RIC en creación de empleo de funcionamiento, por aplicación del artículo 27.11 de la Ley. Hay que recordar aquí que por aplicación de la Disposición Transitoria Única.2, del Real Decreto Legislativo 15/2014, de 19 de diciembre, sólo puede materializarse anticipadamente la creación de empleo de funcionamiento producida a partir de 1 de enero de 2015.

Ya se trate de materialización ordinaria o anticipada, sólo puede materializarse en esta modalidad el 50 por 100 de la dotación realizada en cada ejercicio, conforme especifica el artículo 27.4.B bis de la Ley.

En la práctica, las previsiones anteriores significan que tanto las entidades jurídicas como las personas físicas que realicen actividades económicas en establecimientos canarios podrán materializar RIC anticipadamente en la creación de empleo de funcionamiento que hayan realizado en 2015 respecto de 2014, haciéndolo constar en la memoria de las cuentas anuales de 2015, o bien en el libro-registro de bienes de inversión, conforme dispone el artículo 27.13.d) de la Ley. Podrán afectar a esta materialización anticipada hasta la mitad de las dotaciones realizadas con cargo a los beneficios del propio ejercicio 2015 o de los tres ejercicios posteriores.

2.3.3. Importe de la materialización y límite anual por trabajador

Análogamente al caso del empleo de inversión, en la creación de empleo de funcionamiento el importe de la materialización es en cada periodo impositivo el coste medio de los salarios brutos más cotizaciones sociales correspondientes al incremento de plantilla producido, y computado durante dos años desde que se produce tal incremento (plazo de ejecución de la materialización), es decir, desde el último día del periodo impositivo, si bien en este caso con un límite de 36.000 € anuales por trabajador (artículo 27.6, párrafo quinto, de la Ley).

Es decir, que la cuantificación de la materialización en empleo de funcionamiento producido en el periodo N se realiza aplicando al incremento de plantilla el coste salarial medio de los periodos N + 1 y N + 2, siempre que

no supere los 36.000 € anuales por trabajador²⁹. Nos encontramos también en este supuesto el problema de la indeterminación del importe de la materialización en creación de empleo, esbozado en el apartado III.2 C) anterior, que consiste en que no es posible conocer la cuantificación exacta de la materialización en empleo de funcionamiento (igual que en el de inversión) en el momento en que esta materialización se produce, dado que deben transcurrir dos años de devengo de salarios y cotizaciones sociales de la empresa. Inicialmente deberá realizarse un cálculo provisional, que se irá corrigiendo en las memorias y las declaraciones tributarias de los años sucesivos.

Ejemplo 6

SPORTCAN ha creado en 2015, como vimos en el ejemplo 5, 1,88 empleos de funcionamiento, computados en personas/año a jornada completa. Supongamos que la empresa ha dotado RIC en 2016 con cargo a los beneficios obtenidos en 2015 por importe de 200.000 €. Llegado el mes de julio de 2016, la entidad puede decidir materializar anticipadamente la RIC de 2015 en la creación de empleo de funcionamiento realizada en el mismo ejercicio 2015, y hacerlo así constar tanto en la memoria de las cuentas anuales como en la declaración del impuesto sobre sociedades que se presenta en julio de 2016. Como en julio de 2016 no es posible conocer con exactitud el importe del coste laboral medio de los años 2016 y 2017, los importes que se consignen en la memoria y en la declaración serán necesariamente provisionales.

Así, partiendo de los datos conocidos de 1,88 empleos de funcionamiento creados en 2015 y del coste salarial medio de 2015 (que supongamos es de 24.627,11 €), se consignará tanto en la memoria de las cuentas anuales como en la declaración del IS de 2015 la siguiente información relativa a la dotación de 2015:

29 El párrafo quinto del artículo 27.6 de la Ley habla de un coste medio de 36.000 € por trabajador, sin aclarar del todo si el importe es anual o bienal. No obstante, la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre, deja claro que se trata de 36.000 € anuales por trabajador.

- Dotación realizada con cargo a los beneficios de 2015: 200.000 €
- Materialización anticipada en creación de empleo de funcionamiento en 2015:
 $1,88 \times 2 \times 24.627,11 = 92.597,93 \text{ €}$ (dos años de coste salarial del incremento)
- Pendiente de materializar (en ausencia de otras materializaciones): 107.402,07€

Para cuantificar con exactitud el importe de la materialización en el empleo de funcionamiento generado en 2015, deberemos en primer lugar determinar el coste salarial total computando todos los establecimientos de la empresa en Canarias y el coste medio en 2016 y 2017. Supongamos que las cifras reales van a ser las siguientes:

Coste salarial total en 2016: 1.763.024,57 €
Plantilla media en 2016: 70,83 personas/año a j.c.
Coste salarial medio en 2016: 24.890,93 €
Coste salarial total en 2017: 1.878.006,71 €
Plantilla media en 2017: 73,98 personas/año a j.c.
Coste salarial medio en 2017: 25.385,33 €

En consecuencia, el coste medio real aplicado a los 1,88 trabajadores de funcionamiento creados en 2015 será:

$$1,88 \times (24.890,93) + 1,88 \times (25.385,33) = 46.794,95 + 47.724,42 = 94.519,37 \text{ €}$$

En resumen, la RIC dotada por la entidad en 2016 con cargo a los beneficios de 2015 se habrá materializado anticipadamente en la creación de empleo de funcionamiento realizada en 2015, provisionalmente en 92.597,93 €, y definitivamente en 94.519,37 €. Se cumplen las restricciones de no superar toda la materialización (94.519,37 €) el 50 por 100 de la dotación realizada en 2016 (50 por 100 de 200.000 €, esto es, 100.000 €), y además no superar el coste salarial medio los 36.000 € en ninguno de los dos ejercicios.

Obsérvese que tampoco nos referimos en este caso al coste salarial de los concretos empleos creados como consecuencia de la inversión inicial, sino del coste salarial medio de todos los trabajadores de todos los esta-

blecimientos canarios del empresario que se corresponda con dicho incremento.

2.3.4. *Mantenimiento del empleo creado*

La Ley no establece de modo expreso un plazo para el mantenimiento del empleo de funcionamiento en la letra B bis del artículo 27.4. Entendemos, no obstante, que es de aplicación el plazo de cinco años, o de tres años en caso de empresas de reducida dimensión contenido en la letra B, por la interpretación auténtica que ofrece la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre, por el que se modificó la Ley 19/1994, cuando expresa: *“... merece destacarse, en primer lugar, la novedosa posibilidad de materialización de aquella (de la RIC) en la creación de puestos de trabajo que no pueda ser calificada como inversión inicial, opción que conlleva el cumplimiento de los mismos requisitos previstos para la materialización de empleo relacionado con inversiones iniciales, esto es, el incremento de la plantilla media total en 12 meses y su mantenimiento durante un determinado tiempo...”*. Esta interpretación prevalece también por reducción al absurdo, toda vez que la alternativa consistente en entender que no hay plazo de mantenimiento en este caso, y que por tanto el empleo creado en un ejercicio puede destruirse al día siguiente de concluido el mismo, va en contra de la esencia de la RIC, que no es otra que el mantenimiento en el tiempo de las materializaciones realizadas.

En definitiva, interpretamos que el empleo de funcionamiento creado en un periodo impositivo debe mantenerse durante un plazo de cinco años a contar desde el último día de dicho periodo, o de tres años si quien materializa en empleo tiene la condición de empresa de reducida dimensión en el periodo impositivo en el que obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva.

2.3.5. *Límite de acumulación de las ayudas de funcionamiento*

Como sabemos, el ahorro fiscal derivado de la materialización de la RIC en empleo no vinculado a una inversión inicial es una ayuda de funcionamiento

desde el punto de vista del derecho comunitario. Pues bien, esta categoría de ayudas de Estado tiene como límite de acumulación conjunto el 10 por 100 del volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en las Islas Canarias, o bien el 17,5 por 100 de dicho volumen de negocios si se trata de una entidad perteneciente al sector industrial³⁰ (Disposición Adicional Segunda, 2, del Real Decreto 1514/2014, de 19 de diciembre).

Por consiguiente, el ahorro fiscal derivado de la materialización de la RIC en empleo de funcionamiento en un ejercicio concreto se suma a todas las demás ayudas de funcionamiento que pueda percibir la empresa en ese ejercicio (v. gr. subvenciones de explotación, ayudas u otros incentivos fiscales, incluidos los derivados de la RIC que no sean ayuda a la inversión y distintos a la materialización de empleo de funcionamiento), a efectos de su cómputo para la determinación del citado límite de acumulación.

3. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE MANTENIMIENTO DEL EMPLEO Y SU REGULARIZACIÓN

Como hemos visto, tanto en el caso de creación de empleo de inversión como en el de empleo de funcionamiento, la normativa exige que el incremento de la plantilla en el que se materializa la RIC se mantenga durante un periodo de cinco años, o de tres años en empresas de reducida dimensión. Estos plazos se cuentan, en el caso de empleo de inversión, a partir de los seis meses siguientes a la puesta en funcionamiento de la inversión inicial, y en el caso de empleo de funcionamiento, desde el fin del periodo impositivo en el que se crean los puestos de trabajo.

Por su parte, el artículo 27.16 de la Ley dispone que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 27, excepto los estrictamente formales, dará lugar a la integración en la base imponible del IS o del IRNR del ejercicio de incumplimiento de las cantidades en su día reducidas, o bien a la integración en la cuota del IRPF del ejercicio de incum-

30 Conforme recuerda la propia DA segunda.2 del Real Decreto-Ley15/2014, se entienden incluidas en el sector industrial las actividades incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

plimiento de las cantidades en su día deducidas. No hay previsión específica para los supuestos de incumplimiento de la obligación de mantenimiento del empleo.

Esta parquedad normativa abre la puerta a diferentes interpretaciones. La más estricta de ellas consistiría en considerar que si en alguno de los años que integran el plazo quinquenal o trienal de mantenimiento la plantilla media desciende en alguna medida respecto de la plantilla incrementada que se toma como referencia, sería preciso regularizar toda la RIC materializada en creación de empleo. Esta interpretación rigurosa, que podríamos llamar de regularización inmediata total, puede llevar a consecuencias poco compatibles con la equidad.

Una interpretación más flexible consistiría en dejar transcurrir todo el periodo quinquenal o trienal y en ese momento calcular la plantilla media anualizada de ese periodo, regularizando sólo si esta plantilla media es inferior a la plantilla incrementada inicial que se toma como referencia. Esta interpretación parece estar avalada por la dicción legal del artículo 27.4.B de la Ley cuando expresa: “... siempre que dicho incremento se mantenga **durante un periodo de cinco años...**”. La Ley se refiere al incremento en un periodo global, no a un incremento que tenga que verificarse año a año.

A su vez, esta interpretación, que podríamos llamar de regularización final, reviste dos modalidades. Una primera, que podemos denominar de regularización final total, nos llevaría a regularizar toda la materialización en empleo en el supuesto de que la plantilla media del quinquenio o del trienio descendiera en alguna medida respecto de la plantilla de referencia.

La segunda modalidad de regularización final es la que podríamos llamar de regularización final porcentual, que encuentra apoyo interpretativo en el propio Reglamento, en su artículo 17, que regula la inversión de la RIC en aeronaves, cuyo párrafo segundo expresa:

“Cuando no se alcance dicho volumen de vuelos (50 por 100 con origen o destino en Canarias en un periodo de cinco años), se considerará que se ha producido la materialización de la reserva en el importe de la inversión en la aeronave que se corresponda con el porcentaje que representen los vuelos entre las Islas del Archipiélago o entre éstas y otros territorios respecto del total de sus vuelos durante el período de mantenimiento de la inversión...”

Aplicando este mismo criterio hermenéutico (que en ningún caso supone aplicación analógica prohibida por el artículo 14 de la Ley General Tributaria), será preciso dejar transcurrir el plazo de cinco o de tres años de mantenimiento, ver cuál ha sido la plantilla media anual en ese quinquenio (o trienio), y regularizar sólo por la eventual disminución de la creación de empleo de referencia. En caso de disminución, se consideraría que se ha producido materialización de la reserva en el importe de los salarios y cotizaciones sociales satisfechos en dos años que se corresponda con el porcentaje que representen los puestos de trabajo efectivamente creados en el quinquenio (o trienio) de mantenimiento respecto de los puestos de trabajo inicialmente generados.

Ejemplo 7

Volvamos al caso de SPORTCAN. Su plantilla media en 2015 asciende a 69,26 personas y ha creado en ese ejercicio 1,88 empleos de funcionamiento, que le suponen 94.519,37 € de materialización de RIC (anticipada) y su correlativo ahorro fiscal. Imaginemos que en los cinco años siguientes la plantilla media de todos los establecimientos canarios arroja los siguientes resultados:

2016: 70,83 personas/año a j.c.

2017: 73,98 personas/año a j.c.

2018: 72,98 personas/año a j.c.

2019: 67,88 personas/año a j.c.

2020: 68,13 personas/año a j.c.

Como podemos ver, en esta proyección mantiene la creación de empleo en los tres primeros ejercicios, pero destruye empleo respecto de 2015 en los años 2019 y 2020.

Aplicando la interpretación de la regularización inmediata total, consideraríamos que se produce un incumplimiento en 2019 cuya consecuencia es la regularización de toda la RIC materializada mediante la integración de los 94.519,37 € incumplidos en la base imponible del ejercicio 2019, a presentar en julio de 2020, con liquidación de los intereses de demora por la parte de

cuota tributaria dejada de ingresar en julio de 2016 como consecuencia de la dotación de la cantidad citada. Es decir, intereses por cuatro años.

Si aplicásemos la interpretación de la regularización final, sólo podremos determinar si ha existido o no incumplimiento de la RIC al final del plazo quinquenal de mantenimiento del empleo. Haciendo una media aritmética simple, obtenemos que la plantilla media anual del quinquenio ha sido de 70,76 personas/año a jornada completa, que es superior a las 69,26 personas tomadas como referencia. Por tanto, no habría incumplimiento y por tanto no habría nada que regularizar en este caso.

Sin embargo, supongamos que la evolución del empleo en Sportcan va a ser la siguiente:

2016: 70,83 personas/año a j.c.

2017: 73,98 personas/año a j.c.

2018: 72,98 personas/año a j.c.

2019: 64,31 personas/año a j.c.

2020: 62,59 personas/año a j.c.

En este caso, la interpretación de la regularización inmediata nos conducirá al mismo resultado que en el caso anterior (incumplimiento en 2019 con correlativa regularización total), pero el resultado de la aplicación de la regularización final no será el mismo, puesto que la plantilla media anual del quinquenio en este caso es de 68,93 personas/año a jornada completa, inferior a las 69,26 personas tomadas como referencia. En este supuesto sí se produciría un incumplimiento que sería preciso regularizar.

La regularización sería diferente según la interpretación a la que nos acogamos. Aplicando la modalidad de regularización final total, se integrarían los 94.519,37 € indebidamente materializados en la base imponible del ejercicio 2020, a presentar en julio de 2021, con liquidación de los intereses de demora por la parte de cuota tributaria dejada de ingresar entre julio de 2016 y julio de 2021.

Por el contrario, en la interpretación de la regularización final porcentual no se habrá producido en este caso un incumplimiento total, sino parcial. En efecto, el descenso de 69,26 personas/año a 68,93 personas/año de la media quinquenal supone un descenso de los 1,88 empleos creados en

2015 a 1,55. Es decir, en el transcurso del quinquenio de mantenimiento del empleo funcionamiento creado en 2015 no se han mantenido los 1,88 empleos creados, sino sólo 1,55, esto es, el 82,45% del empleo generado en 2015. Por tanto, se ha producido un incumplimiento del 17,55%, que debe repercutir en la regularización no de toda la materialización realizada, sino del 17,55% de la misma. En otras palabras, debe regularizarse por incumplimiento el 17,55% de 94.519,37 €, es decir, 16.588,15 €, mediante la integración de esta cantidad en la base imponible de 2020, con liquidación de intereses de demora por cinco años.

Consideramos que la interpretación de la regularización final porcentual en caso de incumplimiento del mantenimiento de la creación de puestos de trabajo es la más compatible con el principio de equidad, dado que ajusta la intensidad del incentivo fiscal a la realidad del empleo creado. Por añadidura, es la que podría permitir un cierto éxito en la utilización de esta forma de materialización por parte de los empresarios y profesionales canarios, dado que las consecuencias de un eventual incumplimiento por circunstancias sobrevenidas son más asumibles desde el punto de vista económico.

CONCLUSIONES

En el presente capítulo se ha analizado la casuística de la materialización de la RIC en creación de puestos de trabajo. De este análisis podemos extraer las siguientes conclusiones:

Primera: La Ley contempla la posibilidad de materializar las dotaciones de RIC en creación de puestos de trabajo, lo que significa que es posible pagar con las dotaciones de RIC parte de los sueldos y de las cotizaciones sociales a cargo del empresario devengadas en Canarias, con determinadas condiciones.

Segunda: La creación de puestos de trabajo se refiere a la contratación de trabajadores por cuenta ajena y se mide en personas/año a jornada completa. Esta contratación puede estar asociada a inversiones iniciales o ser independiente de éstas. La Ley reguló la materialización de la RIC en empleo asociado a inversiones iniciales a partir de 2007, y en empleo no asociado a inversiones iniciales a partir de 2015.

Tercera: En el caso de creación de empleo asociado a una inversión inicial, que podemos llamar empleo de inversión, es preciso calcular los puestos de trabajo generados como consecuencia directa de la inversión en los seis meses posteriores a su entrada en funcionamiento.

Cuarta: En el caso del empleo creado con independencia de cualquier inversión inicial, que llamamos empleo de funcionamiento, se calcula el incremento de plantilla media de todos los establecimientos del empresario en Canarias en un periodo impositivo respecto del inmediatamente anterior, y se resta la creación de empleo en el mismo periodo asociado a inversiones iniciales, si se hubiera producido.

Quinta: El plazo para realizar la materialización de la RIC en empleo de inversión es el plazo trienal ordinario de materialización, en el caso de inversiones ordinarias. Esto significa que los seis meses posteriores a la entrada en funcionamiento de la inversión deben concluir dentro del indicado plazo trienal, salvo en el caso de inversiones especiales.

Sexta: El plazo para materializar la RIC en empleo de funcionamiento es también el plazo trienal señalado por la Ley, pero hay que tener en cuenta que en este caso puede materializarse como máximo el 50 por 100 de las dotaciones de cada ejercicio.

Séptima: Tanto en el caso de empleo de inversión como en el de empleo de funcionamiento cabe materialización anticipada. Es decir, una vez creado el empleo puede considerarse como materialización de la reserva que se dote con cargo a los beneficios obtenidos en el propio periodo impositivo en el que se ha producido la creación o en los tres posteriores. En el caso de empleo de funcionamiento hay que tener en cuenta que esta previsión sólo opera respecto del empleo creado a partir de 1 de enero de 2015.

Octava: La Ley permite distinguir entre plazo de materialización en creación de empleo, que es el plazo trienal recogido en el artículo 27.4 de la Ley, y el plazo de ejecución de la materialización en creación de empleo, que es el plazo bienal en el que se devengan los salarios y las cotizaciones sociales que determinan su importe exacto.

Novena: Tanto en el caso de empleo de inversión como en el de empleo de funcionamiento el importe de la materialización no es, como pudiera en principio pensarse, el coste de los concretos puestos creados, sino que es

el coste medio de los salarios brutos más las cotizaciones sociales obligatorias correspondientes al incremento de la plantilla producido.

Décima: En ambas modalidades de empleo, el coste salarial y de Seguridad Social se computa durante un periodo de dos años desde que se produce el incremento de plantilla. Es decir, en el caso del empleo de inversión, el plazo de ejecución de la materialización es de dos años a partir de los seis meses de la entrada en funcionamiento de la inversión a la que va asociado, y en el caso del empleo de funcionamiento es de dos años a partir del cierre del periodo impositivo en el que se ha creado el empleo, si bien con un límite en este caso de 36.000 € anuales por trabajador.

Undécima: No es posible determinar con precisión el importe de la materialización en creación de empleo en el ejercicio en que ésta se produce, porque en ese momento deben transcurrir todavía los dos años de ejecución de la materialización. Esta circunstancia obliga a operar con previsiones razonables en la declaración del IS y en la memoria de las cuentas anuales hasta que el importe exacto quede determinado.

Duodécima: No es posible determinar con precisión el importe de la materialización en creación de empleo en el ejercicio en que ésta se produce, porque en ese momento deben transcurrir todavía los dos años de ejecución de la materialización. Esta circunstancia obliga a operar con previsiones razonables en la declaración del IS y en la memoria de las cuentas anuales hasta que el importe exacto quede determinado.

Décimo tercera: La creación de empleo en la que se ha materializado la RIC, tanto en el caso de empleo de inversión como en el de empleo de funcionamiento, debe mantenerse durante un plazo de cinco años, o bien de tres años si se trata de empresas de reducida dimensión en el periodo impositivo en el que obtiene el beneficio con cargo al cual se ha dotado la reserva.

Décimo cuarta: El ahorro fiscal obtenido por la dotación materializada en empleo de inversión, junto con el ahorro fiscal derivado de la propia inversión y cualquier otra ayuda o subvención relativa a la misma no puede superar en el periodo 2015-2020 el 35 por 100 del importe de la inversión en el caso de grandes empresas, el 45 por 100 si se trata de medianas empresas, o el 55 por 100 en el caso de pequeñas empresas.

Décimo tercera: El límite máximo de ahorro fiscal derivado de la materialización de RIC en empleo de funcionamiento, junto con todas las demás ayudas de funcionamiento percibidas por la empresa, no puede superar el 10 por 100 del volumen anual de facturación, o el 17,5 por 100 si se trata de empresas industriales.

Décimo quinta: Tanto en el caso de empleo de inversión como en el de empleo de funcionamiento, si se incumple el mantenimiento durante tres o cinco años del empleo creado, es preciso regularizar integrando la cantidad incumplida en la base imponible del ejercicio de incumplimiento, en el caso de personas jurídicas, o bien en la cuota del ejercicio de incumplimiento, tratándose de personas físicas, y en todo caso con exigencia de intereses de demora.

Décimo sexta: Podría considerarse que existe incumplimiento en el mantenimiento del empleo si en cualquiera de los años del periodo quinquenal o trienal el nivel de empleo disminuye respecto del tomado como referencia inicial, lo que implicaría regularizar en cualquiera de los años en los que se produzca esta circunstancia toda la RIC materializada en empleo (regularización anualizada total). Una interpretación más flexible nos lleva a considerar que sólo se producirá incumplimiento cuando el promedio de plantilla del quinquenio o del trienio haya descendido respecto del tomado como referencia inicial (regularización final).

Décimo séptima: A su vez, el método de regularización final reviste dos modalidades: o bien se regulariza toda la RIC materializada en empleo en el supuesto de descenso de la plantilla en el periodo quinquenal o trienal (regularización final total), o bien se regulariza la RIC materializada en empleo en la medida o en el porcentaje en el que el empleo haya disminuido respecto del inicialmente creado (regularización final porcentual). Este último método es el que parece más compatible con la equidad y el que podría animar en mayor medida a los empresarios a apostar por la materialización de la RIC en creación de empleo.

Capítulo 6

**CANARIAS Y EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN
DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL PERIODO 2009-2014**

*Arturo Melián González
José Andrés Dorta Velázquez*

INTRODUCCIÓN

En España las comunidades autónomas (en adelante CCAA) constituyen las administraciones públicas que financian la mayor parte de los gastos derivados de la prestación de los servicios públicos fundamentales (en adelante SSPPFF) de la sanidad, educación y servicios sociales, lo cuales constituyen una parte esencial del estado del bienestar de nuestro país. Estos servicios fueron prestados inicialmente por el Estado, y es con el desarrollo de las autonomías cuando han sido transferidos a las CCAA, proceso que culminó en 2002. Con la excepción de los regímenes forales correspondientes al País Vasco y a Navarra, la asignación de recursos a las CCAA para la financiación de estas competencias, entre otras, se rige en la actualidad por 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*.

Las CCAA representaron en 2014 el 32,3% de los empleos totales en términos SEC del conjunto del sector Administraciones Públicas de España (IGAE, 2016a). A su vez, la sanidad, la educación y los servicios sociales representaron en 2014 el 69,1% de los empleos totales de las CCAA, lo que pone de relieve la importancia de los mismos en el conjunto del gasto público español.

La financiación de las CCAA, sin perjuicio de los ingresos derivados de los tributos propios y otros ingresos, descansa fundamentalmente en los tributos cedidos. Así, los sucesivos modelos de financiación de las CCAA han ido integrando un mayor volumen de recursos como consecuencia de la transferencia de competencias de las que estas han sido objeto. Otro rasgo evolutivo de los sistemas de financiación, aunque de forma algo más tardía, consiste en el creciente grado de autonomía de los ingresos o corresponsabilidad fiscal, de modo que los distintos modelos con el tiempo han integrado mayor proporción de tributos cedidos frente a transferencias y a la

vez se ha otorgado más amplias competencias normativas sobre estos tributos cedidos.

Ya en lo que a Canarias se refiere, su encaje en los distintos modelos de financiación se ha hecho 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 la no exigencia de determinados tributos implantados a nivel estatal. Además, otro elemento distintivo del encaje de la Comunidad Autónoma de Canarias (en adelante, CAC) en los distintos modelos de financiación autonómica ha sido que los ingresos derivados del REF y atribuidos a las haciendas canarias no eran considerados en la determinación de los recursos del SF correspondientes a la CAC. Sin embargo, este modo de operar se rompe con la Ley 22/2009, por la que los ingresos derivados del REF sí se tienen en cuenta en este sentido, como se explicará con más detalle en el apartado dedicado al modelo de financiación actual.

Partiendo de todo lo anterior, el objeto de este trabajo consiste en explicar de forma sintética el modelo de financiación autonómica vigente y cuál es la posición de la CAC en relación al mismo. A los efectos de contextualizar dicho análisis, se expondrán previamente los datos relativos al coste de los servicios públicos fundamentales de las distintas CCAA en el periodo 2012-2014, así como la posición relativa de la CAC en el modelo de financiación anterior regulado por la Ley 21/2001. La sección tercera de este capítulo profundiza en los diferentes componentes del actual SF al objeto de resaltar la evolución de la financiación de la CAC. Así mismo, en dicha sección se realiza un breve comentario sobre el encaje del REF en dicho modelo de financiación. Finalmente, también se muestran cuáles son a nuestro entender los aspectos más relevantes que deben considerarse para la reforma del SF.

1. EL COSTE DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS FUNDAMENTALES EN LAS CCAA

La Intervención General del Estado (IGAE) registra el gasto llevado a cabo por cada una de las CCAA atendiendo a la clasificación funcional del gasto propuesta por la OCDE y conocida como COFOG. Esta información está disponible en la actualidad únicamente para el periodo 2012-2014. Esta clasi-

ficación distingue la Salud, la Educación y la Protección social, entre un total de diez funciones. En lo que sigue, se muestra un análisis de las diferencias entre CCAA en relación a los empleos registrados para estas tres funciones.

Considerando el fin de este trabajo y del presente apartado, se ha procedido a realizar algunos ajustes para reflejar de forma más precisa los gastos o empleos de las distintas CCAA. En primer lugar, se ha procedido a deducir de los empleos totales los recursos del Sistema de Financiación (en adelante SF) que resultaron a favor del Estado, tanto si estos tenían origen en las entregas a cuenta como en las liquidaciones. Dichas cantidades se registran como empleos en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC). Estos ajustes afectan tanto al total de empleos como al epígrafe Resto de funciones (véase Tabla 1). A su vez, en el caso particular de la CAC, se ha procedido de la misma forma con la compensación al Estado por la supresión del IGTE. Además, también en lo que a la CAC se refiere, a los datos sobre empleos antes indicados se les ha practicado también un ajuste por el importe de las competencias transferidas en materia de protección social a los Cabildos. Este ajuste en los empleos consiste en añadir dicho importe a la rúbrica Protección social y deducirlo del apartado Resto de funciones.

En la Tabla 1 se muestran los importes totales de los empleos en términos SEC para los tres servicios públicos fundamentales para el conjunto de las CCAA de régimen común, tras practicar los ajustes descritos en el párrafo anterior. Se observa que el importe total de los empleos registrados por estas CCAA sufrió, en términos absolutos, un descenso en 2013 como consecuencia del proceso de consolidación presupuestaria. También de esta tabla se desprende que la función que aglutina la mayor parte de los gastos o empleos es Sanidad, seguida de Educación. En promedio, durante estos tres años las CCAA han dedicado entre un 36,8% y un 37,7% de los empleos totales a esta función, seguida en importancia por la Educación, que ha ocupado entre un 24% y un 24,6% de los mismos. Por tanto, los servicios públicos fundamentales han supuesto entre el 67,5% y el 69,1% de los empleos totales de las CCAA de régimen común en el periodo 2012-2014.

**Tabla 1. Empleos totales de las CCAA de régimen común
(millones de euros)**

	2012		2013		2014	
Salud	55.324,00	36,8%	53.847,00	37,7%	53.971,00	37,7%
Educación	36.048,00	24,0%	35.207,00	24,6%	35.195,00	24,6%
Protección social	10.027,57	6,7%	9.376,57	6,6%	9.670,57	6,8%
Total SSPPFF	101.399,57	67,5%	98.430,57	68,9%	98.836,57	69,1%
Resto	48.840,30	32,5%	44.524,02	31,1%	44.155,04	30,9%
TOTAL	150.239,87	100,0%	142.954,59	100,0%	142.991,61	100,0%

Fuente: elaboración propia a partir de IGAE (2016)

Si se analizan las diferencias entre CCAA en relación al gasto efectuado en SSPPFF, como se puede observar en la Tabla 2, existe un cierto grado de heterogeneidad en relación a la intensidad o proporción relativa del coste de estos servicios sobre el total de empleos. Estas diferencias son superiores en las proporciones correspondientes a la Educación frente a las de la Sanidad. De este modo, mientras que el coeficiente de variación de Pearson (CV) entre CCAA para la importancia relativa de la Sanidad sobre el total de empleos no ha superado el 7% en el periodo 2012-2014, en el caso de la Educación llega hasta el 10%. Pero donde realmente existe mayor dispersión entre estas es en la importancia relativa de los empleos de los servicios sociales sobre el total (CV en torno al 26%), así como en el porcentaje que suponen también el resto de las funciones (CV en torno al 12%). Con todo ello, las diferencias entre CCAA en cuanto a la importancia relativa del total de empleos dedicados a los servicios públicos fundamentales sobre el total de sus empleos gira en torno al 5% del promedio que, como ya se indicó, se sitúa en torno al 69%.

En lo que a Canarias se refiere, los datos mostrados en la Tabla 1 ponen de manifiesto que durante el periodo 2012-2014 la proporción de recursos dedicados a la Sanidad ha sido superior a la intensidad promedio de las CCAA de régimen común, aspecto que se repite para la Educación, si bien con un margen respecto a la media inferior. Por el contrario, la proporción de empleos correspondientes a Protección social es inferior en Canarias

frente al promedio de estas CCAA. Como resultado final, la CAC para cada uno de estos tres años presenta una intensidad en los servicios públicos esenciales, en términos de proporción de empleos dedicados a los mismos, ligeramente superior al promedio del conjunto de regiones en 2012 y 2014, mientras que en 2013 su importancia relativa fue algo menor (68,4% frente a un promedio del 68,9%).

Si se observa cuáles han sido las posiciones de las CCAA en cuanto la importancia relativa de los empleos de los servicios públicos fundamentales sobre el total de estos (en lo que se refiere al periodo 2012-2014), Murcia ocupa el primer puesto en este ranking los tres años, mientras que Cataluña se halla en el último, salvo en 2014 que ocupa la penúltima posición. Canarias se encuentra en posiciones intermedias, pasando del puesto séptimo en 2012 al noveno en 2014.

Las diferencias entre CCAA en cuanto a sus esfuerzos en materia de servicios públicos fundamentales también pueden ser analizadas en términos relativos considerando el volumen de la población de estas. En relación a este último parámetro existen dos alternativas: la población real de cada región y su población ajustada. Esta última es un constructo elaborado a partir de varios indicadores que tratan de representar las necesidades de gasto de las CCAA en relación a los servicios públicos fundamentales y otras competencias (para un mayor detalle sobre la misma véase el artículo 9 de la Ley 22/2009, así como por ejemplo De la Fuente, 2012). Dada la definición que se ha hecho de la población ajustada, el total de esta para el conjunto de las CCAA de régimen común coincide cada año con el total de la población real, por lo que la diferencia radica en cómo se distribuye la primera entre las diferentes CCAA. Los resultados de considerar los empleos de cada comunidad autónoma en relación a uno y otro indicador se recogen en las Tablas 3, 4 y 5. Una primera conclusión a la que se llega es que el importe de los empleos totales por habitante para el conjunto de las CCAA de régimen común ha pasado de 3.394,27 euros en 2012 a 3.266,73 en 2014 (reducción del 3,7%). De modo similar, la cifra de empleos por habitante referida únicamente a los servicios públicos fundamentales ha disminuido, aunque con menor intensidad, pasando de 2.290,85 euros en 2012 a 2.257,98 euros (variación del -1,4%).

Al igual que ya se indicó para las cifras de empleos en términos totales, la función que registra mayores empleos por habitante es Sanidad (en torno al 37%), seguida de Educación (en torno al 25%) y ya a una mayor distancia Protección social (cerca del 7%). Y también de forma muy similar a lo ya comentado anteriormente, las diferencias entre CCAA son menores en Sanidad y en Educación que para Protección social y el Resto de funciones. Así, las diferencias en cuanto a empleos por habitante (real o ajustado) en Sanidad y Educación se sitúan entre el 6% y el 9%, mientras que en Protección social nunca es inferior al 30%.

Ya en lo que a Canarias se refiere, el gasto por habitante realizado por su administración autonómica en el periodo 2012-2014 fue inferior al promedio del conjunto de las CCAA de régimen común, especialmente si se considera su población ajustada¹. Así, se pasó en 2012 de unos empleos totales por habitante ajustado del 86,8% del promedio de las CCAA de régimen común a un 94,1% en 2014 (del 90% al 95,6% si el análisis se hace en términos de población real). Si el análisis de la evolución se hace únicamente para los empleos en servicios públicos fundamentales por habitante ajustado, la CAC pasó del 88% al 95% (del 91,3% al 96,5% en términos de población real). Como se puede observar en las Tablas 3, 4 y 5, donde mayor es la diferencia en relación al promedio es en Protección social, si bien ha disminuido a lo largo de estos tres años. Por otro lado, el gasto en Sanidad pone de manifiesto que este ha ido creciendo en estos tres años, para situarse en el promedio en 2014 (en el 101,5% del promedio si se considera la población real). También se observa que han crecido los empleos en Educación, aunque para todos los años el importe es inferior al promedio de las CCAA (95,4% del promedio si se tiene en cuenta la población ajustada, 96,9% si se considera la real).

A modo de síntesis en lo que a Canarias se refiere y para el periodo 2012-2014, se puede indicar que los empleos totales en servicios públicos fundamentales por habitante ajustado y real han sido siempre inferiores al promedio de las CCAA de régimen común, aunque esta diferencia con el

1 Como se describirá en el apartado 3.2.1, para todos los años incluidos en el análisis y de vigencia del actual SF (Ley 22/2009), la población ajustada de la CAC es superior a la real, fundamentalmente por la integración de la variable insularidad en la primera.

promedio se ha recortado en siete puntos a lo largo de este periodo. Por otro lado, la importancia relativa del coste de estos servicios sobre el total de empleos ha sido superior a la proporción promedio que se ha registrado para el conjunto de estas CCAA. El origen de este hecho está conectado, por un lado, con la disponibilidad de recursos no financieros (fundamentalmente, ingresos procedentes del SF, otros tributos y otras transferencias) y, por otro, con la necesidad de financiación (déficit en términos SEC) en la que se ha incurrido en este periodo. Así, si se consideran conjuntamente estas dos fuentes de financiación, la CAC ha contado para cada uno de estos tres ejercicios con unos recursos (financieros y no financieros) por habitante ajustado inferiores al promedio del conjunto de las CCAA de régimen común.

2. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN EN EL PERIODO 2002-2008: POSICIÓN DE LA CAC

El objeto de este apartado es describir de forma sintética la posición de la CAC en el modelo previo al actual Sistema de Financiación Autonómico (SFA). La razón para ello es, como se explicará posteriormente, que los resultados del modelo anterior han condicionado de forma importante los resultados del modelo vigente, a través de lo que se ha denominado el *statu quo* de cada región.

La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 21/2001) reguló el funcionamiento del Sistema de Financiación de las CCAA de régimen común en el periodo 2002-2008. Esta norma constituye la primera ocasión en la que se regula el SFA a través de una Ley, frente a los periodos anteriores en los que este atendía a acuerdos quinquenales del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA (en adelante, CPFF), justificándose este hecho en el preámbulo de dicha Ley por la vocación de permanencia con que se redactó la misma.

Esta Ley 21/2001 tiene como antecedente la reforma de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), por la que, entre otros cambios, el límite máximo

Tabla 2. Importancia relativa de los servicios públicos fundamentales sobre el total de empleos en términos SEC (datos en porcentaje, salvo ranking)

	And	Ar	Ast	Bal	Can	Cant	Cast LM	Cast y L
2012								
Salud	34,0	39,1	39,3	35,3	39,3	33,9	39,7	39,4
Educación	28,1	23,2	20,4	22,8	24,8	22,8	26,6	24,3
Protección social	6,3	6,6	8,5	2,7	4,3	9,9	8,4	6,9
Total SSPPFF	68,5	68,9	68,1	60,8	68,4	66,6	74,7	70,6
Ranking SSPPFF	6	5	8	15	7	13	2	3
Resto	31,5	31,1	31,9	39,2	31,6	33,4	25,3	29,4
2013								
Salud	36,5	38,3	40,0	38,5	39,2	36,3	37,7	39,8
Educación	29,3	22,7	20,7	24,5	24,8	22,9	24,1	24,8
Protección social	6,4	7,1	9,0	2,8	4,5	9,1	7,6	7,0
Total SSPPFF	72,1	68,1	69,7	65,9	68,4	68,3	69,5	71,6
Ranking SSPPFF	3	12	7	13	10	11	8	4
Resto	27,9	31,9	30,3	34,1	31,6	31,7	30,5	28,4
2014								
Salud	35,7	39,2	41,7	38,6	40,1	37,9	39,7	40,9
Educación	29,6	23,2	20,9	24,2	24,9	23,0	25,3	24,8
Protección social	5,8	7,4	9,0	3,0	4,8	8,7	8,0	7,4
Total SSPPFF	71,1	69,8	71,6	65,9	69,8	69,7	73,0	73,0
Ranking SSPPFF	7	10	5	13	9	11	2	3
Resto	28,9	30,2	28,4	34,1	30,2	30,3	27,0	27,0

Abreviaturas: Andalucía (And), Ar (Aragón), Ast (Asturias), Bal (Baleares), Can (Canarias), Cant (Cantabria), Cast LM (Castilla La Mancha), Cast y L (Castilla y León), Cat (Cataluña), Ext (Extremadura), Gal (Galicia), Mad (Madrid), Mur (Murcia), Rio (La Rijo), Val (Valencia).

Fuente: elaboración propia a partir de IGAE (2016a, 2016b)

Canarias y el sistema de financiación de las comunidades autónomas en el periodo 2009-14

Cat	Ext	Gal	Mad	Mur	Rio	Val	Promedio de las CCAA	Desviación típica	Coefficiente de Variación
32,9	37,3	37,6	39,0	41,0	36,3	39,8	36,8	2,4	6,5
20,7	23,4	24,0	23,0	27,9	21,9	23,4	24,0	2,2	9,2
7,4	7,3	6,1	7,7	6,3	8,9	4,9	6,7	1,8	26,3
61,1	68,0	67,8	69,7	75,1	67,1	68,1	67,5	3,7	5,4
14	10	11	4	1	12	9			
38,9	32,0	32,2	30,3	24,9	32,9	31,9	32,5	3,7	11,7
33,1	37,0	39,6	40,5	41,2	35,7	40,1	37,7	2,1	5,5
20,0	24,1	24,6	25,3	27,7	22,1	26,1	24,6	2,3	9,7
7,3	7,4	5,7	7,9	5,4	8,0	4,3	6,6	1,7	25,9
60,3	68,5	69,9	73,6	74,3	65,8	70,5	68,9	3,3	4,8
15	9	6	2	1	14	5			
39,7	31,5	30,1	26,4	25,7	34,2	29,5	31,1	3,3	10,8
32,0	37,0	39,4	40,3	43,0	35,6	41,4	37,7	2,7	7,0
19,6	23,9	25,2	24,8	28,4	22,6	25,6	24,6	2,4	10,0
8,4	7,8	6,1	7,7	5,4	7,6	4,4	6,8	1,7	25,2
60,0	68,7	70,7	72,8	76,8	65,8	71,4	69,1	3,8	5,4
15	12	8	4	1	14	6			
40,0	31,3	29,3	27,2	23,2	34,2	28,6	30,9	3,8	12,6

Tabla 3. Empleos por habitante en 2012

	And	Ar	Ast	Bal	Can	Cant	Cast LM	Cast y L
POBLACIÓN AJUSTADA								
Total empleos no fros.	3.270,06	3.380,55	3.472,03	3.279,56	2.946,64	3.985,45	2.984,64	3.281,51
Salud	1.112,38	1.323,28	1.362,81	1.158,44	1.157,83	1.353,05	1.185,94	1.294,42
	89,0%	105,9%	109,0%	92,7%	92,6%	108,3%	94,9%	103,6%
Educación	919,24	782,96	707,30	749,05	730,01	909,90	793,18	795,86
	112,9%	96,1%	86,8%	92,0%	89,6%	111,7%	97,4%	97,7%
Protección social	207,16	224,31	294,71	87,60	128,15	392,60	250,71	225,82
	91,4%	99,0%	130,1%	38,7%	56,6%	173,3%	110,7%	99,7%
Resto	1.031,28	1.050,00	1.107,21	1.284,48	930,66	1.329,90	754,81	965,41
	93,5%	95,2%	100,3%	116,4%	84,3%	120,5%	68,4%	87,5%
POBLACIÓN REAL								
Total empleos no fros.	3.199,93	3.551,46	3.608,63	3.277,54	3.056,36	3.982,86	3.119,34	3.515,80
Salud	1.088,52	1.390,18	1.416,43	1.157,72	1.200,94	1.352,17	1.239,46	1.386,84
	87,1%	111,2%	113,3%	92,6%	96,1%	108,2%	99,2%	111,0%
Educación	899,53	822,55	735,13	748,59	757,20	909,30	828,98	852,68
	110,5%	101,0%	90,3%	91,9%	93,0%	111,7%	101,8%	104,7%
Protección social	202,72	235,65	306,30	87,54	132,92	392,35	262,03	241,94
	89,5%	104,0%	135,2%	38,6%	58,7%	173,2%	115,7%	106,8%
Resto	1.009,16	1.103,09	1.150,77	1.283,69	965,31	1.329,04	788,87	1.034,33
	91,5%	100,0%	104,3%	116,3%	87,5%	120,4%	71,5%	93,7%

Abreviaturas: Andalucía (And), Ar (Aragón), Ast (Asturias), Bal (Baleares), Can (Canarias), Cant (Cantabria), Cast LM (Castilla La Mancha), Cast y L (Castilla y León), Cat (Cataluña), Ext (Extremadura), Gal (Galicia), Mad (Madrid), Mur (Murcia), Rio (La Rijo), Val (Valencia).

Fuente: elaboración propia a partir de IGAE (2016a, 2016b, 2016c)

Canarias y el sistema de financiación de las comunidades autónomas en el periodo 2009-14

Cat	Ext	Gal	Mad	Mur	Rio	Val	Total	Desv. Típica	CV Pearson
3.904,11	3.628,52	3.275,12	3.293,23	3.437,09	3.604,50	3.330,74	3.394,27	277,2	8,1%
1.285,96	1.352,43	1.232,94	1.283,07	1.407,56	1.309,64	1.325,12	1.249,90	84,6	6,6%
102,9%	108,2%	98,6%	102,7%	112,6%	104,8%	106,0%		6,8%	6,6%
809,10	849,90	786,78	758,41	957,55	790,04	779,53	814,41	69,1	8,6%
99,3%	104,4%	96,6%	93,1%	117,6%	97,0%	95,7%		8,5%	8,6%
290,56	266,35	199,23	254,37	215,64	319,05	162,37	226,55	73,6	31,4%
128,3%	117,6%	87,9%	112,3%	95,2%	140,8%	71,7%		32,5%	31,4%
1.518,49	1.159,84	1.056,17	997,38	856,34	1.185,77	1.063,71	1.103,42	185,5	17,1%
137,6%	105,1%	95,7%	90,4%	77,6%	107,5%	96,4%		16,8%	17,1%
3.872,49	3.798,80	3.481,00	3.121,78	3.361,96	3.665,64	3.275,41	3.394,27	279,6	8,1%
1.275,54	1.415,90	1.310,44	1.216,27	1.376,79	1.331,85	1.303,11	1.249,90	96,0	7,4%
102,1%	113,3%	104,8%	97,3%	110,2%	106,6%	104,3%		7,7%	7,4%
802,55	889,79	836,24	718,93	936,62	803,44	766,58	814,41	65,4	8,0%
98,5%	109,3%	102,7%	88,3%	115,0%	98,7%	94,1%		8,0%	8,0%
288,21	278,85	211,76	241,13	210,93	324,47	159,67	226,55	74,5	31,2%
127,2%	123,1%	93,5%	106,4%	93,1%	143,2%	70,5%		32,9%	31,2%
1.506,19	1.214,27	1.122,56	945,45	837,62	1.205,88	1.046,04	1.103,42	182,9	16,6%
136,5%	110,0%	101,7%	85,7%	75,9%	109,3%	94,8%		16,6%	16,6%

Tabla 4. Empleos por habitante en 2013

	And	Ar	Ast	Bal	Can	Cant	Cast LM	Cast y L
Total empleos no fros.	3.112,68	3.356,61	3.374,16	3.078,16	3.036,73	3.902,82	3.067,16	3.134,70
Salud	1.135,67	1.285,55	1.350,54	1.183,86	1.190,21	1.418,23	1.157,62	1.247,74
	93,1%	105,3%	110,7%	97,0%	97,5%	116,2%	94,9%	102,2%
Educación	911,25	762,86	696,88	755,50	751,71	892,03	740,07	776,06
	114,2%	95,6%	87,3%	94,7%	94,2%	111,8%	92,8%	97,3%
Protección social	197,79	238,78	305,22	87,66	136,69	354,14	234,23	220,17
	93,1%	112,4%	143,6%	41,3%	64,3%	166,7%	110,2%	103,6%
Resto	867,98	1.069,41	1.021,52	1.051,13	958,12	1.238,42	935,25	890,74
	86,0%	106,0%	101,2%	104,2%	95,0%	122,7%	92,7%	88,3%
POBLACIÓN REAL								
Total empleos no fros.	3.018,72	3.589,52	3.580,92	3.063,96	3.088,91	3.947,30	3.240,99	3.412,71
Salud	1.101,38	1.374,75	1.433,30	1.178,40	1.210,66	1.434,39	1.223,23	1.358,40
	90,3%	112,7%	117,5%	96,6%	99,2%	117,5%	100,2%	111,3%
Educación	883,74	815,80	739,59	752,02	764,63	902,20	782,01	844,88
	110,8%	102,2%	92,7%	94,3%	95,8%	113,1%	98,0%	105,9%
Protección social	191,82	255,35	323,92	87,26	139,04	358,18	247,50	239,69
	90,3%	120,2%	152,4%	41,1%	65,4%	168,6%	116,5%	112,8%
Resto	841,78	1.143,62	1.084,11	1.046,28	974,58	1.252,53	988,26	969,73
	83,4%	113,3%	107,4%	103,7%	96,6%	124,1%	97,9%	96,1%

Abreviaturas: Andalucía (And), Ar (Aragón), Ast (Asturias), Bal (Baleares), Can (Canarias), Cant (Cantabria), Cast LM (Castilla La Mancha), Cast y L (Castilla y León), Cat (Cataluña), Ext (Extremadura), Gal (Galicia), Mad (Madrid), Mur (Murcia), Rio (La Rijo), Val (Valencia).

Fuente: elaboración propia a partir de IGAE (2016a, 2016b, 2016c)

Canarias y el sistema de financiación de las comunidades autónomas en el periodo 2009-14

Cat	Ext	Gal	Mad	Mur	Rio	Val	Total	Desv. Típica	CV Pearson
3.774,40	3.538,86	3.175,91	2.950,61	3.369,26	3.580,34	3.030,02	3.239,71	280,8	8,5%
1.248,86	1.308,95	1.257,16	1.193,97	1.389,73	1.278,83	1.215,24	1.220,31	80,3	6,4%
102,3%	107,3%	103,0%	97,8%	113,9%	104,8%	99,6%		6,6%	6,4%
753,75	853,15	780,19	746,83	932,03	791,37	789,46	797,88	66,8	8,4%
94,5%	106,9%	97,8%	93,6%	116,8%	99,2%	98,9%		8,4%	8,4%
275,02	261,79	181,46	231,65	180,73	285,86	130,12	212,50	68,8	31,1%
129,4%	123,2%	85,4%	109,0%	85,0%	134,5%	61,2%		32,4%	31,1%
1.496,78	1.114,98	957,10	778,16	866,77	1.224,28	895,19	1.009,03	179,1	17,5%
148,3%	110,5%	94,9%	77,1%	85,9%	121,3%	88,7%		17,8%	17,5%
3.721,01	3.783,55	3.423,22	2.837,43	3.305,43	3.694,94	2.909,81	3.239,71	330,9	9,8%
1.231,19	1.399,45	1.355,05	1.148,17	1.363,41	1.319,77	1.167,03	1.220,31	107,4	8,3%
100,9%	114,7%	111,0%	94,1%	111,7%	108,2%	95,6%		8,8%	8,3%
743,08	912,13	840,94	718,18	914,37	816,70	758,14	797,88	65,4	8,0%
93,1%	114,3%	105,4%	90,0%	114,6%	102,4%	95,0%		8,2%	8,0%
271,13	279,89	195,59	222,77	177,30	295,01	124,96	212,50	72,9	32,1%
127,6%	131,7%	92,0%	104,8%	83,4%	138,8%	58,8%		34,3%	32,1%
1.475,61	1.192,07	1.031,63	748,31	850,35	1.263,46	859,68	1.009,03	187,0	17,8%
146,2%	118,1%	102,2%	74,2%	84,3%	125,2%	85,2%		18,5%	17,8%

Tabla 5. Empleos por habitante en 2014

	And	Ar	Ast	Bal	Can	Cant	Cast LM	Cast y L
Total empleos no fros.	3.073,20	3.306,53	3.382,12	3.161,64	3.075,54	3.911,72	2.957,43	3.078,32
Salud	1.097,17	1.294,61	1.410,22	1.221,63	1.232,76	1.483,68	1.175,30	1.258,00
	89,0%	105,0%	114,4%	99,1%	100,0%	120,3%	95,3%	102,0%
Educación	910,25	767,59	707,79	766,01	767,26	900,32	747,17	763,09
	113,2%	95,5%	88,0%	95,3%	95,4%	112,0%	92,9%	94,9%
Protección social	177,21	244,81	305,25	96,21	146,23	342,26	237,90	227,48
	80,2%	110,8%	138,2%	43,5%	66,2%	154,9%	107,7%	103,0%
Resto	888,57	999,52	958,87	1.077,80	929,29	1.185,46	797,07	829,75
	88,1%	99,1%	95,1%	106,8%	92,1%	117,5%	79,0%	82,3%
POBLACIÓN REAL								
Total empleos no fros.	2.978,29	3.536,13	3.568,91	3.156,97	3.123,27	3.941,39	3.103,94	3.335,84
Salud	1.063,28	1.384,50	1.488,10	1.219,82	1.251,89	1.494,93	1.233,52	1.363,24
	86,2%	112,3%	120,7%	98,9%	101,5%	121,2%	100,0%	110,6%
Educación	882,14	820,89	746,88	764,88	779,17	907,15	784,18	826,92
	109,7%	102,1%	92,9%	95,1%	96,9%	112,8%	97,5%	102,8%
Protección social	171,74	261,81	322,11	96,06	148,50	344,85	249,69	246,51
	77,7%	118,5%	145,8%	43,5%	67,2%	156,1%	113,0%	111,6%
Resto	861,13	1.068,92	1.011,82	1.076,21	943,71	1.194,45	836,56	899,16
	85,4%	106,0%	100,3%	106,7%	93,6%	118,4%	82,9%	89,1%

Abreviaturas: Andalucía (And), Ar (Aragón), Ast (Asturias), Bal (Baleares), Can (Canarias), Cant (Cantabria), Cast LM (Castilla La Mancha), Cast y L (Castilla y León), Cat (Cataluña), Ext (Extremadura), Gal (Galicia), Mad (Madrid), Mur (Murcia), Rio (La Rijo), Val (Valencia).

Fuente: elaboración propia a partir de IGAE (2016a, 2016b, 2016c)

Canarias y el sistema de financiación de las comunidades autónomas en el periodo 2009-14

Cat	Ext	Gal	Mad	Mur	Rio	Val	Total	Desv. Típica	CV Pearson
3.890,71	3.659,58	3.114,83	3.030,68	3.277,67	3.596,26	3.145,45	3.266,73	301,5	9,1%
1.245,42	1.352,97	1.227,08	1.220,77	1.408,41	1.281,22	1.302,65	1.233,00	96,3	7,5%
101,0%	109,7%	99,5%	99,0%	114,2%	103,9%	105,6%	100,0%	7,8%	7,5%
763,18	873,58	786,48	751,83	931,50	812,56	805,58	804,05	65,7	8,2%
94,9%	108,6%	97,8%	93,5%	115,9%	101,1%	100,2%	100,0%	8,2%	8,2%
326,52	286,60	188,73	233,10	177,79	273,90	138,36	220,93	69,9	30,8%
147,8%	129,7%	85,4%	105,5%	80,5%	124,0%	62,6%	100,0%	31,7%	30,8%
1.555,59	1.146,43	912,54	824,98	759,97	1.228,59	898,86	1.008,75	203,0	20,3%
154,2%	113,6%	90,5%	81,8%	75,3%	121,8%	89,1%	100,0%	20,1%	20,3%
3.847,82	3.866,77	3.338,44	2.922,84	3.204,88	3.704,38	3.043,39	3.266,73	331,3	9,8%
1.231,70	1.429,57	1.315,17	1.177,33	1.377,13	1.319,74	1.260,38	1.233,00	114,8	8,8%
99,9%	115,9%	106,7%	95,5%	111,7%	107,0%	102,2%	100,0%	9,3%	8,8%
754,76	923,04	842,95	725,08	910,82	836,99	779,44	804,05	61,9	7,6%
93,9%	114,8%	104,8%	90,2%	113,3%	104,1%	96,9%	100,0%	7,7%	7,6%
322,92	302,83	202,28	224,81	173,85	282,13	133,87	220,93	73,5	31,7%
146,2%	137,1%	91,6%	101,8%	78,7%	127,7%	60,6%	100,0%	33,3%	31,7%
1.538,44	1.211,33	978,05	795,63	743,09	1.265,53	869,70	1.008,75	205,3	20,1%
152,5%	120,1%	97,0%	78,9%	73,7%	125,5%	86,2%	100,0%	20,4%	20,1%

de cesión del IRPF pasó al 33%, el del IVA se fijó en un 35% y el de los Impuestos Especiales de Fabricación, con excepción del Impuesto sobre la Electricidad, se estableció en un 40 por ciento de cada uno de ellos. Con este modelo se incrementaron por tanto las cuantías de los tributos cedidos y también las competencias normativas sobre los mismos, por lo que aumentó la autonomía financiera de las CCAA.

El SFA regulado por la Ley 21/2001, que toma como base 1999, parte de la integración de todos los recursos que venían percibiendo las diferentes CCAA en tres grandes bloques: asistencia sanitaria, gestión de los servicios sociales y resto de competencias o competencias comunes (masa homogénea de financiación). De forma resumida, su funcionamiento puede describirse del siguiente modo: estas tres masas de financiación se distribuyeron entre CCAA atendiendo a distintos criterios. Así, en el caso de las competencias comunes (bloque más cuantioso), además de la existencia de una asignación fija de 39,66 millones de euros, el criterio más importante era la población (ponderación del 94%). También se consideraron, entre otros criterios, la superficie, la dispersión y la insularidad (esta última con una ponderación del 0,6%). En cuanto al bloque dedicado a los servicios de asistencia sanitaria, las variables tenidas en cuenta eran la población protegida (75%), la población mayor de 65 años (24,5%) y la insularidad (0,5%). Finalmente, el bloque dedicado a la gestión de los servicios sociales se distribuyó enteramente en función de la población mayor de 65 años. Por otro lado, los resultados de estas asignaciones para cada uno de los bloques competenciales quedaron sujetos a unas garantías de mínimos, por las que ninguna CA empeoraría en relación a lo que venía percibiendo con el modelo previo. Además, para el bloque de competencias comunes se establecieron lo que la Ley denominó modulaciones, que básicamente consistían en límites máximos y mínimos a la variación respecto a lo que venían percibiendo las CCAA con el SF anterior (quinquenio 1997-2001). Este último hecho, junto con la garantía de mínimos, son básicamente los factores que generaron las diferencias entre CCAA ya en el año base 1999. Las asignaciones a cada CA a través de estos criterios, garantías de mínimos y modulaciones dan lugar a lo que el modelo denominaba necesidades homogéneas de financiación.

Una vez determinadas estas necesidades de financiación de cada región, la diferencia, positiva o negativa, entre los recursos tributarios cedidos a las

CCAA y dichas necesidades de financiación, daba lugar a la cuantía que correspondía a cada CA del Fondo de Suficiencia. Es preciso destacar que entre estos recursos tributarios cedidos no se encuentran los ingresos tributarios derivados del REF y atribuidos a la CAC (véase artículo 6 de la Ley 21/2001), cuestión que se tratará posteriormente, y que al igual que en regulaciones anteriores a la Ley 21/2001, quedaban al margen del SFA.

En la Tabla 6 se recogen las cuantías de las necesidades de financiación para competencias homogéneas en el año base (1999) del modelo regulado por la Ley 21/2001 (una vez descontadas de las correspondientes al bloque de competencias comunes las homogenizaciones negativas por competencias singulares y las relativas al coste por el traspaso de nuevos servicios). Estas necesidades de financiación se han dividido por la población ajustada según su definición de la Ley 22/2009 (se procede de este modo para facilitar la posterior comparación con 2009; además, si bien este no era el criterio utilizado en la Ley 21/2001, las variables empleadas en esta Ley guardan una fuerte relación con los mismos). Como se puede observar en esta Tabla 7, la CAC inició el modelo anterior, si se toma como punto de partida el del año base, en una posición de financiación muy cercana al promedio por habitante ajustado (99,4% del promedio). Por otro lado, si la valoración se efectúa en términos reales, la CAC se habría situado ese año por encima de la media del conjunto de las CCAA de régimen común (103,53% del promedio).

Así mismo, en la Tabla 6 también se han incluido los valores de la financiación homogénea en términos normativos para 2005 por habitante ajustado. Para ello se ha estimado la población ajustada en ese año, utilizando los valores de la población protegida equivalente proporcionada por Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad (2007)². Como se puede observar en esta tabla, ya en 2005 la posición de Canarias se había deteriorado de forma notable, pasando a ser el 93,4% de la media correspondiente a las CCAA de régimen común.

2 Además, dada la información disponible, la estimación realizada de la población ajustada ha tomado como dato la población mayor de 64 años, en vez de la de 65, y la población entre 0 y 14 años, frente a la de entre 0 y 16 años (INE, 2016); así mismo, los datos de entidades singulares, para la variable dispersión, son los correspondientes a 2009. Respecto a esta última variable cabe resaltar que la misma ha sufrido muy pocos cambios en el periodo 2009-2014.

Esta Tabla 6 incluye los resultados del modelo de la Ley 21/2001 para 2009³ y que se emplearon para determinar el *statu quo* en el modelo regulado por la Ley 22/2009. Como se observa en esta tabla, en 2009 la posición de la CAC relativa a 1999 se deterioró con el tiempo, quedando como la penúltima CA peor. Así, comparando los valores per cápita, ajustado o no, de 1999 con los de 2009 son varias las CCAA que cambian de posición en cuanto a financiación percibida, pero es la CAC la que pierde más puestos, pasando de la décima a la penúltima posición en 2009. Por otro lado, Madrid ganó siete puestos entre estos dos años.

El motivo para estos cambios, que como se ve no afectaron únicamente a Canarias y que incrementaron las diferencias de financiación per cápita entre CCAA (el CV pasó del 7% en 1999 al 11% en 2009) y por tanto su inequidad, se debe a los mecanismos de evolución dinámica de este modelo. Así, una vez determinada las necesidades de financiación de cada CA y por tanto el Fondo de Suficiencia correspondiente a cada una, este último se actualizaba cada año en función de la evolución de los ingresos tributarios del Estado (ITEn). Es decir, no se consideraba para ello ni la distinta evolución que pudieran tener en cada CA los tributos cedidos ni las otras variables contempladas en 1999 (e.g., población real, población protegida). Así, en el caso de la CAC, el superior aumento de su población en relación a la variación del conjunto de las CCAA fue la causa principal de pérdida de financiación por habitante. Concretamente, la población ajustada en Canarias creció un 25% en el periodo 1999-2009 (un 16,7% en el periodo 1999-2005), mientras que en el conjunto de las CCAA el aumento fue inferior (17%; 10,2% en el periodo 1999-2005). En el extremo contrario se encuentra por ejemplo Cantabria que, partiendo de una posición muy favorable, su población ajustada creció un 11,8%, es decir, por debajo del promedio, mientras que sus recursos tributarios por habitante ajustado aumentaron un 11,3% en relación al promedio.

3 Estos importes se incluyen en la liquidación del sistema de financiación de 2009, ya que los mismos eran necesarios para determinar el *statu quo*. No obstante, no son exactamente los mismos que hubiera proporcionado el modelo anterior, ya que por ejemplo se modificó como se determinaba el valor normativo de alguno de los tributos cedidos tradicionales.

3. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN EN LA LEY 22/2009: POSICIÓN DE LA CAC

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 (Ley 22/2009) tiene como antecedente el Acuerdo 6/2009 del CPFF. Al igual que para la Ley 21/2001, la Ley 22/2009 fue precedida de una modificación de la LOFCA, que, entre otras cuestiones, modificó al alza los porcentajes máximos de cesión de algunos tributos cedidos. Así, el IRPF pasó del 33% hasta el 50%, el IVA del 35% al 50% y los Impuestos especiales de Fabricación, del 40% al 58%⁴. Este hecho generó una sustitución de recursos en forma de transferencias del Estado por mayores recursos tributarios cedidos. Otro de los cambios en materia de autonomía financiera por el lado de los ingresos, es el incremento de algunas competencias normativas, especialmente las relativas al IRPF. En el caso de Canarias, la disposición adicional octava de la mencionada Ley aumentó las competencias normativas para el IGIC y el AIEM. En cuanto a la dimensión de la suficiencia financiera, el cambio de modelo supuso la integración de nuevos recursos en el SF: 5.237 millones en 2009 y 2.400 millones de euros adicionales en 2010. A estos importes habría que añadir los incluidos en los Fondos de Convergencia (3.772,5 millones de euros en valores de 2009, sin incluir el coste de la aplicación de la disposición adicional tercera).

En la fecha de realización de este trabajo son muchos los análisis que se encuentran publicados dedicados a valorar desde diferentes puntos de vista el SF regulado en la Ley 22/2009. En general, las evaluaciones distan de ser positivas (véase la síntesis ofrecida al respecto por Hierro y Atienza, 2016), motivadas fundamentalmente por la clara carencia de objetivos del modelo, o dicho de otro modo, por tener sus componentes en ocasiones carácter contradictorio, así como por su complejidad y falta de transparencia. En un intento de tratar de explicar el porqué de estas afirmaciones, se recoge se-

4 Con excepción del Impuesto sobre Hidrocarburos que, como consecuencia de la supresión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, pasó a estar, en una modificación posterior a 2009, cedido el 58% el tipo estatal general y el 100% el tipo estatal especial y el tipo autonómico.

Tabla 6. Necesidades de Financiación (competencias homogéneas) y *statu quo* por población ajustada y real (1999, 2009) de acuerdo a la Ley 21/2001

	NFA Homog. 1999	NFA 1999 por h.a (1)	Índice (1)	Ranking (1)	NFA por h.r. (1)	Índice (2)	Ranking (2)
Cataluña	8.626.750,79	1.413,54	99,65	9	1.389,72	97,97	11
Galicia	4.179.942,89	1.471,19	103,71	7	1.530,93	107,92	6
Andalucía	10.213.211,44	1.414,12	99,69	8	1.398,09	98,56	10
Asturias	1.638.162,72	1.480,71	104,38	6	1.510,78	106,50	8
Cantabria	850.075,76	1.617,16	114,00	2	1.608,54	113,39	3
La Rioja	458.423,46	1.700,79	119,89	1	1.728,74	121,86	1
Murcia	1.530.121,61	1.370,36	96,60	12	1.352,74	95,36	12
C. Valenciana	5.389.449,07	1.352,61	95,35	13	1.325,34	93,43	14
Aragón	1.893.399,62	1.510,14	106,45	4	1.595,32	112,46	4
Castilla-La Mancha	2.641.733,61	1.401,86	98,82	11	1.530,38	107,88	7
Canarias	2.456.544,10	1.410,13	99,40	10	1.468,62	103,53	9
Extremadura	1.782.269,43	1.558,79	109,88	3	1.660,13	117,03	2
Baleares	1.092.230,43	1.295,33	91,31	15	1.329,04	93,69	13
Madrid	6.400.823,08	1.345,24	94,83	14	1.244,01	87,69	15
Castilla y León	3.948.683,00	1.496,26	105,48	5	1.587,05	111,88	5
Total	53.101.821,01	1.418,58	100,00		1.418,58	100,00	
	Desviación estándar	105,37	7,43		135,41	9,55	
	CV Pearson (%)	7,2	7,2		9,1	9,1	

Abreviaturas: Necesidades de financiación homogéneas 1999 (NFA Homog. 1999), Necesidades de Financiación 1999 por habitante ajustado (NFA 1999 por h.a.), Necesidades de Financiación 1999 por habitante real (NFA por h.r.), Necesidades de Financiación 2005 por habitante ajustado (NFA 2005 por h.a.), Total *statu quo* 2009 (competencias homogéneas.) por habitante ajustado (Total *statu quo* 2009 por h.a.), Total *statu quo* 2009 (competencias homogéneas.) por habitante real (Total *statu quo* 2009 por h.r.).

Fuente: elaboración propia

Canarias y el sistema de financiación de las comunidades autónomas en el periodo 2009-14

NFA 2005 por h.a	Índice (3)	Ranking (3)	Total statu quo 2009 por h.a. (4)	Índice (4)	Ranking (4)	Total statu quo 2009 por h.r. (5)	Índice (5)	Ranking (5)
2.070,04	98,83	9	1.815,26	100,73	9	1.793,55	99,52	10
2.239,14	106,90	5	1.870,46	103,79	8	1.984,75	110,13	7
2.158,08	103,03	8	1.754,42	97,35	11	1.726,38	95,79	11
2.227,91	106,37	6	1.983,03	110,04	5	2.055,81	114,07	6
2.538,31	121,18	1	2.254,81	125,12	1	2.249,87	124,84	1
2.489,00	118,83	2	2.062,48	114,44	2	2.088,91	115,91	4
1.894,03	90,43	14	1.681,68	93,31	12	1.646,54	91,36	12
1.912,16	91,29	13	1.620,11	89,90	13	1.589,74	88,21	13
2.201,57	105,11	7	1.983,09	110,04	4	2.085,65	115,73	5
2.063,73	98,53	10	1.782,87	98,93	10	1.882,45	104,45	8
1.956,72	93,42	12	1.525,91	84,67	14	1.579,48	87,64	14
2.361,17	112,73	3	1.983,90	110,08	3	2.102,59	116,67	3
1.696,74	81,01	15	1.513,66	83,99	15	1.512,25	83,91	15
2.041,83	97,48	11	1.912,10	106,10	7	1.799,50	99,85	9
2.252,01	107,52	4	1.965,27	109,05	6	2.107,71	116,95	2
2.094,58	100,00		1.802,18	100,00		1.802,18	100,00	
220,06	10,51		199,00	11,04		226,26	12,55	
10,3	10,3		10,8	10,8		12,0	12,0	

guidamente de forma resumida los principales rasgos y etapas que sigue el modelo para asignar los recursos entre CCAA, todo ello con la finalidad principal de determinar cómo se conforma la posición de Canarias en relación al mismo.

3.1. Recursos integrados en el SF

El SF en su versión vigente desde 2009 cuenta como recursos principales los de naturaleza tributaria, algunos cedidos parcialmente y otros de forma total (se indica el tramo cedido en caso de cesión parcial): IRPF (50%), IVA (50%), los Impuestos Especiales de Fabricación (58%), el Impuesto sobre Electricidad, el Impuesto sobre Determinados Elementos de Transporte, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, y los cedidos tradicionales (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Tributos sobre el Juego, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y las Tasas afectas a los servicios transferidos). Este conjunto de recursos tributarios recibe en la Ley 22/2009 el nombre de Capacidad Tributaria (CT) (véase artículo 8). Estos recursos tributarios, en su valor normativo o teórico, han supuesto de media el 83,5% de los recursos totales integrados en el SF en el periodo 2009-2014 (véase Tabla 7).

Por otro lado, el resto de recursos consiste en transferencias estatales (los recursos adicionales integrados en el Fondo de Garantía y en el Fondo de Suficiencia Global, y los Fondos de Convergencia) y su importancia relativa en el conjunto del SF ha ascendido en promedio al 16% restante.

Tabla 7. Importancia relativa de los recursos del SF (%)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Promedio
Capacidad Tributaria (CT)	83,95	80,29	82,50	83,95	86,61	86,69	84,00
Capacidad Tributaria Neta (25% de CT)	20,99	20,07	20,63	20,99	21,65	21,67	21,00
Fondo de Garantía SSPPFF	66,57	67,11	68,60	69,72	72,69	72,99	69,62
75% de CT	62,96	60,21	61,88	62,96	64,96	65,02	63,00
Recursos Adicionales	3,61	6,90	6,73	6,76	7,73	7,97	6,62
FSG	8,33	8,27	6,23	5,37	1,24	0,95	5,06
Fondo Cooperación	1,31	1,75	1,71	1,72	1,97	2,03	1,75
Fondo Competitividad	2,80	2,80	2,83	2,21	2,45	2,36	2,58
Total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Total (millones de euros)	91.723,02	108.674,69	104.853,32	100.038,74	99.302,46	99.302,46	100.649,12

Fuente: elaboración propia

3.2. Distribución de los recursos entre las CCAA

A continuación se tratará de explicar de forma breve el funcionamiento del SF a través de cada uno de sus recursos o elementos, prestando especial atención a la posición de la CAC en cada uno de ellos.

3.2.1. La capacidad tributaria y el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales

Es fundamentalmente en la distribución de los recursos donde se genera la controversia en relación a este modelo de SF, sin perjuicio de las quejas mayoritarias por parte de las CCAA en cuanto a la insuficiencia de los recursos para hacer frente a las competencias asumidas. El primer hito en cuanto a la distribución de los recursos entre CCAA consiste en que un 75% del conjunto de los recursos tributarios se distribuye de forma totalmente homogénea en relación al volumen de población ajustada de cada CA a través del Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales, mientras que cada CA se queda con el 25% de su propia Capacidad Tributaria (en ade-

lante, CT). Lógicamente, esta forma de operar se traduce en una prima de financiación para las CCAA con una mayor CT y en una merma para las que presentan una peor CT. La cuantía de estos tributos generados por cada comunidad autónoma está lógicamente muy correlacionada con la capacidad económica o nivel de desarrollo de cada territorio. Así, en la Tabla 8 se observa que el coeficiente de correlación entre la CT por habitante ajustado y el PIB per cápita de las distintas CCAA de régimen común en 2014 es cercano a 0,8 (esta situación es similar en cada uno de los años en los que se tiene la liquidación definitiva del actual SF). Si se calcula este estadístico sin considerar a la CAC, dado que su especial fiscalidad no es homogénea con la del resto de las CCAA, su valor es superior a 0,9. Así mismo, cabe destacar que estando correlacionadas positivamente ambas variables, las diferencias entre CCAA son superiores si se compara la CT per cápita en relación al PIB per cápita.

Además, en el caso de Canarias es preciso tener en cuenta que debido a la existencia del REF no son exigibles el IVA, ni los impuestos especiales sobre las Labores del Tabaco y sobre Hidrocarburos, integrados como ya se indicó en la CT a los efectos del SFA. Estos tributos tienen una elevada importancia en el conjunto del SF. Debido a ello, la CAC es todos los años la región con menor CT por habitante ajustado, como se expresa en la tabla 9. Esta es una de las causas por las que Canarias, como se verá finalmente, obtiene una financiación inferior en este modelo.

Por tanto, de forma breve se puede concluir que la asignación a las CCAA de un 25% de su propia CT perjudica a Canarias por dos motivos: (a) la existencia del REF implica una menor imposición para determinados tributos que forman parte de los recursos financieros del SF y (b) Canarias presenta un PIB per cápita inferior al promedio nacional, lo que ya de por sí genera una menor recaudación frente al promedio de las CCAA de régimen común. Como consecuencia de todo lo antes señalado, y como se puede observar en la Tabla 9, la distancia de la CT por habitante ajustado en Canarias en relación a la media fue de -56,8% en 2014.

Tabla 8. Relación entre el PIB y la CT per cápita para 2014

Comunidad Autónoma	CT per cápita	PIB per cápita
Cataluña	2.448,54	26.623,6
Galicia	1.775,74	19.661,1
Andalucía	1.671,57	16.577,4
Asturias	2.058,97	19.726,0
Cantabria	2.308,08	20.238,7
Rioja (La)	2.076,31	24.599,5
Murcia (Región de)	1.739,91	18.324,9
Valencia	2.046,00	19.693,5
Aragón	2.199,31	24.714,1
Castilla - La Mancha	1.650,50	17.635,6
Canarias	851,29	19.237,8
Extremadura	1.454,27	15.456,8
Balears (Illes)	2.463,81	23.497,7
Madrid	2.934,79	30.755,4
Castilla y León	1.891,24	21.062,9
Promedio simple	1.971,36	21.186,99
Desviación típica simple	476,17	3973,49
CV Pearson	24,2%	18,8%
Coefficiente de Correlación		0,7820***
Coefficiente de Correlación (Sin CAC)		0,9074***

*** Nivel de significación inferior al 1%

Fuente: elaboración propia

Tabla 9. Capacidad tributaria por habitante ajustado en 2014

	ITPAJD	ISD	TSJ	TASF	IEDMT
	1	2	3	4	5
Cataluña	177,05	67,13	114,81	19,99	7,24
Galicia	107,77	47,20	72,03	26,55	5,55
Andalucía	154,06	39,35	66,73	34,64	4,03
Asturias	109,58	85,60	93,86	37,84	4,03
Cantabria	291,45	108,71	50,25	25,48	7,55
Rioja (La)	175,25	71,72	73,57	16,62	5,70
Murcia (Región de)	191,96	25,51	53,97	13,14	4,61
Valencia	197,19	64,01	129,10	15,36	6,05
Aragón	167,47	81,83	124,75	24,85	4,10
Castilla - La Mancha	155,85	49,83	40,30	23,43	3,44
Canarias	100,84	45,10	90,18	19,49	0,00
Extremadura	102,27	51,00	41,13	26,80	2,83
Balears (Illes)	241,64	61,68	72,52	19,33	16,57
Madrid	225,57	84,18	73,62	29,08	15,11
Castilla y León	118,14	63,30	75,05	35,88	3,78
Total CC.AA.	168,45	60,14	84,93	25,67	6,60
Media	167,74	63,08	78,13	24,57	6,04
DT	56,21	21,30	27,93	7,51	4,39
CV PEARSON	0,34	0,34	0,36	0,31	0,73
Distancia Canaria a la media	-66,89	-17,98	12,05	-5,08	-6,04
Distancia en %	-39,9%	-28,5%	15,4%	-20,7%	-100,0%
Valor máximo	291,45	108,71	129,10	37,84	16,57
Valor mínimo	100,84	25,51	40,30	13,14	0,00
Peso en la CT	8,2%	2,9%	4,1%	1,2%	0,3%
75% común para todas CCAA (FGSPF)	126,34	45,11	63,69	19,25	4,95
25% CT no sujeta a nivelación del FGSPF	42,11	15,04	21,23	6,42	1,65
25% CT correspondiente CANARIAS	25,21	11,28	22,54	4,87	0,00
DIFERENCIAL 25%	-16,90	-3,76	1,31	-1,55	-1,65

Abreviaturas: Impuesto de Transmisión Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), Tributos sobre el juego (TSJ), Tasas afectas a los servicios transferidos (TASF), Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transportes (IEDMT), Recursos tributarios no sujetos a liquidación en términos normativos 2013 (RT No Liq. 2013), Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre el Valor Añadido (ICA), Impuestos Especiales (IIEE), Recursos tributarios sujetos a liquidación en términos normativos 2013 (RT Liq. 2013)

Fuente: elaboración propia

Canarias y el sistema de financiación de las comunidades autónomas en el periodo 2009-14

RT No Liq.v 2013	IRPF	IVA	II.EE.	RT Liq. 2013	Capacidad Tributaria Total
(7)=(1)+(2)+...+(5)	(8)	(9)	(10)	(11)=(8)+(9)+(10)	(7) + (11)
386,22	1.019,31	740,24	302,78	2.062,33	2.448,54
259,10	635,61	596,73	284,30	1.516,64	1.775,74
298,81	522,85	600,43	249,48	1.372,76	1.671,57
330,91	796,93	635,95	295,19	1.728,06	2.058,97
483,44	782,46	719,75	322,43	1.824,64	2.308,08
342,85	772,86	659,64	300,96	1.733,46	2.076,31
289,19	547,01	577,73	325,96	1.450,71	1.739,91
411,72	677,27	664,36	292,65	1.634,28	2.046,00
402,99	796,47	647,76	352,08	1.796,31	2.199,31
272,86	508,01	560,35	309,28	1.377,64	1.650,50
255,61	559,91	0,00	35,76	595,68	851,29
224,03	437,49	509,75	282,99	1.230,24	1.454,27
411,75	801,87	901,52	348,67	2.052,06	2.463,81
427,56	1.432,23	826,47	248,53	2.507,23	2.934,79
296,16	669,65	615,01	310,43	1.595,08	1.891,24
345,79	798,14	641,66	273,59	1.713,39	2.059,18
339,55	730,66	617,05	284,10	1.631,81	1.971,36
76,79	246,54	198,85	74,79	433,10	492,88
0,23	0,34	0,32	0,26	0,27	0,25
-83,94	-170,75	-617,05	-248,34	-1.036,13	-1.120,07
-24,7%	-23,4%	-100,0%	-87,4%	-63,5%	-56,8%
483,44	1.432,23	901,52	352,08	2.507,23	2.934,79
224,03	437,49	0,00	35,76	595,68	851,29
16,8%	38,8%	31,2%	13,3%	83,2%	100,0%
259,34	598,60	481,25	205,19	1.285,04	1.544,39
86,45	199,53	160,42	68,40	428,35	514,80
63,90	139,98	0,00	8,94	148,92	212,82
-22,54	-59,56	-160,42	-59,46	-279,43	-301,97

Como ya se comentó, el 75% de la CT de cada territorio se distribuye de forma totalmente proporcional o equitativa atendiendo al volumen de la población ajustada. Estos recursos, junto con determinados recursos adicionales aportados por el Estado en 2009 y 2010 (véase artículos 5 y 6 de la Ley 22/2009), se integran en lo que se denomina el Fondo de Garantía por Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF). Por tanto, es este finalmente el recurso financiero del SF de mayor importancia en términos cuantitativos (cerca del 70% del total de recursos del SF, véase Tabla 7).

En cuanto a la población ajustada, consiste, como ya se señaló, en un constructo conformado por distintas variables, entre las que tiene especial importancia la población, su envejecimiento, la población en edad escolar y determinadas variables de carácter geográfico, cada una de ellas con una ponderación diferente. En la Tabla 10 se muestran las participaciones de cada CA para las distintas variables en el último año liquidado del SF (2014) y para el conjunto de la población ajustada.

La función de estas variables consiste en representar las diferencias de necesidades de financiación de las regiones en materia de servicios públicos fundamentales y otras competencias de las comunidades autónomas. De dicha tabla se desprende que todas las variables consideradas en la población ajustada otorgan a la CAC un peso inferior a la importancia relativa de su población⁵. Como excepción a lo antes indicado se encuentra lógicamente la variable insularidad, que hace que finalmente la CAC tenga un peso en el conjunto de la población ajustada superior a que le otorgaría su población de derecho. No obstante, este margen positivo se ha reducido con el tiempo, pasando del 3,5% en 2009 al 1,46% en 2014. Esta disminución se debe básicamente al menor peso relativo de la población protegida equivalente de la CAC y de su población entre 0 y 16 años.

Por tanto, la diferencia, positiva o negativa, de cada territorio entre el 75% de su propia CT y el 75% del conjunto del FGSPF⁶ da lugar a la Transfe-

5 En 2009 y 2010 la población entre 0 y 16 años de la CAC tuvo un peso superior al del conjunto de la población. En los siguientes años se ha situado por debajo del peso de esta última.

6 El FGSPF integra, además del 75% de la CT de todas las CCAA de régimen común, recursos adicionales aportados por el Estado (véase Tabla 7).

rencia de Garantía, para la que la CAC, dada su menor CT, es el mayor receptor neto de este FG que, como ya se señaló, representa el recurso financiero del SF de mayor volumen. Así, el peso de la transferencia de garantía que recibe la CAC sobre el total de recursos del FGSPF, ambos por habitante ajustado, supera en todos los ejercicios el 62% (salvo en 2009 que fue del 58%). El siguiente receptor neto es Extremadura, para la que el peso de la TG sobre su participación en el FG (ambas por habitante ajustado) ha estado entre el 34 y el 36%.

3.2.2. *El statu quo*

No obstante todo lo anterior sobre un reparto del conjunto de los tributos cedidos e integrados en el SFA basado en una nivelación absoluta para el 75% de esta CT y un 25% de la misma no sujeta a nivelación alguna, otros rasgos del modelo dejan totalmente sin efecto este reparto, de forma que lo que realmente determina la financiación que corresponde a cada CA –al menos en el momento inicial de puesta en marcha del modelo– es la magnitud denominada Necesidades Globales de Financiación (NGF). Esta magnitud se calculó en los años 2009 y 2010⁷ y es básicamente el resultado de considerar dos factores: (a) el *statu quo*, esto es, la financiación que hubiera recibido cada CA de haber seguido vigente el modelo anterior (Ley 21/2001) y (b) los recursos adicionales, distribuidos entre CCAA de acuerdo con un conjunto de criterios integrados en los artículos 5 y 6 de la Ley 22/2009 (véase Tabla 11).

De este modo, y de forma breve, para cada CA se calculó sus NGF. Partiendo de las mismas, se determinó otros de los recursos financieros del modelo, el FSG, concretamente mediante la diferencia entre, por un lado, esas NGF y, por otro, la suma de su CT y de su TG. Por tanto, este FSG podía ser positivo o negativo.

Teniendo en cuenta que la financiación de una CA, sin incluir su participación en los Fondos de Convergencia, viene dada por la suma de su CT, su TG y su FSG, lo que realmente importó a la hora de fijar aquella fue sus NGF,

7 El recálculo de las NGF de cada CA en el año 2010 se debe a que los recursos adicionales se introdujeron de forma secuencial en 2009 y en 2010.

Tabla 10. Distribución en 2014 de las variables que configuran la población ajustada

Comunidad Autónoma	Población total (ponderación 30%)	Superficie (ponderación 1,8%)	Dispersión (ponderación 0,6%)	Insularidad (ponderación 0,6%)
	Peso relativo sin ponderar	Peso relativo sin ponderar	Peso relativo sin ponderar	Peso relativo sin ponderar
Cataluña	17,18	6,58	6,55	0
Galicia	6,28	6,06	50,83	0
Andalucía	19,2	17,94	4,73	0
Principado de Asturias	2,43	2,17	11,68	0
Cantabria	1,34	1,09	1,56	0
La Rioja	0,73	1,03	0,43	0
Región de Murcia	3,35	2,32	1,62	0
C. Valenciana	11,43	4,76	1,94	0
Aragón	3,03	9,77	2,62	0
Castilla-La Mancha	4,75	16,27	2,87	0
Canarias	4,81	1,52	1,86	79,91
Extremadura	2,51	8,53	1,05	0
Illes Balears	2,52	1,02	0,53	20,09
Madrid	14,75	1,64	1,32	0
Castilla y León	5,7	19,3	10,39	0
Total	100	100	100	100

¹ La población protegida equivalente es el resultado de ponderar la población protegida por el Sistema Nacional de Salud del siguiente modo: la población protegida se pondera por 1,031 para niños de 0 a 4 años, por 0,433 entre 5 y 14, por 0,547 entre 15 y 44, por 0,904 entre 45 y 54, por 1,292 entre 55 y 64, por 2,175 entre 65 y 74, y finalmente por 2,759 a partir de 75 años. Para mayor información véase GTS (2007).

Fuente: elaboración propia

Población protegida equivalente 7 grupos (ponderación 38%)¹	Población mayor de 65 años (pon- deración 8,5%)	Población entre 0 y 16 años (pon- deración 20,5 %)	Unidades de necesidad o población ajustada	Índice población ajustada respecto a población real
Peso relativo sin ponderar	Peso relativo sin ponderar	Peso relativo sin ponderar	Peso relativo	
17,29	17,03	17,85	16,99	98,89
7,14	8,25	4,97	6,73	107,17
17,8	17,03	20,88	18,6	96,88
2,87	3,18	1,77	2,56	105,35
1,45	1,49	1,2	1,36	101,49
0,78	0,79	0,72	0,75	102,74
3,1	2,75	3,93	3,28	97,91
11,06	11,5	11,49	11,06	96,76
3,33	3,5	2,81	3,24	106,93
4,84	4,78	4,9	4,98	104,84
4,31	3,9	4,65	4,88	101,46
2,67	2,75	2,4	2,65	105,58
2,39	2,08	2,6	2,52	100,00
14,48	13,41	15,21	14,22	96,41
6,5	7,54	4,61	6,18	108,42
100	100	100	100	100,00

o lo que es lo mismo, su *statu quo* y su cuota en los recursos adicionales. Esto es válido en los años 2009 y 2010. Sin embargo, en los ejercicios siguientes además intervienen los mecanismos de actualización de los recursos incluidos en el modelo. Así, mientras que la CT se actualiza fundamentalmente atendiendo a la evolución de las bases imponibles de los distintos tributos⁸, el FSG y los recursos adicionales incluidos en el FG lo hacen a tenor del ITEn⁹.

Comenzando por el *statu quo*, como se recoge en la Tabla 11, la CAC quedó en muy mala posición, concretamente un 15%¹⁰ por debajo del promedio de las CCAA de régimen común y en última posición en este grupo, hecho que tiene principalmente su origen, como ya también se señaló, en el mayor crecimiento de la población ajustada en la CAC frente al del conjunto de las CCAA.

Para determinar las NGF, al *statu quo* hay que adicionar los recursos adicionales, los cuales se integran en el SF con base en dos de los ejes básicos del modelo —el refuerzo de las prestaciones del Estado del Bienestar y el principio de suficiencia—. Estos recursos se introdujeron en los dos años iniciales de vigencia del modelo (2009 y 2010) y se distribuyeron a través de varios criterios. Así, como se observa en la Tabla 11, los recursos más importantes son los introducidos en 2009. En este caso, la CA percibió un importe superior al promedio, pero dada la cuantía de estos recursos y la diferencia en el *statu quo*, esta prima no acaba con la distancia negativa de la CAC en relación al promedio del conjunto de CCAA, que pasa del -15,7% de su *statu quo* al -13,8% de sus NGF en 2009. Finalmente, con los recursos adicionales de 2010 la distancia negativa de la CAC vuelve a incrementarse hasta el -15%. Respecto a los criterios utilizados en 2009, los de mayor peso

8 Si bien esto es cierto para los tributos más relevantes dentro de la CT, los valores normativos de los tributos cedidos tradicionales se actualizan en función del ITEn.

9 El ITE según definición proporcionada por el artículo 20 de la Ley 22/2009 “está constituido por la recaudación estatal en el ejercicio, excluidos los recursos tributarios cedidos a las Comunidades Autónomas, por IRPF, IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco”.

10 Si el análisis se efectúa a competencias homogéneas, la diferencia negativa en relación al promedio es de 15,33%.

fueron la variación de la población ajustada entre 1999 y 2009 y la importancia de esta en 2009. En el caso de los recursos adicionales de 2010, los criterios fueron la proporción de personas reconocidas como dependientes con derecho a prestación registradas en el SISAAD y la de la población ajustada, ambos con el mismo peso.

Tabla 11. *Statu Quo*, recursos adicionales y Necesidades Globales de Financiación por habitante ajustado (2009 y 2010)

Comunidad Autónoma	Total <i>Statu Quo</i>	Total recursos adicionales que se integran en el sistema en 2009	Necesidades Globales de Financiación 2009	Total recursos Adicionales 2010	Necesidades Globales de Financiación 2010
	(1)	(2)	(1)+(2)		
Cataluña	2.059,94	142,07	2.202,01	56,45	2.657,10
Galicia	1.930,98	81,92	2.012,90	54,68	2.449,80
Andalucía	1.824,21	95,34	1.919,55	69,83	2.317,33
Asturias	2.020,70	48,23	2.068,93	58,48	2.506,48
Cantabria	2.383,10	93,91	2.477,01	66,25	3.131,03
Rioja (La)	2.159,87	137,95	2.297,83	78,26	2.877,53
Murcia (Región de)	1.689,42	149,30	1.838,72	61,04	2.162,64
Valencia	1.658,03	155,80	1.813,83	40,84	2.095,73
Aragón	2.018,26	103,02	2.121,29	63,78	2.577,47
Castilla - La Mancha	1.785,99	117,92	1.903,91	62,41	2.287,04
Canarias	1.591,69	138,77	1.730,47	38,05	2.037,29
Extremadura	1.987,59	47,95	2.035,55	58,80	2.521,38
Balears (Illes)	1.570,16	187,06	1.757,22	50,30	1.964,88
Madrid	2.014,17	146,20	2.160,37	39,27	2.504,62
Castilla y León	1.968,12	63,30	2.031,42	53,12	2.460,19
TOTAL CCAA	1.888,83	119,59	2.008,42	54,48	2.397,53
DESVIACIÓN ESTÁNDAR	224,42	41,85	207,61	11,33	313,09
CV PEARSON	11,7%	36,7%	10,3%	20,0%	12,8%
DISTANCIA DE CANARIAS	-297,14	19,19	-277,95	-16,43	-360,24
CON MEDIA CCAA					
DISTANCIA %	-15,7%	16,0%	-13,8%	-30,2%	-15,0%

Fuente: elaboración propia

3.2.3. Los fondos de convergencia

El SF en su versión según la Ley 22/2009 incluye como recursos adicionales, además de los integrados en el FSG y en el FG, los incluidos en los Fondos de Convergencia. La finalidad de estos fondos, atendiendo a lo indicado por la Ley 22/2009, consiste en “aproximar las Comunidades Autónomas en términos de financiación por habitante ajustado y de favorecer el equilibrio económico territorial, contribuyendo a la igualdad y la equidad”. Con este fin, esta Ley, en su título segundo, incluye dos fondos: el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación. Estos fondos han supuesto en promedio el 4,3% de los recursos integrados en el SF en su valor normativo en el periodo 2009-2014.

3.2.3.1. El Fondo de Cooperación

El artículo 24 recoge que el Fondo de Cooperación se crea “con el objetivo último de equilibrar y armonizar el desarrollo regional estimulando el crecimiento de la riqueza y la convergencia regional en términos de renta”. La dotación en 2009 de este Fondo fue 1.200 millones de euros, importe que se actualizará todos los años en función de la evolución del ITeN. Este Fondo ha representado entre el 1,3% y el 2% de todos los recursos del SF en valor normativo, habiendo crecido este porcentaje a lo largo del periodo 2009-2014.

Los criterios para ser beneficiaria de este Fondo son cualquiera de estas condiciones: (a) tener un PIB per cápita inferior al 90% del promedio de las CCAA de régimen común; (b) presentar una densidad de población inferior al 50% de la densidad media de estas CCAA; y (c) registrar un crecimiento de la población inferior al 90% del promedio y a la vez tener una densidad de población por kilómetro cuadrado inferior a la cifra resultante de multiplicar por 1,25. Una primera crítica que se ha hecho frecuentemente a este Fondo es que presentándose con la finalidad de reducir las diferencias de niveles de desarrollo regional, no se comprende bien el empleo de criterios relacionados con la densidad de la población o el crecimiento de esta. Estas últimas variables, en todo caso, y si se estimara que representan diferentes

necesidades de gasto, deberían integrarse adecuadamente en la población ajustada. Por otro lado, en cuanto a su finalidad sobre el equilibrio del desarrollo regional, también frecuentemente se le ha criticado su solapamiento con los Fondos de Compensación Territorial.

A su vez, para la distribución del Fondo de Cooperación se distinguen dos subfondos. El primero está integrado por dos terceras partes del total y se distribuye entre las CCAA beneficiarias, pudiendo serlo cualquier CA que cumpla al menos uno de los criterios antes mencionados. A su vez, la distribución entre las beneficiarias se efectúa de acuerdo a la distribución de la población total entre las CCAA beneficiarias y ponderando a su vez con la distancia entre el PIB per cápita promedio de cada CA y el promedio de las beneficiarias, de forma que cuando la distancia en relación al promedio es positiva, esto supone una menor dotación y viceversa cuando esta distancia es negativa. En 2014 resultaron beneficiarias de este primer subfondo todas las CCAA, excepto Cataluña, Madrid y Baleares (no lo han sido en todo el periodo 2009-2014) y Cantabria (sí lo ha sido en algunos de los años previos).

Por otro lado, el segundo subfondo, financiado con el tercio restante de la dotación total, se distribuirá entre las Comunidades Autónomas que tienen un crecimiento de población inferior al 50% de la media correspondiente a las Comunidades Autónomas de régimen común y se distribuye de forma proporcional a la población de estas CCAA. Así mismo, el artículo 24 de la Ley 22/2009 determina que en ningún caso una CA podrá percibir más del 40% del importe de este subfondo, repartiéndose el exceso, en su caso, entre todas las CCAA beneficiarias del primer subfondo, según sus criterios. En 2014 todas las CCAA resultaron beneficiarias de este segundo subfondo, excepto Cataluña, Baleares y Madrid (nunca lo han sido) y Cantabria y Murcia (sí han sido beneficiarias en años anteriores).

En el caso concreto de Canarias, esta ha sido beneficiaria todos los años del Fondo de Cooperación, concretamente del primer subfondo. El único criterio que Canarias cumple es presentar un PIB per cápita inferior al 90% del promedio de las CCAA de régimen común. En cuanto al segundo subfondo, la CAC ha cumplido con el criterio para ser beneficiaria en los tres últimos ejercicios liquidados (2012-2014). Este hecho ha elevado la finan-

ciación recibida a través de este Fondo en relación a ejercicios anteriores, si bien en 2014 la cuantía total concedida a través de este segundo subfondo disminuyó para todas las CCAA, dado que se incrementó el número de beneficiarias (Andalucía, Aragón y Comunidad Valenciana no habían sido beneficiarias en ejercicios previos, salvo Aragón que sí lo fue en 2011 y 2012). En la Tabla 12 se recogen las cuantías recibidas por las CCAA beneficiarias del Fondo de Cooperación.

Tabla 12. Importe del Fondo de Cooperación por habitante ajustado en el periodo 2009-2014

CCAA	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Promedio 2009-14	Ranking promedio
Cataluña	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13
Galicia	81,83	128,03	113,73	84,08	87,99	68,82	94,08	2
Andalucía	37,77	60,81	56,13	44,85	51,31	84,13	55,83	7
Principado de Asturias	80,81	128,68	114,87	84,65	88,40	69,58	94,50	1
Cantabria	27,55	0,00	42,66	33,96	91,04	0,00	32,53	11
La Rioja	0,00	37,65	106,51	26,48	81,43	59,93	52,00	9
Región de Murcia	35,57	55,97	51,97	41,82	47,18	52,02	47,42	10
C. Valenciana	0,00	0,00	0,00	38,90	45,05	77,35	26,88	12
Aragón	23,07	36,15	102,94	75,52	29,39	57,05	54,02	8
Castilla-La Mancha	34,73	53,98	50,27	40,04	93,41	75,35	57,96	6
Canarias	31,77	52,60	47,78	88,48	93,87	73,78	64,72	5
Extremadura	87,73	140,69	56,31	94,70	97,95	80,34	92,95	3
Illes Balears	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13
Madrid	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13
Castilla y León	76,56	123,11	109,14	80,27	84,00	64,85	89,65	4
Media CCAA beneficiarias por h.a. (1)	51,74	81,77	77,48	61,14	74,25	69,38		
Distancia Canarias a la media (1)	-19,96	-29,16	-29,70	27,33	19,61	4,40		
Distancia de Canarias (%) (1)	-38,6%	-35,7%	-38,3%	44,7%	26,4%	6,3%		
Media de todas las CCAA (2)	34,49	54,51	56,82	48,92	59,40	50,88		
Distancia Canarias a la media (2)	-2,72	-1,91	-9,04	39,56	34,46	22,90		
Distancia de Canarias (%) (2)	-7,9%	-3,5%	-15,9%	80,9%	58,0%	45,0%		

Fuente: elaboración propia

3.2.3.2. El fondo de Competitividad

Atendiendo al artículo 23 de la Ley 22/2009 el Fondo de Competitividad se crea “con el fin de reforzar la equidad y la eficiencia en la financiación de las necesidades de los ciudadanos y reducir las diferencias en financiación homogénea per cápita entre Comunidades Autónomas, al mismo tiempo que se incentiva la autonomía y la capacidad fiscal en todas y cada una de las Comunidades Autónomas y se desincentiva la competencia fiscal a la baja”.

Por tanto, este Fondo tiene una doble razón de ser. En primer lugar, trata de reducir, dentro de sus disponibilidades, las diferencias de financiación en términos de habitante ajustados. Para ello establece un parámetro o valor a alcanzar: la financiación homogénea promedio por habitante ajustado de todas las CCAA de régimen común, esto es, la financiación media por habitante ajustado en términos normativos una vez deducido del FSG el valor de las competencias no homogéneas o singulares y sin incluir el valor de los recursos a distribuir en concepto de fondos de convergencia. La relación entre el valor del indicador antes definido para cada CA y su valor promedio da lugar al índice de financiación homogénea. Es decir, se trata con este fondo de hacer que todas las CCAA, en esta ocasión con cargo a fondos transferidos por el Estado, perciban la misma cuantía de financiación por habitante ajustado. Eso sí, para cada CA se tendrá en cuenta, para medir la distancia que registra la misma en relación al valor a alcanzar promedio, la cuantía del fondo de cooperación que le corresponda en su caso. Es decir, en el caso de una CA con financiación inferior al promedio y que es beneficiaria de Fondo de Cooperación, esta última dotación será en detrimento de lo que le corresponda vía Fondo de Competitividad.

En relación a esta primera dimensión o fin del Fondo de Competitividad, la Disposición Adicional Segunda de la Ley 22/2009 precisa que para el cálculo de la dotación que le corresponda a Canarias se hará “teniendo en cuenta la participación en los recursos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que, de acuerdo con la normativa específica aplicable correspondan a la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias a través del IGIC, AIEM, IEDMT, la recaudación del Impuesto sobre Derivados

del Petróleo y del recargo del IGIC tabaco rubio y la compensación IGTE correspondiente a la Comunidad”. Por tanto, es con este precepto a través del cual, por primera vez, se consideran los rendimientos de los tributos REF atribuidos a la CAC para la determinación de los recursos que le corresponden por el SF. En el apartado 3.4 se volverá a tratar este aspecto.

La realidad es que la CAC, como se verá posteriormente, presenta una financiación inferior al promedio del conjunto de las CCAA si no se consideran los ingresos correspondientes a los tributos del REF. Sin embargo, si estos se integran en el cálculo, como determina dicha disposición adicional segunda, únicamente en 2010, 2011 y 2014 se dieron las circunstancias para que la CAC tuviera derecho al Fondo de Competitividad por esta circunstancia. En los ejercicios para los que el índice de financiación homogénea, tras considerar el REF, la CAC ha tenido derecho a recibir dotación del Fondo de Competitividad, esta ha sido bastante inferior a la que le hubiese correspondido en el caso de que los recursos del REF no se hubieran contemplado a estos efectos. En la Tabla 13 se determina cuál ha sido la relación que se da para la financiación homogénea correspondiente a cada CA en términos normativos, antes de considerar el Fondo de Competitividad, frente al promedio de las mismas, en los términos que establece la Ley 22/2009 y que se describieron anteriormente.

Por otro lado, el Fondo de Competitividad tiene otro objetivo consistente en premiar la autonomía y la capacidad fiscal, y simultáneamente desincentivar la competencia fiscal a la baja. Para ello determina que son también beneficiarias del Fondo de Competitividad aquellas CCAA que presenten una capacidad fiscal por habitante ajustado¹¹ en relación a la media superior a su índice de financiación homogénea definido en los términos explicados anteriormente. De este modo, la cuantía del Fondo de Competitividad irá

11 La capacidad fiscal coincide con el valor normativo de los recursos tributarios integrados en la capacidad tributaria del SF, salvo que, por consistencia con uno de los objetivos del Fondo de Competitividad, este valor normativo se sustituye por los reales cuando estos últimos son inferiores. Además, el índice de capacidad fiscal se determina suponiendo que todas las CCAA son iguales en un 75%, con base en la nivelación que supone el Fondo de Garantía, y por tanto la propia capacidad fiscal de cada CA se pondera con el 25% restante.

destinada, en este caso, a hacer que el segundo de estos índices, tras la dotación de este Fondo, sea igual al primero, si bien la Ley 22/2009 establece un tope al índice de capacidad fiscal a estos efectos¹². Teniendo en cuenta las características del REF, que suponen una menor presión fiscal en tributos que forman parte de la capacidad tributaria del SF, lógicamente Canarias nunca va a presentar un índice de capacidad fiscal superior a la unidad, por lo que podrá percibir únicamente Fondo de Competitividad, en su caso, a través de la primera condición relativa a la financiación homogénea por habitante ajustado inferior al promedio.

Por lo tanto, a la vista de cómo está regulado este Fondo, se concluye que si bien trata de reducir las diferencias en financiación en relación a la media, es preciso que: (a) la media que trata de alcanzar no es el promedio del conjunto de recursos por habitante ajustado, ya que no incluye las dotaciones asignadas vía Fondo de Cooperación ni las propias del Fondo de Competitividad, de las que parte no son, como ya se explicó, para alcanzar la financiación promedio, sino para premiar la mayor capacidad fiscal.

Otro aspecto a considerar en la regulación del Fondo de Competitividad es que el mismo no ha de agotarse en su totalidad si no es necesario en relación a alcanzar sus fines como se definieron previamente. Esta es la situación que se ha venido registrando todos los años, con la única excepción de 2009. Así mismo, en la Tabla 14 se exponen cuáles han sido las dotaciones, por habitante ajustado, a través de este recurso, mientras que la Tabla 15 se recogen los cálculos acerca de cuál sería la dotación del fondo de competitividad si el REF no se considerara en su valor normativo para la determinación de dicho fondo, tal y como fija la Disposición Adicional segunda. Como se puede observar, los incrementos en dotaciones para todos los años superarían los 400 millones de euros.

12 Se establece este tope en 1,05 para los años 2009 y 2010 y en 1,06 para el año 2011 y siguientes (disposición transitoria primera de la Ley 22/2009).

Tabla 13. Índice de financiación homogénea del artículo 23.5 antes de incluir el Fondo de Competitividad e índice de capacidad fiscal

Comunidad Autónoma	Índices de financiación homogénea antes de Fondo de Competitividad					
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Cataluña	0,9751	0,9980	1,0010	1,0099	1,0021	0,9990
Galicia	1,0986	1,1044	1,0979	1,0802	1,0915	1,0817
Andalucía	1,0329	1,0107	1,0065	0,9919	1,0015	1,0151
Asturias	1,1183	1,1435	1,1396	1,1260	1,1322	1,1216
Cantabria	1,2677	1,2927	1,3093	1,2976	1,3707	1,3309
La Rioja	1,1829	1,2167	1,2462	1,2019	1,2588	1,2527
Murcia	0,9700	0,9807	0,9781	0,9728	0,9776	0,9748
Valenciana	0,9175	0,9006	0,9017	0,9196	0,9097	0,9270
Aragón	1,1043	1,1319	1,1614	1,1521	1,1364	1,1531
Castilla-La Mancha	1,0150	1,0413	1,0357	1,0298	1,067	1,0540
Canarias (CON REF)	1,0282	0,9852	0,9870	1,0005	1,0096	0,9988
Canarias (SIN REF)	0,9186	0,8841	0,8827	0,8906	0,9012	0,8877
Extremadura	1,1794	1,1873	1,1446	1,1491	1,1722	1,1680
Illes Balears	0,8492	0,8232	0,8264	0,8381	0,7855	0,7810
Madrid	0,9731	1,0230	1,0292	1,0521	1,0402	1,0415
Castilla y León	1,1179	1,1471	1,1400	1,1223	1,1367	1,1261

Fuente: elaboración propia

Canarias y el sistema de financiación de las comunidades autónomas en el periodo 2009-14

	Índice de Capacidad Fiscal					
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	1,0513	1,0503	1,0530	1,0513	1,0496	1,0506
	0,9579	0,9639	0,9669	0,9697	0,9683	0,9665
	0,9542	0,9591	0,9565	0,956	0,96	0,9581
	0,9997	1,0058	1,0113	1,0131	1,0043	1,0031
	1,0356	1,0287	1,0288	1,0203	1,0261	1,0121
	1,0015	1,0024	1,0087	1,0013	0,9996	0,9973
	0,9677	0,9666	0,9629	0,9589	0,9635	0,9610
	0,9816	0,9806	0,979	0,9778	0,9833	0,9930
	1,0189	1,021	1,0197	1,0192	1,0115	1,0107
	0,9541	0,9577	0,9539	0,9556	0,9558	0,9487
	0,8927	0,8747	0,8774	0,8751	0,8789	0,8773
	0,9261	0,9328	0,9347	0,9348	0,9315	0,9288
	1,0574	1,0629	1,0614	1,071	1,0588	1,0621
	1,1149	1,1046	1,1049	1,1065	1,1012	1,1013
	0,9823	0,9872	0,9872	0,9870	0,9837	0,9811

Tabla 14. Importe del Fondo de Competitividad por habitante ajustado

CCAA	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Promedio 2009-14
Cataluña	126,83	116,02	111,81	81,57	91,90	105,59	105,62
Galicia	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Andalucía	0,00	0,00	0,00	15,95	0,00	0,00	2,66
Principado de Asturias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Cantabria	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
La Rioja	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Región de Murcia	71,03	43,08	47,05	53,56	43,43	51,66	51,64
C. Valenciana	126,83	222,01	211,20	158,61	175,00	149,46	173,85
Aragón	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Castilla-La Mancha	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Canarias	0,00	33,08	18,93	0,00	0,00	2,55	9,09
Extremadura	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Illes Balears	126,83	506,24	501,96	437,44	529,70	571,04	445,53
Madrid	126,83	60,27	66,25	15,65	38,35	37,95	57,55
Castilla y León	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Media CCAA beneficiarias por h.a.	115,67	163,45	159,54	127,13	175,67	153,04	
Distancia canarias a la media	-115,67	-130,37	-140,60	-127,13	-175,67	-150,49	
Distancia Canarias (%)	-100,0%	-79,8%	-88,1%	-100,0%	-100,0%	-98,3%	
Valor Máximo	126,83	506,24	501,96	437,44	529,70	571,04	
Media de todas las CCAA por h.a.	41,31	70,05	68,37	54,48	62,74	65,59	
Distancia canarias a la media	-41,31	-36,97	-49,44	-54,48	-62,74	-63,04	
Distancia Canarias (%)	-100,0%	-52,8%	-72,3%	-100,0%	-100,0%	-96,1%	

Fuente: elaboración propia

**Tabla 15. Participación de la CAC en el Fondo de Competitividad
(si no se consideraran los recursos del REF)**

	2010	2011	2012	2013	2014
Financiación Homogénea (euros) (1)	4.212.790,19	4.069.756,65	3.663.785,22	3.561.675,09	3.725.367,23
Participación en el Fondo de Cooperación (2)	115.353,70	105.187,06	194.408,50	202.288,24	157.713,87
Financiación Total de Canarias sin REF (1)+(2)	4.328.143,89	4.174.943,71	3.858.193,72	3.763.963,33	3.883.081,10
Índice de Financiación Homogénea sin REF	0,8841	0,8827	0,8906	0,9012	0,8877
Participación en Fondo Competitividad que correspondería a Canarias sin REF	567.538,68	554.906,26	473.726,36	412.670,75	491.299,56
Participación real en Fondo de Competitividad de Canarias	72.539,50	41.679,86	0,00	0,00	5.451,60
Participación adicional que correspondería a Canarias sin REF	494.999,18	513.226,40	473.726,36	412.670,75	485.847,96

Fuente: elaboración propia

3.3. La financiación total

En el presente apartado se muestran los valores, referidos a habitantes ajustados, de la financiación homogénea definitiva y total en términos normativos para cada una de las CCAA de régimen común¹³. Además, partiendo de estos valores se analizará la equidad, solidaridad y suficiencia del sistema, ejes básicos del modelo de financiación establecido en la Ley 22/2009.

Así, en la Tabla 16 se observa que la financiación homogénea normativa por habitante ajustado ha sido 2.188,10 euros (promedio del periodo 2009-2014). Como se desprende de la misma, este importe por habitante ajustado creció en 2010, para a partir de ahí disminuir hasta 2013 (2.127,62 euros) y repuntar de nuevo en 2014 (2.241,66 euros).

13 Dado el objeto del análisis y de forma distinta a como se procede para el cálculo de las participaciones en el Fondo de Competitividad, en este apartado sí se considera para cada una de las CCAA, así como para el total de las mismas, la totalidad de la financiación, en términos homogéneos y normativos, integrada en el SF.

Tabla 16. Índice de financiación homogénea

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Promedio	Ranking FHT (2014)	Ranking CT (2014)	Diferencia de Rankings CT/FHT (2014)
Cataluña	103,80	99,97	100,27	99,65	98,93	99,07	100,28	11	3	-8
Galicia	101,31	105,16	104,55	104,36	104,75	103,87	104,00	7	10	3
Andalucía	94,00	96,23	95,84	96,82	96,46	97,67	96,17	12	12	0
Asturias	105,19	108,88	108,51	108,28	108,15	107,22	107,70	6	7	1
Cantabria	118,34	123,08	124,68	124,75	130,64	127,04	124,75	1	4	3
Rioja (La)	109,59	115,85	118,66	115,94	120,40	119,87	116,72	2	6	4
Murcia	96,50	95,21	95,22	95,66	95,10	95,12	95,47	13	11	-2
Valencia	94,76	95,21	95,22	95,47	95,01	95,07	95,12	14	8	-6
Aragón	105,04	107,78	110,59	110,32	108,17	109,76	108,61	4	5	1
Castilla - La Mancha	96,39	99,15	98,62	98,76	101,58	100,46	99,16	8	13	5
Canarias	84,49	85,59	84,89	86,46	87,03	85,89	85,72	15	15	0
Extremadura	105,56	113,05	108,99	111,68	113,05	112,68	110,84	3	14	11
Balears (Illes)	91,02	99,97	100,94	100,07	99,39	99,58	98,49	9	2	-7
Madrid	108,83	99,97	100,94	99,72	99,07	99,17	101,28	10	1	-9
Castilla y León	104,84	109,22	108,56	108,01	108,67	107,75	107,84	5	9	4
Financiación homogénea por habitante ajust- ado (euros)	2.007,92	2.344,74	2.256,46	2.150,20	2.127,62	2.241,66	2.188,10			
Total CC.AA.	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00			
Coefficiente de variación (no ponderada)	8,51%	9,55%	10,00%	9,59%	11,01%	10,43%	9,85%			
Distancia de Canarias	-15,51	-14,41	-15,11	-13,54	-12,97	-14,11	-14,28			

Fuente: elaboración propia

Así mismo, en la Tabla 16 se observa que la financiación de la CAC ha sido en promedio en torno al 86% del promedio del conjunto de las CCAA. Este hecho convierte a la CAC en la CA con menores recursos procedentes del SF en todos y cada uno de los años del periodo 2009-2014. La razón fundamental para esta financiación inferior al promedio tiene que ver con la excepción que se recoge en la DA segunda en relación al Fondo de Competitividad

para Canarias, y por la que los recursos del REF, en términos normativos¹⁴, son considerados, como ya se señaló, para su determinación.

Así mismo, si el análisis se efectúa añadiendo el REF a la financiación homogénea de la CAC (aunque no forma parte de su capacidad tributaria en el ámbito del SF, como ya se indicó en el apartado 3.2.1), lógicamente la distancia respecto al promedio disminuye, pero la CAC continuaría siendo una de las CCAA peor financiadas (concretamente en la decimosegunda posición en 2013 y en la decimotercera posición en 2014).

3.3.1. La equidad

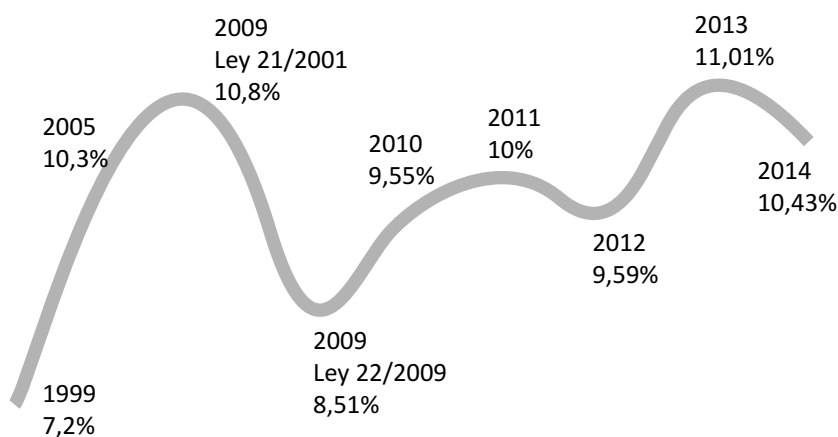
El incremento de la equidad constituye uno de los ejes básicos del SF bajo la Ley 22/2009, atendiendo al contenido de su preámbulo. Generalmente, la valoración de la equidad del SF se ha determinado analizando la dispersión de las CCAA en cuanto a su financiación homogénea por habitante ajustado. Concretamente, se cita en la Ley como instrumento generador de esta equidad el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, que tiene uno de sus orígenes en el artículo 15 de la LOFCA. Este último precepto determina que el Estado garantizará en todo el territorio español el nivel mínimo de los servicios públicos fundamentales de su competencia, entendiendo por estos últimos la educación, la sanidad y los servicios sociales esenciales. También tienen esta finalidad los Fondos de Convergencia, siendo el que opera a este nivel en relación a la financiación a percibir a través del SF el Fondo de Competitividad.

Una primera valoración sobre la equidad puede realizarse a través de evolución del coeficiente de variación de Pearson de la financiación homogénea por habitante ajustado de las CCAA para cada uno de los años de vigencia del SF (véase Tabla 16). Así mismo, en la Tabla 11, en la que se exponen el *statu quo* correspondiente al modelo actual, esto es, los resultados que hubiera proporcionado el modelo anterior en 2009 y los correspondientes también a este modelo anterior en 2005, se observa que la dispersión se

14 Si bien la DA segunda de la Ley 22/2009 no precisa este aspecto, un acuerdo posterior de la Comisión Mixta de Transferencias Administración del Estado-Comunidad Autónoma de Canarias, celebrada el 21 de diciembre de 2009

incrementó a lo largo del tiempo en que estuvo vigente este modelo. Como se ve, si la comparación se efectúa en 2009 entre el modelo actual y el anterior, se observa que la introducción del modelo vigente trajo consigo una reducción de las diferencias en financiación homogénea por habitante ajustado (el CV pasó de un 10,8% al 8,5%). Sin embargo, a partir de 2009 la desigualdad generada por el modelo ha aumentado a lo largo del tiempo. De este modo, este coeficiente de variación ha pasado a ser casi un 10,5% en 2014, por lo que el aumento de equidad que trajo consigo el cambio de sistema de financiación ha desaparecido con el tiempo (véase gráfico 1).

Gráfico 1. CV de Pearson de la financiación homogénea por habitante ajustado de las CCAA



Fuente: elaboración propia

En relación a la equidad, como ya se indicó, uno de los elementos fundamentales en el funcionamiento del modelo es el FG, que ha integrado en promedio prácticamente el 70% del total de los recursos del SF. Este componente se distribuye enteramente entre las CCAA de forma totalmente proporcional a la población ajustada de cada una. De forma contraria, el 25% de la CT de cada CA le corresponde a la CA, por lo que esta constituye

una de las fuentes de diferencias entre CCAA. Estas diferencias estarían basadas en la diferente capacidad fiscal de cada CA, por lo que no alterarían la ordinalidad.

No obstante lo anterior, sobre esta pretensión de nivelación parcial basada fundamentalmente en las distintas capacidades tributarias, y como ya también se indicó, en el año base lo realmente relevante —fondos de convergencia aparte— para determinar la financiación de una CA es su *statu quo*. Por tanto, las diferencias entre CCAA vía 25% de la CT individual son irrelevantes, al menos en el inicio del modelo. Este hecho ha llevado a que finalmente las diferencias de financiación no estén basadas en las distintas capacidades fiscales de las CCAA, con importantes alteraciones del principio de ordinalidad. De esta forma, por ejemplo, Madrid y Cataluña pierden diez y nueve puestos respectivamente en 2014 en relación a la posición que le corresponde por capacidad tributaria. Frente a esta situación, Extremadura y Valencia ganan diez y cinco puestos en 2014 frente al orden basado en la capacidad tributaria por habitante ajustado. En el caso de Canarias, no se produce alteración de la ordinalidad, dado que es la CA con menor CT por habitante ajustado y también la que menor financiación obtiene.

Sin embargo, el modelo actúa posteriormente otra vez sobre la equidad a través del Fondo de Competitividad, intentando que todas las CCAA reciban la financiación por habitante ajustado (esta pretensión de nivelación no es total, ya que no integra en esta financiación objetivo o a alcanzar los fondos de convergencia, que pueden recibirse además por otros motivos diferentes a presentar una financiación por habitante inferior al promedio). Por tanto, se pone de manifiesto una cierta falta de claridad del modelo en cuanto a sus objetivos, creando inicialmente diferencias basadas en la capacidad tributaria, para luego anularlas y sustituirlas por otras con diferente origen (*statu quo*) y finalmente tratar de paliarlas vía aportaciones del Estado.

En cuanto a la evolución de la financiación desde los años de base del modelo a la correspondiente a años posteriores, los mecanismos de su evolución dinámica hacen que siga pesando este *statu quo* (reflejado en el FSG), pero la diferente evolución que puedan tener el conjunto de los recursos tributarios integrados en el SF —la de cada CA y la del total—, el ITEn y la po-

blación ajustada —la de cada CA y del total—, podrán hacer variar la posición de cada CA en el año base frente al conjunto de las CCAA de régimen común (véase De la Fuente, 2012). En este sentido, si se comparan los rankings en cuanto a financiación por habitante ajustado de cada CA en 2010, año en el que se ha introducido ya la totalidad de los recursos adicionales de los artículos 5 y 6, con 2014, se observa que ha habido algunos cambios de posiciones, pero también se ve que existe una fuerte inercia respecto a los inicios del modelo.

3.3.2. La solidaridad

El principio de solidaridad se halla recogido en la Constitución española (artículos 2, 138 y 139). Una posible forma de analizar la configuración del vigente SF desde el punto de vista de la solidaridad entre las diferentes regiones que se hallan incluidas en el SF de régimen común consiste en considerar la importancia relativa de la Transferencia de Garantía (TG) sobre la financiación total percibida por cada CA. Este elemento representa además el mecanismo de nivelación horizontal del modelo vigente (Bosch, 2010). Así, determinada a partir de los valores relativos a la liquidación del SF para 2014, la CAC es la mayor receptora, con diferencia, en el FGSPF, de modo que la TG que recibe supuso en ese ejercicio el 55% de la financiación total por habitante ajustado. A esta CA le sigue en cuanto a cuantía de la TG percibida Extremadura, con un 24,8% de peso en la financiación total correspondiente al SF. En el sentido inverso se encuentran CCAA como Madrid, Cataluña y Baleares, que son las únicas CCAA que todos los años son contribuyentes netos en este FGSPF. Este mayor conjunto de CCAA receptoras frente a regiones contribuyentes es posible, además de por las diferencias de población entre unas y otras, por las significativas diferencias en capacidad fiscal, que ya fueron expuestas en el apartado 3.2.1.

Otro de los elementos para la instrumentación del principio de solidaridad en el presente modelo es el Fondo de Cooperación, el cual fue ya expuesto en el apartado dedicado a este recurso, si bien en este caso las aportaciones son con cargo a los presupuestos generales del Estado.

3.3.3. La suficiencia

Un análisis integral de la suficiencia de los recursos integrados en el SF para la financiación de las competencias asumidas por las CCAA requiere del conocimiento de los costes en que tendrían que incurrir estas para la prestación de los servicios que tienen encomendados, definiendo previamente unos parámetros de calidad y de nivel de actividad. Desafortunadamente, no se dispone de esta información, por lo que la valoración de la suficiencia que se efectúa en este trabajo se limita a exponer la evolución de las cuantías de la financiación por habitante ajustado a lo largo del tiempo, asumiendo que una evolución ascendente implica una mejora de la suficiencia y viceversa cuando esta es descendente. Para ello en la Tabla 17 se muestran el total de recursos integrados en el SF y sus componentes, la variación anual del ITEn y de la población ajustada para el periodo 2009-2014, además de estas mismas magnitudes para Canarias (Tabla 18). En la Tabla 17 se puede observar que el total de recursos para el conjunto de las CCAA disminuye todos los años respecto al ejercicio anterior, salvo en 2010 y en 2014. De esa misma tabla se puede concluir que las razones para el crecimiento en 2010 tienen que ver con el incremento de la CT en relación a 2009, lo que se traduce en una mejora del FG. Así mismo, también contribuye al crecimiento de la financiación el aumento del ITEn registrado en ese año y la introducción de los recursos adicionales correspondientes a 2010. Ya en 2014 se vuelven a repetir los mismos hechos pero con menor intensidad (salvo los recursos adicionales), mientras que en el resto de ejercicios las razones para el descenso de la financiación total integrada en el SF se explica justo por los motivos contrarios. Si la comparación se hace directamente entre 2010 y 2014, se concluye que el montante total de recursos, en términos normativos y valores corrientes, ha variado en un -4,3%, mientras que la población ajustada global solo lo ha hecho en un 0,6%. Debido a ello, la financiación total –a todas las competencias y a valores normativos– por habitante ajustado ha disminuido en un 3,7% entre 2010 y 2014.

En lo que a Canarias se refiere, el total de recursos procedentes del SF –en valores normativos y a todas las competencias– ha disminuido un 5% en el periodo 2010-2014, mientras que la población ajustada lo ha hecho

Tabla 17. Elementos del SF para la totalidad de las CCAA

	Miles de euros (excepto 1)	
TOTAL CCAA	2009	2010
CAPACIDAD TRIBUTARIA (valores normativos)	76.996.897,48	87.250.469,12
CT SIN EFECTO SUBIDA TIPOS IVA E IIEE	76.996.897,48	85.800.469,12
CTN (25% CT)	19.249.224,37	21.812.617,28
FONDO DE GARANTÍA	61.063.199,62	72.935.445,84
FSG (todas las competencias)	7.638.098,53	8.983.706,33
FONDO COOPERACIÓN	1.200.000,00	1.905.099,78
FONDO COMPETITIVIDAD	2.572.500,00	3.037.822,68
TOTAL FINANCIACIÓN (todas las competencias)	91.723.022,52	108.674.691,90
TOTAL POBLACIÓN AJUSTADA	43.790.920,00	44.049.155,00
Financiación por h.a. (1)	2.094,57	2.467,12
ITEn	56.481.434,69	89.661.174,64
ITEn/ITE07 (1)	0,586	0,931
TOTAL CCAA	Variaciones interanuales	
CAPACIDAD TRIBUTARIA (valores normativos)		13,3%
CT SIN EFECTO SUBIDA TIPOS IVA E IIEE		11,4%
CTN (25% CT)		13,3%
FONDO DE GARANTÍA		19,4%
FSG (todas las competencias)		17,6%
FONDO COOPERACIÓN		58,8%
FONDO COMPETITIVIDAD		18,1%
TOTAL FINANCIACIÓN (todas las competencias)		18,5%
TOTAL POBLACIÓN AJUSTADA		0,6%
Financiación por h.a. (1)		17,8%
Var ITEn/ITE 07 (1)		58,7%

Fuente: elaboración propia

	2011	2012	2013	2014	
	86.506.051,34	83.980.044,50	86.003.404,68	90.134.625,21	
	84.397.911,34	83.090.664,50	81.246.444,68	89.788.785,21	
	21.626.512,83	20.995.011,13	21.500.851,17	22.533.656,30	
	71.932.496,50	69.748.816,87	72.182.996,01	75.890.369,41	
	6.529.769,69	5.368.730,66	1.234.902,51	986.974,03	
	1.792.120,08	1.718.642,33	1.951.560,63	2.106.293,71	
	2.972.423,24	2.207.539,98	2.432.148,56	2.453.823,39	
	104.853.322,34	100.038.740,97	99.302.458,88	103.971.116,84	
	44.202.984,00	44.262.842,00	44.125.765,00	43.772.094,00	
	2.372,09	2.260,11	2.250,44	2.375,28	
	66.797.358,66	48.295.853,92	72.302.547,25	78.033.565,33	
	0,876	0,840	0,954	1,029	
					2014-2010
	-0,9%	-2,9%	2,4%	4,8%	3,3%
	-3,3%	-3,9%	-3,3%	4,4%	4,6%
	-0,9%	-2,9%	2,4%	4,8%	3,3%
	-1,4%	-3,0%	3,5%	5,1%	4,1%
	-27,3%	-17,8%	-77,0%	-20,1%	-89,0%
	-5,9%	-4,1%	13,6%	7,9%	10,6%
	-2,2%	-25,7%	10,2%	0,9%	-19,2%
	-3,5%	-4,6%	-0,7%	4,7%	-4,3%
	0,3%	0,1%	-0,3%	-0,8%	-0,6%
	-3,9%	-4,7%	-0,4%	5,5%	-3,7%
	-5,9%	-4,1%	13,5%	7,9%	10,6%

Tabla 18. Elementos del SF para la CAC

	Miles de euros (excepto 1)	
CAC	2009	2010
CAPACIDAD TRIBUTARIA (valores normativos)	1.712.326,07	1.766.708,37
CTN (25% CT)	428.081,52	441.677,09
FONDO DE GARANTÍA	3.036.858,54	3.630.934,96
FSG (todas las competencias)	303.765,58	367.618,96
FINANCIACIÓN BÁSICA	3.768.705,64	4.440.231,01
FONDO COOPERACIÓN	69.199,92	115.353,70
FONDO COMPETITIVIDAD	0,00	72.539,50
TOTAL FINANCIACIÓN (todas las competencias)	3.837.905,56	4.628.124,21
TOTAL POBLACIÓN AJUSTADA	2.177.855,57	2.192.892,84
Financiación por h.a. (1)	1.762,24	2.110,51
	Variaciones interanuales	
CAPACIDAD TRIBUTARIA		3,2%
CTN (25% CT)		3,2%
FONDO DE GARANTÍA		19,6%
FSG (todas las competencias)		21,0%
FINANCIACIÓN BÁSICA		17,8%
FONDO COOP.		66,7%
FONDO COMPET.		
TOTAL FINANCIACIÓN		20,6%
TOTAL POBLACIÓN AJUSTADA		0,7%
Financiación por h.a. (1)		19,8%

Fuente: elaboración propia

Canarias y el sistema de financiación de las comunidades autónomas en el periodo 2009-14

	2011	2012	2013	2014	
	1.757.640,24	1.673.543,10	1.773.399,74	1.819.610,28	
	439.410,06	418.385,78	443.349,94	454.902,57	
	3.582.208,88	3.462.356,11	3.525.383,80	3.705.884,76	
	287.643,86	239.463,51	80.492,70	72.812,41	
	4.309.262,80	4.120.205,40	4.049.226,44	4.233.599,74	
	105.187,06	194.408,50	202.288,24	157.713,87	
	41.679,86	0,00	0,00	5.451,60	
	4.456.129,72	4.314.613,90	4.251.514,68	4.396.765,21	
	2.201.290,52	2.197.223,00	2.155.082,00	2.137.483,00	
	2.024,33	1.963,67	1.972,79	2.056,98	
					2014-2010
	-0,5%	-4,8%	6,0%	2,6%	3,0%
	-0,5%	-4,8%	6,0%	2,6%	3,0%
	-1,3%	-3,3%	1,8%	5,1%	2,1%
	-21,8%	-16,8%	-66,4%	-9,5%	-80,2%
	-2,9%	-4,4%	-1,7%	4,6%	-4,7%
	-8,8%	84,8%	4,1%	-22,0%	36,7%
	-42,5%	-100,0%			-92,5%
	-3,7%	-3,2%	-1,5%	3,4%	-5,0%
	0,4%	-0,2%	-1,9%	-0,8%	-2,5%
	-4,1%	-3,0%	0,5%	4,3%	-2,5%

en menor proporción (2,5%). Por ello, la financiación por habitante ajustado de esta CA ha descendido entre 2010 y 2014 en un 2,5%. En cuanto a la financiación total, se observa que tanto el 25% de la CT como la participación de la CAC en el FG registra un aumento en términos absolutos de 88,2 miles de euros, mientras que el FSG desciende en 294,8 miles de euros. Esta última variación tiene su origen principalmente en las compensaciones por subidas de tipo de IVA e IIEE, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.2 de la Ley 22/2009. También es significativamente inferior la aportación recibida del Fondo de Competitividad, aunque se ve compensada de forma importante por el aumento en el Fondo de Cooperación.

Estas diferencias de variaciones para la CAC y para el conjunto de las CCAA de régimen común son las que llevan a que en dentro del periodo 2010-2014 la financiación por habitante ajustado de la primera haya descendido menos que lo que lo ha hecho para el total de las CCAA de régimen común.

3.4. El SF y el REF en la Ley 22/2009

Como ya se señaló en el apartado dedicado al Fondo de Competitividad, hasta la aprobación de la Ley 22/2009 los rendimientos tributarios derivados del REF atribuidos a la CAC no habían sido considerados en la determinación de los recursos del SF correspondientes a la CAC. Así, una de las características más importantes del REF consiste en la existencia de tributos destinados exclusivamente a la financiación de las haciendas públicas canarias (STC16/2003). En este sentido, la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico-fiscal de Canarias indica en su preámbulo que “Una de las finalidades que persigue la Ley es la de vigorizar la capacidad financiera de las Corporaciones Locales, lo que les permitirá desempeñar un importante papel en la tarea de promover la expansión económico-social de las islas”.

En consecuencia, los modelos de SF anteriores a los correspondientes al vigente no tenían en cuentas estos ingresos, dado que estos no formaban parte de los recursos financieros del sistema. Tampoco los modelos correspondientes a los quinquenios previos, regulados por acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF), consideraban los ingresos tributarios vinculados al REF en la fijación de las transferencias a aportar por el Estado.

Sin embargo, como ya se ha indicado, en el SF regulado por la Ley 22/2009 los ingresos tributarios en su valor normativo se han de tener en cuenta para el cálculo de la participación de la CAC en el Fondo de Competitividad, constituyendo este último fondo la vía para elevar la financiación de las CCAA que lo precisen al promedio. Así, si bien se han de considerar los ingresos tributarios del REF indicados en su disposición adicional segunda, estos no se hallan integrados en la CT (véase artículo 8). Obviamente, este hecho supone una menor financiación procedente del SF para la CAC

Frente a esta forma de proceder existe otra alternativa, que hubiese sido integrar también los recursos del REF en la CT del SF, de forma que los mismos se habrían tenido en cuenta en la determinación no solo del Fondo de Competitividad, sino también en la TG y en el FSG. La formulación analítica que se recoge como Anexo al presente documento pone de manifiesto que si se hubiese incluido el REF en la CT en 2009, año de inicio del modelo, este hecho no hubiera alterado la financiación que le hubiera correspondido a la CAC. Esto es así porque lo que realmente determina la financiación en el año base, como ya se ha comentado, son las NGF. De este modo, estas hubieran crecido en el importe de los recursos tributarios del REF, pero este hecho no supondría un incremento real de financiación, ya que estos son recursos que la CAC ya viene lógicamente percibiendo. En cuanto a los recursos transferidos por el Estado, el resultado hubiese sido que la TG se habría visto minorada (debido al aumento de su CT por la inclusión del REF) en el mismo importe en que se incrementa el FSG (debido al aumento de las NGF por inclusión en las mismas del REF). Por su parte el Fondo de Competitividad no se vería alterado en 2009.

Todo lo anterior es válido para 2009. Sin embargo, y como ya se previamente, las reglas para la suficiencia dinámica propias del modelo vigente implican que no todos los elementos o recursos del SF evolucionan de la misma manera. Así, los FSG de las diferentes CCAA, determinados en 2009, se actualizaron en 2010, además de incluyendo los recursos adicionales del artículo 6, aplicando la variación del indicador basado en el ITE en ese ejercicio. Este último indicador aumentó entre estos dos años un 58,8% debido especialmente al ajuste de las entregas a cuenta a las CCAA de 2010 frente a las de 2009. El efecto neto de todo ello es que el incremento del FSG en 2010

(576,9 miles de euros) es superior al descenso de la TG (352,8 miles de euros). A este hecho habría que añadir la pérdida que se hubiera experimentado en el Fondo de Competitividad, ya que por los hechos anteriores la CAC ya no hubiera sido elegible en 2010. A partir de este año, y considerando que el FSG de un año se calcula aplicando la variación del ITE respecto al año anterior, las variaciones sufridas por el ITE y cómo han evolucionado la CT de la CAC y del conjunto de las CCAA, el resultado final estimado es que la CAC hubiese recibido 736,5 millones de euros adicionales en el periodo 2009-2014.

CONCLUSIONES

Los recursos derivados del SFA constituyen una de las principales fuentes de financiación de las CCAA. Así, en 2014 los mismos supusieron en torno al 76% de los recursos de naturaleza no financiera para el conjunto de las CCAA de régimen común. Esta proporción queda en el 66,6% si se considera además la necesidad de financiación en la que incurrieron en ese ejercicio estas CCAA en 2014. A su vez, el coste de los SPF requiere de la dedicación de una parte importante de los recursos de administraciones autonómicas. Concretamente, en 2014 la provisión de los SSPPFF ha supuesto el 69,1% de los empleos totales de las CCAA de régimen común. Así mismo, esta proporción de los empleos dedicados a la sanidad, educación y servicios sociales ha ido creciendo en los últimos ejercicios (en 2012 representaron el 67,5% de todos los empleos), probablemente debido a, por un lado, el proceso de consolidación presupuestaria y, por otro, a la disminución experimentada por los recursos procedentes del SF desde 2010. No obstante, estos recursos, en términos normativos y a competencias homogéneas, crecieron en 2014, pero aún así suponen el 95% del total correspondiente a 2010¹⁵.

15 Es preciso no olvidar, dado que en él mismo párrafo se hace referencia a los empleos, que en este trabajo la financiación se está tratando en sus valores definitivos, normativos y a competencias homogéneas. Sin embargo, la financiación de los empleos registrados en términos SEC se financian con los recursos en valores reales (esto es, considerando los efectos del ejercicio de las competencias normativas) y en términos de caja, lo que para el SF significa que para un año concreto se consideran las entregas a cuenta de ese año y la liquidación correspondiente a dos años atrás.

En lo que a la CAC se refiere, los empleos por habitante ajustado en SSPPFF son inferiores al promedio de las CCAA de régimen común, aunque esta distancia se ha ido recortando en el tiempo, pasando del 88% en 2012 al 95% en 2014. Los motivos para este gasto inferior tendrían su origen probablemente en unos empleos totales inferiores al promedio (86,8% en 2012; 94,1% en 2014) con origen en unos recursos no financieros (si bien la distancia se ha acortado en el tiempo fundamentalmente por el ejercicio de las competencias normativas por parte de la CAC en tributos como el IGIC) y en una necesidad de financiación (déficit) por habitante ajustado también inferiores al promedio.

Una porción muy importante de los ingresos no financieros de las CCAA procede del SFA. Para la CAC, en el modelo vigente, estos ingresos son inferiores al promedio fundamentalmente por tres motivos. En primer lugar, cabe destacar el peso que tiene el *statu quo* en el modelo regulado por la Ley 22/2009, esto es, la financiación que hubiese percibido la CAC en 2009 de haber seguido vigente el modelo regulado por la Ley 21/2001. Así, si bien en sus inicios el modelo anterior procuró a la CAC una financiación similar a la media, debido al crecimiento que tuvo la población ajustada de la CAC en el periodo 1999-2009, frente a la variación promedio, el anterior modelo terminó asignando a la CAC una financiación bastante por debajo de la media (cerca de un 14% menos que el promedio). El *statu quo*, como elemento del modelo actual, es el origen no solo de la distancia negativa de la CAC al promedio, sino también en gran parte de la variabilidad existente entre CCAA, así como que las diferencias en financiación no se correspondan con las diferencias en capacidad fiscal, alterándose de forma importante el principio de ordinalidad.

Otro rasgo del modelo consiste en que un 75% de los recursos tributarios cedidos a las CCAA e integrados en la capacidad tributaria se reparten entre estas de forma uniforme, de acuerdo con su población ajustada, mientras que el 25% se asigna a cada una de ellas atendiendo a los rendimientos producidos por las mismas. Respecto a este segundo aspecto del modelo, la CAC ostenta unos valores de CT por habitante ajustado sensiblemente inferior al promedio de todas las CCAA (en torno al 41% del promedio de las CCAA de régimen común), debido, por una parte, a una menor capacidad

fiscal asociada a un PIB per cápita inferior a la media nacional y, por otra, a la existencia del REF en tanto que determinados tributos integrados en la CT no son exigibles en Canarias. Si bien este rasgo del modelo, en los años iniciales carece de importancia, dado que lo que determina la financiación es básicamente el *statu quo*, en los años posteriores las reglas de evolución dinámica del modelo pueden hacer variar la situación inicial. Así, en relación a la evolución de la CT de la CAC en relación a la del total de las CCAA (en términos normativos), la primera ha crecido en un 3% en el periodo 2010-2014, mientras que para el conjunto de las CCAA la variación ha sido superior (3,3%). No obstante, en el periodo 2010-2014 la población ajustada ha disminuido menos en el conjunto de las CCAA (-0,6%) que en la CAC (-2,5%). Este último hecho es uno de los motivos que explica que la financiación por habitante ajustado procedente del SF haya disminuido en un 2,5% en el periodo 2010-2014 para la CAC, mientras que para el conjunto de las CCAA dicha reducción se elevó a un 3,7%. Por todo ello, junto con la creciente financiación que ha recibido la CAC de los Fondos de Convergencia, la distancia de la CAC al promedio de las CCAA se ha reducido, aunque muy ligeramente, en estos últimos cuatro años.

El tercer rasgo del modelo vigente que explica que la CAC reciba una financiación inferior al promedio tienen que ver con la regulación del Fondo de Competitividad para el caso específico de la CAC. Así, la disposición adicional segunda de la Ley 22/2009 establece que para el cálculo de la dotación de este Fondo para la CAC deben tenerse en cuenta los recursos tributarios del REF. Este hecho constituye la primera ocasión en la que los recursos del REF se tienen en cuenta en la financiación del SFA. Lógicamente, su consideración a estos efectos reduce o imposibilita, según el año de que se trate, el acceso al mismo, teniendo este componente del SFA entre sus objetivos acercar, con cargo a transferencias procedentes de los Presupuestos Generales del Estado, la financiación de las CCAA a la financiación promedio, sin considerar en este último los importes correspondientes a los fondos de convergencia. Si no se consideraran los recursos del REF, la dotación anual adicional del Fondo de Competitividad hubiera ascendido, como promedio del periodo 2010-2014, a 476,1 millones de euros.

BIBLIOGRAFÍA

- BOSCH, N. (2010): "El modelo de financiación autonómica de 2009: un análisis bajo la perspectiva del federalismo fiscal", Informe sobre federalismo fiscal en España, 2009, Instituto de Economía de Barcelona, pp. 10-21.
- DE LA FUENTE, A. (2012): "El sistema de financiación regional: La liquidación de 2010 y algunas reflexiones sobre la reciente reforma", *Instituto de Análisis Económico*, CSIC, octubre.
- HIERRO. A. Y ATIENZA, P. (2016): "Analizando críticamente la nivelación en el modelo de financiación autonómica. Propuesta metodológica para estimar las variables distributivas y alternativa de reforma", *Fedea Policy Papers*, 2016/13, julio.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE, 2016a): Operaciones no financieras del sector Administraciones públicas y sus subsectores. Datos anuales desde el año 1995. SEC 2010. Base 2010. Fecha de actualización: 7 de abril de 2016.
- IGAE (2016a). *Contabilidad Nacional. Clasificación funcional del gasto del subsector Comunidades Autónomas (COFOG)*. <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ContabilidadNacional/infadmPublicas/infadmcomunidadesautonomas/Paginas/iacofog.aspx>
- IGAE (2016b). *Contabilidad Nacional. Cuentas regionales. Información anual*. <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ContabilidadNacional/infadmPublicas/infadmcomunidadesautonomas/Paginas/ia cuentasregionales.aspx>
- IGAE (2016c). *Capacidad (+) o Necesidad (-) de Financiación de la Administración Regional excluido el saldo de las liquidaciones negativas del Sistema de Financiación con efecto sobre el objetivo de estabilidad presupuestaria*. <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ContabilidadNacional/infadmPublicas/infadmcomunidadesautonomas/Paginas/iafinanciacion.aspx>
- IGAE (2016d). *Administración Regional: operaciones no financieras. Detalle por Comunidades Autónomas. Año 2013*. <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ContabilidadNacional/infadmPublicas/infadmcomunidadesautonomas/Paginas/ianofinancierasCA.aspx>

- MINHAP (2011). Informes sobre la financiación definitiva de las Comunidades Autónomas a través del sistema de financiación. Cuadros liquidación 2009. <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Informes%20financiacion%20comunidades%20autonomas2.aspx>
- MINHAP (2012). Informes sobre la financiación definitiva de las Comunidades Autónomas a través del sistema de financiación. Cuadros liquidación 2010. <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Informes%20financiacion%20comunidades%20autonomas2.aspx>
- MINHAP (2013). Informes sobre la financiación definitiva de las Comunidades Autónomas a través del sistema de financiación. Cuadros liquidación 2011. <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Informes%20financiacion%20comunidades%20autonomas2.aspx>
- MINHAP (2014). Informes sobre la financiación definitiva de las Comunidades Autónomas a través del sistema de financiación. Cuadros liquidación 2012. <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Informes%20financiacion%20comunidades%20autonomas2.aspx>
- MINHAP (2015). Informes sobre la financiación definitiva de las Comunidades Autónomas a través del sistema de financiación. Cuadros liquidación 2013. <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Informes%20financiacion%20comunidades%20autonomas2.aspx>
- MINHAP (2016). Informes sobre la financiación definitiva de las Comunidades Autónomas a través del sistema de financiación. Cuadros liquidación 2014. <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Informes%20financiacion%20comunidades%20autonomas2.aspx>
- MSSI (2014). *Estadística de Gasto Sanitario Público. Serie 2002-2014 (Gasto sanitario público según criterio de devengo: Gasto real)*. <http://www.msssi.gob.es/estadEstudios/estadisticas/inforRecopilaciones/gastoSanitario2005/home.htm>

ANEXOS. FORMULACIÓN TEÓRICA DE LA INCLUSIÓN DEL REF EN LA CAPACIDAD TRIBUTARIA

En este apartado se analiza el impacto que tendría en la financiación de Canarias la inclusión del REF en su capacidad tributaria (CT). Seguidamente se muestra cómo quedarían cada uno de los componentes del Sistema de Financiación para la CAC tras la inclusión del REF (los subíndices 1 y 0 hacen referencia a la situación con y sin inclusión del REF en la CT, respectivamente).

1) CT

$$CT_1 = CT_0 + REF$$

2) TG = PFG – 0,75 x CT

$$\begin{aligned} TG_1 &= PFG_1 - 0,75 \times CT_1 = pa \times FGSPF_1 - 0,75 \times CT_1 \\ &= pa \times (FGSPF_0 + 0,75 \times REF) - 0,75 \times (CT_0 + REF) \\ &= pa \times FGSPF_0 + pa \times 0,75 \times REF - 0,75 \times CT_0 - 0,75 \times REF \\ &= CT_0 + pa \times 0,75 \times REF - 0,75 \times REF \end{aligned}$$

Donde:

pa es la importancia relativa de la población ajustada de la CAC en el total (en tanto por uno)

REF es el valor de la recaudación en términos normativos de los tributos del REF mencionados en la DA segunda de la Ley 22/2009.

Dado lo anterior, la TG se vería disminuida en un importe igual a la segunda parte de la última ecuación.

3) FSG = NGF – (CT+TG)

Cabrían dos posibilidades:

3.1) Que en las NGF se incluya también el REF. En ese caso:

$$FSG_1 = NGF_1 - CT_1 - TG_1$$

Donde:

$$NGF_1 = NGF_0 + REF$$

$$CT_1 = CT_0 + REF$$

$$TG_1 = TG_0 + 0,75 \times REF \times (pa - 1)$$

Sustituyendo:

$$NGF_1 = NGF_0 + REF - CT_0 - REF - TG_0 - 0,75 \times REF \times pa + 0,75 \times REF$$

Sabiendo que:

$$FSG_0 = FSG_0 - CT_0 - TG_0$$

Se deduce:

$$FSG_1 = FSG_0 + 0,75 \times REF(1 - pa)$$

Es decir, el FSG_1 crecería justo en el importe que bajaría la TG_1 , compensándose uno con el otro.

3.2) Que en las NGF no se incluya el REF:

$$FSG_1 = NGF_1 - CT_1 - TG_1$$

Donde:

$$NGF_1 = NGF_0$$

$$CT_1 = CT_0 + REF$$

$$TG_1 = TG_0 + 0,75 \times REF \times (pa - 1)$$

Sustituyendo

$$NGF_1 = NGF_0 - CT_0 - REF - TG_0 - 0,75 \times REF \times pa + 0,75 \times REF$$

Sabiendo que:

$$FSG_0 = FSG_0 - CT_0 - TG_0$$

Se deduce:

$$FSG_1 = FSG_0 - REF - 0,75 \times REF \times pa + 0,75 \times REF =$$

$$FSG_1 = FSG_0 - REF \times (1 + 0,75 \times pa - 0,75) =$$

$$FSG_1 = FSG_0 - REF \times (0,25 + 0,75 \times pa)$$

En esta alternativa el FSG_1 sería inferior en la cuantía del REF multiplicado por $(0,25 + 0,75 \times pa)$.

4) Fondo de cooperación

No se ve alterado por la inclusión del REF dado que las condiciones para que las CCAA sean beneficiarias y los criterios de reparto son independientes de la capacidad tributaria.

5) Fondo de competitividad

Se trata de ahora considerar cómo quedaría la participación de Canarias en este Fondo tras la inclusión del REF en la CT. Se efectúa este análisis de forma separada para las alternativas 3.1 y 3.2.

5.1) Fondo de competitividad bajo hipótesis 3.1

$$FHN_{pha1} = \frac{CT_1 + TG_1 + FSG_1 + Fcoop_1}{N_1} =$$

La población total no se ve alterada por la inclusión o no del REF: $N_1 = N_0$.
Sustituyendo

$$= \frac{CT_0 + REF + TG_0 + 0,75 \times REF \times (pa - 1) + FSG_0 + 0,75 \times REF \times (1 - pa) + Fcoop_0}{N_0} =$$

Simplificando:

$$FHN_{pha1} = \frac{CT_0 + REF + TG_0 + FSG_0 + Fcoop_0}{N_0}$$

Se deduce la misma situación que con el SF vigente, donde el REF se incluye en el numerador de acuerdo a la disposición adicional segunda.

El único cambio para el cálculo del índice de financiación sería en el denominador. Dicho denominador se determina incluyendo el REF, pero sin incluir el Fondo de Cooperación y para el conjunto de las CCAA de régimen común.

El denominador crecería en la cuantía de REF/N , siendo N la totalidad de la población de las CCAA de régimen común. Por tanto, los índices de financiación de todas las CCAA (no solo el de la CAC) bajarían.

El índice de financiación de todas las CCAA disminuiría en una cuantía igual a:

$$I_0 \times \frac{REF}{F + REF}$$

Donde:

I_0 es el índice de financiación homogénea sin introducir el REF

F es la financiación homogénea de todas las CCAA.

El resultado final sería que básicamente, y si se dan las condiciones para ello (dotación suficiente), se repartiría entre todas las CCAA beneficiarias una cuantía adicional, siendo esta cuantía adicional inferior a la totalidad del REF. Concretamente, cada CA con un índice inferior a la media para llegar a ésta recibiría una cuantía adicional igual a:

$$(REF/N)*N_i$$

donde N y N_i son la población ajustada total y la de la CA, respectivamente, frente a la alternativa actual en la que no se incluye el REF en la CT.

5.2) Fondo de competitividad bajo hipótesis 3.2

$$FHN_{pha1} = \frac{CT_1 + TG_1 + FSG_1 + Fcoop_1}{N_1} =$$

Sustituyendo

$$= \frac{CT_0 + REF + TG_0 + 0,75 \times REF \times (pa - 1) + FSG_0 - REF \times (0,25 + 0,75 \times pa) + Fcoop_0}{N_0} =$$

Simplificando:

$$FHN_{pha1} = \frac{CT_0 + TG_0 + FSG_0 + Fcoop_0}{N_0}$$

Como se puede observar, el índice de financiación en el numerador no incluiría la cuantía del REF, por lo que la CAC podría percibir a través de este fondo una cuantía igual a la que le correspondería si no se incluyera el REF.

Síntesis:

En la siguiente tabla se recogen a modo de síntesis las principales diferencias que se registrarían en cada uno de los componentes del SF si se incluyera el REF en la CT.

Componentes	Hipótesis 3.1	Hipótesis 3.2
CT	$\Delta = \text{REF}$	$\Delta = \text{REF}$
TG	$\nabla = 0,75 \times \text{REF} \times (pa-1)$	$\nabla = 0,75 \times \text{REF} \times (pa-1)$
FSG	$\Delta = 0,75 \times \text{REF} (1-pa)$	$\nabla = -\text{REF} \times (0,25 + 0,75 \times pa)$
FINANCIACIÓN BÁSICA	REF	0
F. COOP	0	0
F. COMP	0	REF
	(salvo por el efecto en su caso del denominador del índice y siempre que la CAC apareciera con un índice inferior a la unidad)	(salvo por el efecto en su caso del denominador del índice y siempre que la CAC apareciera con un índice suficientemente inferior a la unidad)
TOTAL	REF	REF

Observaciones

Hipótesis 3.1:

El incremento en la financiación en la cuantía del REF no resultaría en un incremento adicional real, ya que la CAC ya lo viene percibiendo como tributos propios. De los recursos sujetos a liquidación, la TG y el FSG experimentarían cambios del mismo importe, pero de signo contrario, mientras que el Fondo de Competitividad quedaría igual (salvo efecto del denominador).

Hipótesis 3.2:

La CAC experimentaría una disminución en la TG y en el FSG que liquidaría el Estado, en una cuantía total igual al REF. Por otro lado, en otro recurso sujeto a liquidación, el Fondo de Competitividad, **se registraría un incremento igual al REF (sin perjuicio del incremento que pudiera registrarse por el efecto que hemos denominado como denominador)**. Así mismo, en esta hipótesis se corre el riesgo de (a) que la dotación total del Fondo de Competitividad no fuera suficiente para dar cobertura para que la CAC alcanzara el promedio de las CCAA, incluyendo la dotación REF, y (b) que el índice de financiación, tras la inclusión de la dotación del fondo de cooperación, a efectos del fondo de competitividad deberá ser lo suficientemente bajo para permitir a la CAC recuperar las disminuciones en la TG y en el FSG.

Los efectos de la inclusión del REF en la CT son los mostrados en los desarrollos anteriores, sin perjuicio de los efectos de la evolución dinámica propia del SF actual.

Temas de divulgación

LAS DIVERSAS ALTERNATIVAS PARA LA MATERIALIZACIÓN DE LA RIC

Murli Kessomal Kaknani

INTRODUCCIÓN

El presente capítulo sintetiza los distintos supuestos en que se puede materializar la RIC, destacando las principales novedades respecto a la normativa vigente hasta el año 2014 (se reseñará en negrita, para su mejor identificación) y haciendo mención también a aquellas formas de materialización de la RIC que no serán posibles a partir del año 2015, al ser suprimidas en el nuevo marco normativo.

Antes de entrar en el desarrollo de los distintos supuestos, hemos de señalar que las alternativas novedosas de materialización solo serán aptas para las dotaciones que se realicen a partir del uno de enero de 2015 y no para las anteriores, aunque se materialicen después de esa fecha.

Los distintos supuestos en que se puede materializar la RIC para las dotaciones realizadas a partir del uno de enero de 2015, vienen reguladas, como ocurría con anterioridad, en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

La Ley distingue en cuatro grupos, los distintos supuestos de materialización de la RIC, recogidos bajo las letras A, B, C y D, dentro del artículo 27.4. Los cuatro primeros epígrafes del presente documento describen el contenido de dichos apartados, añadiendo un último apartado para hacer referencia a otras novedades de interés.

1. MATERIALIZACIÓN EN INMOVILIZADO NO FINANCIERO COMO INVERSIÓN INICIAL (artículo 27.4.A)

En este grupo se incluyen las llamadas inversiones iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del inmovilizado material o intangible como consecuencia de:

- a) La creación de un establecimiento.
- b) La ampliación de un establecimiento.

- c) La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
- d) La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.

También tendrá la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente de este beneficio fiscal y se afecte:

- A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.
- Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el RDL 1175/1990.
- **A las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación**, este concepto de materialización no es novedoso, pero si amplía el existente con anterioridad ya que en la normativa anterior se exigía además que la zona comercial debía estar situada en una zona en declive (estas eran las siguientes: San Agustín y Playa del Inglés en Gran Canaria, Puerto de la Cruz y los Cristianos en Tenerife, Corralejo y Morro Jable en Fuerteventura y Puerto del Carmen en Lanzarote).
- A las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.
- A los solos efectos de entender incluido en el importe de la materialización de la RIC el valor correspondiente al suelo, se considerarán obras de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble.

Con la normativa anterior, no se permitía la materialización en elementos de transporte que no se destinaran al uso interno de las empresas y no po-

dían utilizarse para la prestación de servicios de transporte a terceros, **esta limitación ha desaparecido, es decir, hoy en día es posible la materialización en elementos de transporte sin ninguna restricción específica, tal como además se recoge en el artículo 13 del reglamento.**

En caso de inmovilizado intangible deberá tratarse de derechos de uso de propiedad industrial o intelectual, conocimientos no patentados y de concesiones administrativas. Así mismo, deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- Utilizarse exclusivamente en el establecimiento que reúna las condiciones indicadas.
- Ser amortizable.
- Ser adquiridos a terceros en condiciones de mercado. En el caso de las concesiones administrativas se entenderá que son adquiridas a precio de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva.
- Figurar en el activo de la empresa.

Tratándose de contribuyentes que cumplan las condiciones de ser empresas de reducida dimensión, según el artículo 101 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, la inversión 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. Tratándose de suelo, deberán cumplirse en todo caso las condiciones previstas en esta letra.

2. CREACIÓN DE PUESTOS DE TRABAJO ASOCIADA A UNA INVERSIÓN INICIAL (artículo 27.4.B) O COMO AYUDA AL FUNCIONAMIENTO (artículo 27.4.B bis)

Se admite la materialización de la RIC en la creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra A,

siempre 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 contribuyente producido en dicho período respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores a la fecha de entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que dicho incremento se mantenga durante un período de cinco años, salvo en el caso de contribuyentes que cumplan las condiciones de ser empresa de reducida dimensión en base al artículo 101 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 lo que respecta a la creación de puestos de trabajo como ayuda al funcionamiento (artículo 27.4.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 efectuada por el contribuyente en el período impositivo.**

Esta novedad, y quizás la más importante de esta reforma, será objeto de estudio en otro capítulo, por lo que no se desarrollara en éste.

Señalar, sin embargo, que el límite de aplicación del 50% es independiente del mismo límite del 50% existente en la materialización en Deuda Pública y otros, que comentaremos más adelante, por lo que su aplicación conjunta de ambos incentivos dota de un mayor atractivo la aplicación de la citada ayuda.

3. MATERIALIZACIÓN EN INMOVILIZADO NO FINANCIERO COMO AYUDA AL FUNCIONAMIENTO (artículo 27.4.C)

Se integran en este apartado la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que no pueda ser considerada como in-

versión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A anterior, así como la inversión en elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario o la materialización en gastos de investigación y desarrollo de acuerdo a lo establecido en el desarrollo reglamentario.

Tratándose de vehículos de transporte de pasajeros por vía marítima o por carretera, deberán dedicarse exclusivamente a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las Islas Canarias.

Tratándose de suelo, edificado o no, éste deberá afectarse:

- A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.
- Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el RDL 1175/1990.
- A las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación, este concepto de materialización no es novedoso, pero si amplía el existente con anterioridad dado que la normativa previa exigía además que la zona comercial debía estar situada en una zona en declive (estas eran las siguientes: San Agustín y Playa del Inglés en Gran Canaria, Puerto de la Cruz y los Cristianos en Tenerife, Corralejo y Jandía en Fuerteventura y Puerto del Carmen en Lanzarote).
- A las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.
- A los solos efectos de entender incluido el valor correspondiente al suelo en el importe de la materialización de la RIC, se considerarán obras de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble.

4. MATERIALIZACIÓN EN INVERSIONES FINANCIERAS COMO AYUDAS AL FUNCIONAMIENTO (artículo 27.4. D)

La materialización en inversiones financieras como ayuda al funcionamiento incluye una amplia gama de posibilidades, a saber:

1º. 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 previsto en el segundo párrafo del apartado 1 de este artículo (que establece limitaciones a la materialización para las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios a entidades del mismo grupo de sociedades y a entidades vinculadas), siempre que tanto la suscriptora del capital como la que efectúa la inversión cumplan las condiciones para ser consideradas empresas de reducida dimensión en base al artículo 101 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, será posible efectuar las inversiones de las citadas letras A, B, **B bis** y **C** en los términos y condiciones previstos para este tipo de contribuyentes.

Esta ampliación de las posibilidades de materialización es importante, si bien desde mi punto de vista es aún insuficiente, al limitarla a las empresas de reducida dimensión, especialmente cuando en nuestro territorio se pretende reformar la industria hotelera. En muchos casos esta reforma no cumple los requisitos para ser considerada inversión inicial, limitando la aplicación de esta alternativa para materializar la RIC e impidiendo ligar este incentivo fiscal con los objetivos de política económica en materia turística.

Estas sociedades deberán efectuar estas inversiones en el plazo de tres años, computándose desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que el contribuyente que adquiere las acciones o las participaciones en su capital hubiera dotado la reserva regulada en este artículo, aclarando el artículo 20 del Reglamento que la materialización se en-

tenderá producida en la fecha en que la entidad emisora de los títulos haga entrar en funcionamiento los elementos patrimoniales adquiridos.

Los elementos patrimoniales así adquiridos deberán mantenerse en funcionamiento en Canarias en los términos previstos en este artículo (durante un período mínimo de 5 años y afecto a la actividad económica).

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.

A estos efectos, la entidad suscriptora del capital procederá a comunicar fehacientemente a la sociedad emisora el valor nominal de las acciones o participaciones adquiridas, así como la fecha en que termina el plazo para la materialización de su inversión. La sociedad emisora comunicará formalmente a la entidad suscriptora de su capital las inversiones efectuadas con cargo a sus acciones o participaciones cuya suscripción haya supuesto la materialización de la reserva, así como las correspondientes fechas. Las inversiones realizadas se entenderán financiadas con los fondos derivados de las acciones o participaciones emitidas según el orden en el que se haya producido su desembolso efectivo. En el caso de desembolsos efectuados en la misma fecha, se considerará que contribuyen de forma proporcional a la financiación de la inversión.

2º. Acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades ZEC como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que se cumplan con los requisitos y condiciones establecidos en el número 1 anterior de esta letra D. Adicionalmente, se deberán reunir las siguientes condiciones:

El importe de la emisión o ampliación de capital destinada a la materialización de la reserva no podrá aplicarse, en ningún caso, al cumplimiento de los requisitos de inversión mínima de las entidades ZEC regulados en el artículo 31 de esta Ley (100.000 euros para las empresas que desarrollen sus actividades en Gran Canaria o Tenerife y 50.000 euros para las que lo hagan en el resto de las islas). Esta novedad supone una restricción a la aptitud de determinadas inversiones como materialización de la RIC, pero, sin embargo, hemos de decir que tiene toda la lógica ya que se trata de requisito imprescindible para ser considerada entidad ZEC, por lo que al ser obliga-

toria dicha inversión para poder aplicar los beneficios fiscales correspondientes a la ZEC, no tendría sentido la aplicación de un segundo incentivo, la RIC, para la misma inversión.

Se ha eliminado la restricción existente en la normativa anteriormente vigente, respecto a que el importe de la emisión o ampliación debería ser superior a 750.000 euros. En nuestra opinión, se trataba de una limitación absurda si lo que se desea es facilitar la aplicación del incentivo.

Se ha eliminado, también, la restricción existente respecto que al menos, el 10% de la emisión o ampliación de capital debía ser suscrito por alguna persona o entidad que no materialice cantidades destinadas a la RIC. Esta limitación, igualmente absurda, a mi juicio, e inexistente, por ejemplo, en la materialización a través de la suscripción de acciones o participaciones en entidades no ZEC.

La persona o entidad que suscriba las acciones o participaciones emitidas no podrá transmitir o ceder el uso a terceros de los elementos patrimoniales afectos a su actividad económica, existentes en el ejercicio anterior a la suscripción, en dicho ejercicio o en los cuatro ejercicios posteriores, salvo que haya terminado su vida útil y se proceda a su sustitución o que se trate de operaciones realizadas en el curso normal de su actividad por contribuyentes que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de elementos patrimoniales del inmovilizado, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. En ningún caso podrá transmitirlo o ceder su uso a la entidad de la ZEC cuyas acciones suscriba ni a otra persona vinculada con esta última en los términos indicados.

La persona o entidad que suscriba las acciones o participaciones emitidas no procederá a la reducción de su plantilla media total, existente en el ejercicio anterior a la suscripción, en los cuatro ejercicios posteriores. Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa 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.

En el artículo 20 del reglamento se aclara que la materialización se entenderá producida en la fecha en que la entidad emisora de los títulos haga entrar en funcionamiento los elementos patrimoniales adquiridos

3º. Cualquier instrumento financiero emitido por entidades financieras siempre que los fondos captados con el objeto de materializar la Reserva sean destinados a la financiación en Canarias de proyectos privados, cuyas inversiones sean aptas de acuerdo con lo regulado en este artículo, siempre que las emisiones estén supervisadas por el Gobierno de Canarias, y cuenten con un informe vinculante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, el contribuyente que materializa la Reserva procederá a comunicar fehacientemente a la entidad financiera el importe de la misma, así como la fecha en la que termina el plazo para la materialización. Esta última, a su vez, comunicará fehacientemente al contribuyente las inversiones efectuadas, así como su fecha. Las inversiones realizadas se entenderán financiadas según el orden en el que se haya producido el desembolso efectivo. En el caso de desembolsos efectuados en la misma fecha, se considerará que contribuyen de forma proporcional a la financiación de la inversión.

Las inversiones realizadas no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal, salvo los previstos en el artículo 25 de esta Ley 19/1994.

Esta nueva posibilidad de materialización, entiendo, que es importante si bien, a mi juicio, sólo será aplicable a aquellas inversiones realizadas por empresas de un mismo grupo en las que unas realicen la financiación y materialización de la RIC y otras las inversiones correspondientes en vez de tener que acudir a ampliaciones de capital como actualmente se venía haciendo dando lugar a participaciones cruzadas sin ningún criterio.

Ya que en el supuesto de que la materialización y financiación la realizara una empresa independiente de quien realice la inversión ésta optará, normalmente, por financiarse por sí sola, ya que no renunciará a la aplicación de este incentivo o de cualquier otro, como la Deducción para Inversiones en Canarias, por ejemplo, a la que tendría derecho teniendo en cuenta además, los bajos tipos de interés vigentes hoy en día, en las operaciones de financiación comparados con el coste de renunciar a la aplicación de los incentivos fiscales.

De hecho, a la fecha de publicación de este libro no se ha materializado un solo euro por esta vía, teniendo en cuenta además las formalidades y autorizaciones ya señaladas que esta nueva forma de materializar la RIC conlleva.

En el artículo 20 del reglamento se aclara que la materialización se entenderá producida en la fecha en que la entidad emisora de los títulos haga entrar en funcionamiento los elementos patrimoniales adquiridos.

Se ha suprimido la posibilidad de materializar la RIC en acciones o participaciones en el capital o en el patrimonio emitidas por sociedades y fondos de capital riesgo, si bien se podría pensar que ello ha reducido las posibilidades de materialización de la RIC en la práctica, en todo el período de vigencia en el que se pudo utilizar esta forma de materialización, jamás fue usada.

4º. Títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos Autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructuras y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50% de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

A estos efectos, el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias previo informe del Comité de Inversiones Públicas.

De esta posibilidad de materialización existente desde los inicios de la RIC, señalar que sólo han emitido este tipo de títulos la Comunidad Autónoma de Canarias y los Cabildos Insulares de Gran Canaria y Tenerife, no habiendo sido utilizada esta fuente de financiación por ninguna otra Corporación Local ni empresa pública ni Organismo Autónomo.

5º. Títulos valores emitidos por Organismos Públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras de equipamiento de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del 50% de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

A estos efectos el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la

Comunidad Autónoma de Canarias previo informe del Comité de Inversiones Públicas.

De esta posibilidad de materialización existente desde los inicios de la RIC, señalar que, la misma no ha sido utilizada por ningún Organismo Público.

6º. Títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructura o equipamiento de interés público para las Administraciones Públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habilitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del 50% de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio y en los términos previstos reglamentariamente.

La emisión de los correspondientes títulos valores estará sujeta a autorización administrativa previa por parte de la Administración competente para el otorgamiento del correspondiente título administrativo habilitante.

A estos efectos y cuando se trate de entidades del sector público, el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias previo informe del Comité de Inversiones Públicas.

De esta posibilidad de materialización existente desde los inicios de la RIC, señalar que, la misma tampoco ha sido utilizada por ningún Organismo Público.

5. OTRAS NOVEDADES EN RELACIÓN A LA MATERIALIZACIÓN DE LA RIC

1º. La materialización en buques se entenderá situada y utilizada en el Archipiélago cuando tenga pabellón español y **puerto base en Canarias**, modificación importante, ya que la normativa anterior hacía referencia a la matriculación en Canarias, lo cual hacía prácticamente imposible que dichas inversiones fueran consideradas aptas para materializar la RIC.

2º. No se considerará incumplido el requisito de mantenimiento 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** y permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período de 5 años. No podrá entenderse que esta nueva

adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a las RIC, **salvo por el importe de la misma que exceda del valor neto contable** del elemento patrimonial que se sustituye. En el caso de adquisición de suelo el plazo será de 10 años.

En los casos de pérdida del elemento patrimonial se deberá proceder a su sustitución en los términos previstos en el párrafo anterior.

Estas modificaciones respecto a la normativa anteriormente vigente son muy importantes, ya que lleva a cabo una amplia aclaración de la normativa, posibilitando que las empresas actualicen su equipamiento de toda índole con una mayor celeridad, con lo que indirectamente crecerá el PIB de nuestra región y posiblemente el empleo.

