

**CANARIAS EN EL MARCO LEGAL DE LA  
UNIÓN EUROPEA. LOS INCENTIVOS FISCALES PARA  
CANARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE  
SOCIEDADES ESPAÑOL ANTE EL PROCESO DE  
ARMONIZACIÓN COMUNITARIA**

*Autor: Álvaro González Lorente*

INV. N.º 10/03

Edita: Instituto de Estudios Fiscales  
N.I.P.O.:111-03-031-6  
I.S.B.N.: 84-8008-137-6  
Depósito Legal: M-49494-2003  
P.V.P.: 12 € (IVA incluido)

UNIVERSIDAD DE LA LAGUNA  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA DE LAS INSTITUCIONES,  
ESTADÍSTICA ECONÓMICA Y ECONOMETRÍA

**CANARIAS EN EL MARCO LEGAL DE LA UNIÓN EUROPEA.  
LOS INCENTIVOS FISCALES PARA CANARIAS EN EL  
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL ANTE EL PROCESO DE  
ARMONIZACIÓN COMUNITARIA**

Trabajo de investigación realizado por ÁLVARO GONZÁLEZ LORENTE para la obtención del título de Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, bajo la codirección de los Doctores D. RAFAEL S. ORTIZ CALZADILLA, Catedrático de Economía Aplicada de la Universidad Complutense, y D. LUIS MARTÍNEZ DE AZAGRA BENÍTEZ DE LUGO, Catedrático de Economía Aplicada de la Universidad de La Laguna.



*A Raquel, Marta y Ana sin cuyo amor y cariño,  
apoyo, comprensión y tolerancia este trabajo  
no habría sido posible.  
A mis padres por su contribución a la  
formación de la persona que soy.*

Septiembre de 2002



## ÍNDICE

### CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

- 1.1. Objeto y metodología de la investigación
- 1.2. Período de estudio
- 1.3. Fuentes bibliográficas y estadísticas
- 1.4. Agradecimientos

### CAPÍTULO 2. APROXIMACIÓN TEÓRICA AL OBJETO DE ESTUDIO

- 2.1. Los objetivos de la Unión Europea y la necesidad de armonizar la imposición para la consecución de tales objetivos
- 2.2. Evolución de los procesos de armonización fiscal en la Unión Europea
  - 2.2.1. Armonización de la imposición indirecta
    - 2.2.1.1. Armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido
      - 2.2.1.1.1. Antecedentes (1962-1985)
      - 2.2.1.1.2. Realización del Mercado Interior (1985-1993)
      - 2.2.1.1.3. El régimen transitorio del IVA (a partir de 1993)
      - 2.2.1.1.4. Un Sistema Común de IVA
      - 2.2.1.1.5. Programa de trabajo. Evolución por etapas hacia el nuevo sistema común de IVA
      - 2.2.1.1.6. Desarrollo del programa de trabajo previsto por el documento de la Comisión COM(96) 328 (julio de 1996-diciembre de 2000)
      - 2.2.1.1.7. Nueva estrategia 2000: reevaluación del programa presentado en 1996
    - 2.2.1.2. Armonización de las *Accisas* o Impuestos Especiales
      - 2.2.1.2.1. Antecedentes (1962-1992)
      - 2.2.1.2.2. Situación actual de las *accisas*. El régimen impuesto por la directiva 92/12/CEE (1992-2001)
    - 2.2.1.3. Armonización de los Impuestos sobre concentraciones de capitales y transacciones de títulos (1962-2001)
  - 2.2.2. Armonización de la imposición directa
    - 2.2.2.1. Armonización de los impuestos sobre la renta de sociedades

- 2.2.2.1.1. Antecedentes (1958-1975)
- 2.2.2.1.2. Situación actual del proceso de armonización en materia de Impuestos sobre Sociedades (1975-2001)
- 2.2.2.1.3. Valoración del proceso armonizador del Impuesto sobre Sociedades y perspectivas futuras
- 2.2.2.2. Armonización de los impuestos sobre la renta de las personas físicas
- 2.3. Síntesis de la evolución de los procesos de armonización fiscal en la Unión Europea

## CAPÍTULO 3. LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS EN EL MARCO LEGAL COMUNITARIO

- 3.1. Evolución histórica del Régimen Económico y Fiscal canario
  - 3.1.1. Evolución histórica del actual ordenamiento jurídico, económico y fiscal canario
  - 3.1.2. Antecedentes históricos en el Impuesto sobre Sociedades español de los actuales incentivos fiscales canarios: El Fondo de Previsión para Inversiones y la deducción por inversión en activos fijos nuevos (1957-1991)
  - 3.1.3. Regulación actual del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (1991-2001)
- 3.2. El régimen de integración de Canarias en la Unión Europea
  - 3.2.1. Identificación de las fases del proceso de integración de Canarias en la Unión Europea
  - 3.2.2. El Acta de adhesión de España y el Protocolo número 2 (1986-1991)
  - 3.2.3. El Reglamento 1911/91 y la decisión POSEICAN (1991-2001)
    - 3.2.3.1. Política Comercial y Unión Aduanera
    - 3.2.3.2. Política Fiscal
    - 3.2.3.3. Eficacia de la aplicación del Reglamento 1911/91 y de la Decisión POSEICAN
  - 3.2.4. El futuro de Canarias en la UE: el artículo 227.2 del Tratado de Roma, la Declaración 26 del Tratado de Maastricht y el nuevo artículo 299.2 del Tratado de Roma
- 3.3. Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea y el artículo 299.2 del Tratado de Roma
  - 3.3.1. Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea
  - 3.3.2. La trascendencia del nuevo artículo 299.2 del Tratado de Roma
- 3.4. Estudio comparado del *status* actual de las diferentes regiones ultraperiféricas de la Unión Europea en materia de fiscalidad
  - 3.4.1. La especificidad de las regiones ultraperiféricas
  - 3.4.2. Las regiones ultraperiféricas en el marco normativo de la Unión Europea
  - 3.4.3. La participación de las regiones ultraperiféricas en los Fondos estructurales de la Unión Europea
  - 3.4.4. La adaptación de las políticas de la Unión Europea a las regiones ultraperiféricas en materia fiscal
  - 3.4.5. Las ayudas estatales de carácter no agrario a las regiones ultraperiféricas
  - 3.4.6. La situación general de las regiones ultraperiféricas (1986-1996)
- 3.5. Síntesis de la situación de las regiones ultraperiféricas



## CAPÍTULO 4. LOS PRINCIPALES INCENTIVOS FISCALES DEL REF DE CANARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- 4.1. La deducción por inversiones en Canarias
- 4.2. La Zona Especial Canaria (ZEC)
- 4.3. La Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)
- 4.4. Síntesis de los principales incentivos fiscales del REF en materia de imposición directa

## CAPÍTULO 5. EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA INTEGRACIÓN DE CANARIAS EN LA UNIÓN EUROPEA. LA CONTRIBUCIÓN DE LOS PRINCIPALES INCENTIVOS FISCALES DEL REF

- 5.1. Evolución de la presión fiscal en Canarias entre 1986 y 2000
- 5.2. La contribución de los principales incentivos fiscales del REF en materia de imposición directa al control de la presión fiscal en Canarias
- 5.3. Síntesis del resultado tributario de la integración de Canarias en la Unión Europea

## CAPÍTULO 6. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

### BIBLIOGRAFÍA Y LEGISLACIÓN

Bibliografía

Legislación comunitaria originaria o primaria

Legislación comunitaria derivada

Legislación comunitaria propuesta

Legislación nacional española

Legislación autonómica canaria



**CAPÍTULO 1**  
**INTRODUCCIÓN**



## 1.1. OBJETO Y METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

La Comunidad Económica Europea nace en 1957 integrada por seis países miembros, y su objetivo prioritario era el establecimiento de un mercado unificado entre los mismos, en el que la libre circulación, de mercancías, mano de obra y capitales, fuese una realidad y donde, frente al exterior, existiese una única tarifa exterior común.

El establecimiento del mercado común exigía la institucionalización de cuatro libertades fundamentales –libre circulación de mercancías, libre circulación de mano de obra, libre circulación de capitales, libertad de establecimiento y libre prestación de servicios– y la aplicación del principio de libre competencia, requiriendo por tanto, la supresión de los obstáculos arancelarios y extrarancelarios.

Esta institucionalización de las cuatro libertades básicas y la aplicación del principio de libre competencia hacían necesaria, a su vez, la adopción de las siguientes medidas:

1. La eliminación, entre los Estados miembros, de los derechos de aduanas y restricciones cuantitativas a la importación y exportación de mercancías, así como, cualquier otra medida de efecto equivalente.
2. El establecimiento de un arancel común y de una política comercial común respecto a terceros países.
3. La abolición entre los Estados miembros de los obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales.
4. El establecimiento de un régimen que garantizase que la competencia no sería falseada.
5. La aplicación de procedimientos que permitiesen coordinar las políticas económicas de los Estados miembros y evitar desequilibrios en sus balanzas de pagos.
6. La aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del Mercado Común.
7. La armonización de las legislaciones fiscales de los países miembros para eliminar las distorsiones económicas, puesto que la diversidad fiscal constituye uno de los elementos más perturbadores de la libre competencia y, en consecuencia, de los intercambios intracomunitarios.

Actualmente, cuando la hoy Unión Europea está integrada por quince Estados miembros<sup>1</sup>, el artículo 2.º del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, de 25 de marzo de 1957, en adelante Tratado de Roma o TCE indistintamente, según la redacción dada por el artículo 2.º 2 del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997, dispone: *"La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3.º y 3.º A, un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la*

---

<sup>1</sup> Sin perder de vista la futura ampliación de la UE hasta un total de 28 miembros, contemplada ya en el Tratado de Niza –D.O. n.º C 80 de 10 de marzo de 2001. Pp. 0001-0087–, que en su primera fase, a completar antes del 1 de enero de 2005, supone la incorporación de Eslovenia, Estonia, Polonia, República Checa, Hungría y Chipre.

*Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social, la igualdad entre el hombre y la mujer, un crecimiento sostenible y no inflacionista, un alto grado de competitividad y de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros".*

Por su parte el artículo 3.º 1 del Tratado de Roma en la redacción dada por el Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992 (art. 8.º B.3) y según la numeración dada por el artículo 2.º 3 a) del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997 regula que *"Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2.º, la acción de la Comunidad implicará, en las condiciones y según el ritmo previstos en el presente Tratado: (...)*

*c) Un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.(...)*

*h) La aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común.(...)"*.

Generalmente en el marco de la Comunidad se entiende por armonización fiscal lo que se expone en el Informe NEUMARK: *"El objetivo esencial de la armonización fiscal es incentivar la interacción de la competencia, de tal forma que, la integración y el crecimiento de los Estados miembros pueda conseguirse de manera simultánea y gradual. No es un problema de estructura de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia de los impuestos existentes en cada país sobre los procesos de integración y crecimiento económico".*

Esta definición se presta en principio a dos interpretaciones. Una primera identificaría la armonización con el establecimiento de procesos de consulta entre los Estados miembros y de acuerdos flexibles entre ellos para establecer los impuestos sobre bases similares y a tipos semejantes. La segunda interpretación iría en la línea de la "estandarización", propugnando una igualación de las bases y los tipos en todos los Estados miembros por decisión de la Unión Europea.

Por su parte el artículo 299 del Tratado CE<sup>2</sup> dispone:

*"Artículo 299.*

*1. El presente Tratado se aplicará al Reino de Bélgica, al Reino de Dinamarca, a la República Federal de Alemania, a la República Helénica, al Reino de España, a la República Francesa, a Irlanda, a la República Italiana, al Gran Ducado de Luxemburgo, al Reino de los Países Bajos, al Reino de Noruega, a la República de Austria, a la República Portuguesa, a la República de Finlandia, al Reino de Suecia y al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte<sup>3</sup>.*

*2. Las disposiciones del presente Tratado se aplicarán a los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias.*

*No obstante, teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizada por su gran*

<sup>2</sup> Antiguo artículo 227 del TCE. La nueva numeración le fue dada por el artículo 12 del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997, la redacción del apartado 2 corresponde al nuevo contenido dado por el artículo 2.º.55 del propio Tratado de Amsterdam, y, la redacción del apartado 1, le fue dada por el artículo 27 del Tratado de Adhesión de Noruega, Austria, Finlandia y Suecia a la Unión Europea de 24 de junio de 1994.

<sup>3</sup> Redacción dada por el artículo 27 del tratado de adhesión de Noruega, Austria, Finlandia y Suecia a la UE de 24 de junio de 1994.

*lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del presente Tratado en dichas regiones, incluidas las políticas comunes.*

*El Consejo, al adoptar las medidas pertinentes contempladas en el párrafo segundo, tendrá en cuenta ámbitos tales como las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales comunitarios.*

*El Consejo adoptará las medidas contempladas en el párrafo segundo teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las regiones ultraperiféricas, sin poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interior y las políticas comunes<sup>4</sup>.*

*3. Los países y territorios de Ultramar, cuya lista figura en el Anexo II del presente Tratado, estarán sometidos al régimen especial de asociación definido en la Cuarta Parte de este Tratado.*

*El presente Tratado no se aplicará a los países y territorios de Ultramar no mencionados en la lista antes citada que mantengan relaciones especiales con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.<sup>5</sup>*

*4. Las disposiciones del presente Tratado se aplicarán a los territorios europeos cuyas relaciones exteriores asuma un Estado miembro.*

*5. Las disposiciones del presente Tratado se aplicarán a las islas Aland de conformidad con las disposiciones del Protocolo núm. 2 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia<sup>6</sup>.*

*6. No obstante lo dispuesto en los apartados precedentes:*

- a) El presente Tratado no se aplicará a las islas Feroe.*
- b) El presente Tratado no se aplicará a las zonas de soberanía del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en Chipre.*
- c) Las disposiciones del presente Tratado sólo serán aplicables a las islas del Canal y a la isla de Man en la medida necesaria para asegurar la aplicación del régimen previsto para dichas islas en el Tratado relativo a la adhesión de nuevos Estados miembros a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica, firmado el 22 de enero de 1972<sup>7</sup>.*

Cuando España firma en 1985 el Tratado de Adhesión a la CEE, Canarias se integra de forma parcial, articulándose para ella un régimen diferenciado que quedó recogido en el Protocolo 2

<sup>4</sup> Apartado 2 según redacción dada por artículo 2.º 55 del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997.

<sup>5</sup> Párrafo redactado por artículo 6.º 76 a) del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997.

<sup>6</sup> Apartado añadido por el artículo 6.º 76 b) del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997.

<sup>7</sup> Apartado según redacción y nueva numeración dada por el artículo 6.º 76 c) del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997.

de dicho Tratado. Esta especificidad del territorio canario, que en materia económica y fiscal se encuentra regulada por el Régimen Económico y Fiscal de Canarias –en adelante R.E.F. o REF, indistintamente– tiene su apoyo legal en la legislación interna española en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución Española de 1978 y en el artículo 45 del Estatuto de Autonomía de Canarias, respaldo que ha sido la consecuencia de un proceso histórico que nace en el siglo XV con la conquista de Canarias.

En la legislación comunitaria actual, especialmente en el derecho originario que es el que aporta mayores garantías jurídicas y mayor fuerza obligatoria al estar integrado por preceptos vinculantes, el régimen de integración de Canarias se encuentra definido por la temporalidad. El Tratado de Roma ha reconocido finalmente, mediante el artículo 299.2 introducido por el Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997, que Canarias es un territorio ultraperiférico<sup>8</sup> de la Unión Europea perteneciente al Reino de España, reconociendo al mismo tiempo la necesidad de adoptar medidas específicas a favor tanto de Canarias como de las restantes seis regiones ultraperiféricas comunitarias.

El nuevo artículo 299.2 del TCE está destinado, como parte del derecho originario comunitario que es, a convertirse en la base jurídica del futuro desarrollo legislativo que deberán acometer las Instituciones comunitarias con el fin de regular lo que se ha venido denominando comúnmente el "Estatuto Permanente" de las regiones ultraperiféricas.

Además de tratarse de una región ultraperiférica de la Unión Europea, Canarias posee una importante especialidad hacendística sustentada y reconocida por el derecho interno español y cuyos fundamentos y antecedentes históricos la convierten en un territorio ultraperiférico de especial peculiaridad.

Tras la integración de Canarias en la Unión Aduanera comunitaria y, en particular, en los últimos tiempos, se pueden plantear, entre otras muchas, las siguientes cuestiones:

1. ¿En qué medida la plena integración en la Unión Europea, asumida por Canarias en 1991 con la aprobación del Reglamento 1911/91, restringe, limita o condiciona la aplicación en Canarias de un régimen económico y fiscal diferenciado respecto al resto de los Estados miembros?
2. ¿Cuál es el grado de aplicabilidad a Canarias de las disposiciones del Derecho comunitario?, ¿en qué medida afecta y afectará a Canarias la labor legislativa de la Unión en el futuro?
3. ¿Cuál es el grado actual de armonización de la imposición directa e indirecta en la Unión Europea?, ¿cuál es previsiblemente el camino que seguirá dicho proceso de armonización?
4. ¿Qué implicaciones puede tener para Canarias el avance de los procesos de armonización de la imposición directa e indirecta acometidos por la Unión Europea?
5. ¿Cuál es la diferenciación fiscal existente entre Canarias y el resto de la Unión?
6. ¿Son eficaces los incentivos fiscales actualmente vigentes en el R.E.F. de Canarias como instrumento compensador de la especialidad canaria?

---

<sup>8</sup> La primera vez que se recoge el concepto de ultraperiferia para definir una política específica a desarrollar en unos territorios europeos concretos a nivel de derecho comunitario primario u originario es en la Declaración 26 del Tratado de Maastricht de 1992.



7. ¿Cuál es el futuro previsible del R.E.F. canario en el seno de la Unión Europea?, ¿existen garantías jurídicas suficientes de que la especialidad hacendística de Canarias vaya a ser respetada en el futuro por la UE?
8. ¿Se podrán seguir acogiendo las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea a lo dispuesto por el artículo 87.3.a) del TCE<sup>9</sup>?
9. ¿Qué repercusiones pueden tener para Canarias las ampliaciones futuras de la Unión previstas inicialmente para acoger en una primera fase –que finaliza antes del 1 de enero de 2005– a Eslovenia, Estonia, Polonia, República Checa, Hungría y Chipre y, en una segunda fase, a Rumania, Bulgaria, Lituania, Eslovaquia, Letonia, Malta y Turquía?
10. ¿Qué tratamiento fiscal reciben las restantes regiones ultraperiféricas de la Unión Europea?

A nuestro entender existe un cierto grado de incertidumbre respecto a la situación de Canarias como territorio integrado en la Unión Europea y sobre la trascendencia que dicha integración puede tener para la pervivencia y consolidación de su Régimen Económico y Fiscal, respetando su histórica especialidad frente al resto del territorio español y al resto de la Unión. Fundamentándose en esta idea el presente trabajo de investigación se ha guiado por tres objetivos fundamentales:

1. En primer lugar, dejar constancia, desde una perspectiva histórica, de la evolución seguida por el proceso de armonización de la imposición en la Unión Europea, entendiendo dicho proceso de armonización como un instrumento necesario para la consecución de uno de los objetivos fundacionales de la UE, esto es, un mercado interior caracterizado por la supresión entre los Estados miembros de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.
2. En segundo lugar, estudiar la evolución histórica de la especialidad hacendística de Canarias hasta nuestros días, poniendo de relieve la consolidación de su "status" diferenciado en el ordenamiento interno español y el reconocimiento comunitario de esa especialidad para lo cual analizaremos, entre otros aspectos, cómo han incidido las normas comunitarias en la evolución del Régimen Económico y Fiscal de Canarias hasta nuestros días y trataremos de hacer una previsión de la posible incidencia que tendrá la evolución normativa comunitaria sobre dicho régimen en un futuro no muy lejano.
3. Por último, tratar de evaluar la eficacia y contribución de los actuales incentivos fiscales que incorpora el REF canario a la consecución de los objetivos para los que fueron diseñados, y determinar su posible evolución futura dentro del marco legal de la UE tras la modificación normativa introducida por el Tratado de Amsterdam en el artículo 227 del Tratado de Roma, que introdujo el nuevo artículo 299.2 de dicho Tratado y teniendo presente la especial relevancia del artículo 87.3 del Tratado de Roma por su trascendencia para la vigencia e intensidad de una buena parte de los principales incentivos fiscales actualmente en vigor en Canarias.

Para ello, en primer lugar, estudiaremos la evolución de la presión fiscal<sup>10</sup> en Canarias para el período que va desde 1986 hasta el año 2000. Mediante este estudio

---

<sup>9</sup> Las letras a), b) y c) del artículo 87.3 del Tratado de Roma son las encargadas de regular el régimen de excepción de las ayudas de estado. Todas las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea se encuentran actualmente acogidas a la letra a).

<sup>10</sup> En nuestra investigación, y para estimar la presión fiscal en Canarias, sólo tendremos en cuenta los impuestos directos (impuestos sobre la renta, el patrimonio o las transferencias de riqueza) y los impuestos indirectos (impuestos sobre el consumo), dejando al margen por tanto las cotizaciones sociales.

pretendemos acreditar la realidad de una de nuestras hipótesis de trabajo que consiste en que la presión fiscal en Canarias ha ido en constante aumento en el período de análisis sobre todo a partir de la plena integración de Canarias en la Unión Europea que tuvo lugar en 1991<sup>11</sup>.

Y, en segundo lugar, analizaremos la contribución de los principales incentivos fiscales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Canarias, al amparo del R.E.F. canario, al mantenimiento de la tradición hacendística canaria caracterizada por una sensible menor presión fiscal indirecta frente al resto del territorio español y a la consecución de los objetivos de política económica que incorporan para Canarias las Leyes 20/1991, de 7 de junio de 1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias y 19/1994, de 6 de junio de 1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, reguladoras del actual R.E.F. de Canarias. De esta forma, pretendemos, una vez contrastada la hipótesis anteriormente expuesta, verificar en qué medida la aplicación de estos incentivos ha contribuido a frenar la escalada de la presión fiscal en Canarias en el período analizado.

La segunda hipótesis de nuestro estudio empírico es que los principales incentivos fiscales del R.E.F. canario, aplicables en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, han contribuido de manera notable a mitigar el aumento de la presión fiscal en Canarias como consecuencia de la contención del aumento de la presión fiscal directa que ha paliado, al menos en parte, el importante aumento que ha experimentado la presión fiscal indirecta en Canarias desde el momento de su adhesión a la por entonces Comunidad Económica Europea.

Antes de pasar a una breve exposición de la metodología de este trabajo de investigación, convendría hacer referencia a las dificultades a las que nos hemos enfrentado para llevar a cabo nuestra investigación.

Entre las principales dificultades a que nos enfrentamos para llevar a cabo nuestra investigación hay que destacar, por su especial relevancia, la falta de información estadística con la que obtener series temporales más largas que nos permitiesen evaluar la eficacia de la Reserva para Inversiones en Canarias —en adelante RIC o R.I.C., indistintamente—. En este sentido hubiésemos deseado disponer al menos de datos de los ejercicios 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002 para poder obtener conclusiones sobre el porcentaje de materialización y sobre la correcta o incorrecta materialización de las dotaciones a la RIC de las empresas canarias correspondientes a los ejercicios de 1994, 1995, 1996 y 1997<sup>12</sup>.

La disponibilidad de tales datos nos habría permitido observar y establecer tendencias más fiables. Por ejemplo si el grado de cumplimiento de la materialización va creciendo o decreciendo con el paso del tiempo o si el período empleado para la materialización de las dotaciones tiende a acortarse o a ampliarse.

Por todo ello limitamos nuestras aspiraciones iniciales de extensión y profundidad del estudio empírico de la RIC. La falta de información estadística aludida nos impidió llevar a cabo un aná-

---

<sup>11</sup> La plena integración de Canarias en la Unión Europea se produjo tras la aprobación del Reglamento (CEE) n.º 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias y la Decisión del Consejo 91/314/CEE, de 26 de junio de 1991, por la que se establece un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las islas Canarias (POSEICAN).

<sup>12</sup> Teniendo en cuenta que el plazo temporal para materializar las dotaciones a la RIC del año 1994 finalizó, con carácter general, el 31 de diciembre de 1998, que el plazo para materializar las dotaciones a la RIC de 1995 finalizaría, en general, el 31 de diciembre de 1999 y así sucesivamente.

lisis que nos permitiese obtener conclusiones sobre el porcentaje de materialización y sobre la correcta o incorrecta materialización de las dotaciones a la RIC de las empresas canarias. La recogida de los datos contables necesarios para este tipo de estadística se tendría que llevar a cabo manualmente y revisando uno por uno los depósitos de cuentas de todos los años del período analizado y de todas las empresas que integrasen la muestra, buscando y localizando físicamente los datos en los archivos de los distintos Registros Mercantiles de Canarias. Pero estas dificultades nos llevan a plantearnos retos futuros, siendo objeto de estudio de próximos trabajos de investigación.

Por otro lado los continuos cambios legislativos, tanto en materia de regulación del REF canario, como del resto de la legislación española aplicable –por ejemplo la nueva Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades–, como de la normativa comunitaria –caso de la aprobación del nuevo artículo 299.2 del TCE introducido por el Tratado de Amsterdam– también han dificultado nuestra investigación al afectar, y en algunos casos modificar sustancialmente, las bases jurídicas sobre las que la misma se asienta. También la doctrina ha contribuido a alterar nuestros planteamientos. En este sentido, el "Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias"<sup>13</sup>, Comisión constituida mediante Resolución de 30 de junio de 2000 del Secretario de Estado de Hacienda, implicó cambios en algunos de nuestros enfoques.

Todas las restricciones enunciadas contribuyeron a condicionar tanto la metodología como las técnicas de análisis y limitaron la ambición de nuestras aspiraciones iniciales. A medida que iba transcurriendo el tiempo y profundizábamos en el conocimiento de nuestro campo de estudio, pasamos de la pretensión de realizar un estudio exhaustivo e individual del "status" de cada una de las restantes regiones ultraperiféricas de la Unión, a concretar en una visión general del tratamiento y de la situación de los distintos territorios ultraperiféricos.

Considerando lo anteriormente expuesto, y teniendo presentes en todo momento los tres objetivos centrales ya enunciados, decidimos dividir este trabajo de investigación en los siguientes capítulos:

El capítulo 1, en el que nos encontramos, explica brevemente el objeto y la metodología empleada para desarrollar esta investigación, delimita el período de estudio elegido, las fuentes bibliográficas y estadísticas utilizadas, y expresa los agradecimientos a aquellas personas e instituciones que colaboraron de forma más relevante en la elaboración de esta tesis.

El capítulo 2 se dedica, en primer lugar, a exponer los objetivos de la Unión Europea y la necesidad de armonizar la imposición de los Estados miembros de la Unión para la consecución de tales objetivos. En segundo lugar, llevamos a cabo una síntesis histórica de las distintas fases por la que ha atravesado el proceso de armonización de la imposición en la Unión Europea desde sus orígenes, que podríamos situar en el Informe Neumark de 1962, hasta finales del año 2000. Para ello dejaremos constancia, por una parte, de las distintas bases jurídicas que en el derecho originario comunitario han dado fundamento a los procesos de armonización, por una lado, de la imposición indirecta y, por otro lado, de la imposición directa. A continuación abordaremos la descripción de la evolución que han seguido en el tiempo los distintos procesos de armonización tributaria y apuntaremos las últimas tendencias, las previsiones de futuro, y una valoración general del proceso.

El capítulo 3 lo dedicamos a efectuar un estudio histórico y descriptivo del marco legal que ha definido, y del que define actualmente, el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, centrándonos con especial énfasis en el campo fiscal y haciendo un breve repaso histórico de los incentivos y del tratamiento fiscal, predecesores de los actuales, que se aplicaron en Canarias hasta la aprobación de la Ley 20/1991.

---

<sup>13</sup> Revista del REAF, n.º 236 de 1 de diciembre de 2000. Pp. 69 a 118 ambas inclusive.

Analizaremos la evolución histórica del régimen de integración de Canarias en la UE desde 1986 hasta la actualidad y daremos a conocer los fundamentos jurídicos en que se sustenta el especial trato que otorga la Unión Europea a sus regiones ultraperiféricas. Investigaremos el alcance, contenido y garantías jurídicas que aportan los nuevos artículos 87.3 y 299.2 del Tratado de Roma. Trataremos de contrastar la voluntad política de la Unión de dotar a los territorios ultraperiféricos de lo que se ha venido denominando un "Estatuto Permanente" en el seno de la Unión y como esta voluntad se ha concretado en medidas legislativas adoptadas y propuestas, en trabajos de investigación y en publicaciones a los que nos referiremos a lo largo del presente estudio. Trataremos en definitiva de valorar el esfuerzo hecho por las instituciones comunitarias para aplicar a los territorios ultraperiféricos de la UE el derecho originario de forma particular, reconociendo la especialidad común de dichos territorios.

En este tercer capítulo analizaremos también las singularidades de las distintas regiones ultraperiféricas de la Unión Europea. Se tratará de dejar constancia de la existencia de una serie de características comunes a todas estas regiones, esa especialidad común a la que hacíamos referencia, que hacen al conjunto de la ultraperiferia distinto del resto de los territorios comunitarios. Recogeremos en nuestra investigación las principales especialidades hacendísticas y económicas de estos territorios, esto es, los distintos tratamientos fiscales que se dan en la Unión Europea a sus regiones ultraperiféricas –Departamentos franceses de Ultramar<sup>14</sup>, Azores y Madeira y Canarias– realizando un estudio comparado con el tratamiento fiscal que prevé el R.E.F. para Canarias.

Una vez analizado el proceso armonizador, estudiada la normativa comunitaria aplicable a Canarias en materia de incentivos y especialidades y definido el particular "status" de los territorios ultraperiféricos en el seno de la UE, trataremos de establecer cuales son los límites que impone la legislación de la UE a la implantación de mecanismos fiscales incentivadores de la inversión empresarial en Canarias, trataremos de delimitar el margen de maniobra que permite el derecho comunitario a la legislación interna de los Estados miembros para legislar a favor de sus territorios ultraperiféricos y analizaremos las posibles consecuencias –económicas y fiscales– que el proceso de armonización fiscal comunitario podría tener para el REF canario.

El capítulo 4 lo dedicamos a un estudio pormenorizado de la regulación legal de los distintos incentivos fiscales existentes en Canarias para las sociedades mercantiles en el Impuesto sobre Sociedades, extensibles en su mayor parte a sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realizan actividades empresariales y profesionales, analizando además en qué medida tales incentivos son necesarios y/o suficientes para la consecución de los objetivos señalados por la Constitución Española y el Estatuto de Autonomía de Canarias. En este cuarto capítulo analizamos con especial atención la regulación legal, y la doctrina, en materia de RIC debido a la importante contribución cuantitativa de este incentivo a la especialidad hacendística de Canarias.

En el capítulo 5 desarrollamos el estudio empírico de nuestra investigación. En este capítulo llevamos a cabo, por una parte, un estudio de la evolución de la presión fiscal en Canarias en el período 1986-2000. A continuación cuantificaremos –en términos de gasto fiscal– la aplicación de los principales incentivos fiscales a la inversión empresarial existentes en Canarias de los que se poseen datos, la Reserva para Inversiones en Canarias y la Deducción por inversiones. De esta forma valoramos la contribución de dichos incentivos a la consecución de los objetivos de política económica para los que fueron creados.

Finalmente, en el capítulo 6, ofrecemos las conclusiones a las que nos ha llevado esta investigación, proponiendo sugerencias y recomendaciones sobre la estrategia de futuro que entendemos debe mantener Canarias en sus relaciones con la UE en defensa de su especialidad hacendística.

---

<sup>14</sup> Guadalupe, Guayana, Martinica y Reunión. En la literatura y legislación se les denomina abreviada e indistintamente DU o DOM, y en términos anglosajones FOD –*french overseas departaments*–.

## 1.2. PERÍODO DE ESTUDIO

El período de estudio analizado no es homogéneo para todos los capítulos de esta investigación.

De esta forma el período de estudio observado en el desarrollo del capítulo 2 comprende, básicamente, desde 1962, año en que se publica el informe Neumark, origen del proceso de armonización comunitaria, hasta la actualidad. Cada uno de los distintos apartados en que se divide este segundo capítulo analiza distintos subperíodos cuyo número y amplitud de intervalo vienen determinados para cada impuesto en función del dinamismo que el proceso de armonización comunitaria ha demostrado para cada impuesto en particular. Así por ejemplo, para analizar la evolución del proceso de armonización llevado a cabo por la Unión Europea en materia de IVA, hemos dividido el subapartado dedicado a este impuesto en tres períodos:

1. Etapa 1962-1985 de antecedentes, donde reflejamos los primeros pasos dados hacia la armonización del IVA.
2. Etapa 1985-1993 de realización del mercado interior, en el que estudiamos las distintas propuestas armonizadoras que surgieron tras la presentación del Libro blanco de la Comisión sobre la realización del Mercado interior hasta llegar a las propuestas definitivas de 1991-1992.
3. Etapa 1993-2000 de situación actual del proceso de armonización del IVA.

El capítulo 3 abarca una período de estudio que va desde 1986, año en que se produce la adhesión de España –y de Canarias al amparo del protocolo 2 del Tratado de Adhesión de España– a la por entonces Comunidad Económica Europea, hasta nuestros días.

El capítulo 4 arranca en el origen más remoto del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que se sitúa en la conquista de Canarias a finales del siglo XV, hasta sus más recientes modificaciones producidas por la aprobación de la Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias y de la Ley 19/1994, de 6 de junio de 1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y sus posteriores modificaciones hasta las introducidas por el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio de 2000, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y otras normas tributarias, y por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre de 2000, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Por último, en el capítulo 5 delimitamos el período de estudio de nuestra investigación empírica entre los años 1986 y 2000.

## 1.3. FUENTES BIBLIOGRÁFICAS Y ESTADÍSTICAS

De acuerdo con las observaciones metodológicas desarrolladas en el epígrafe 1.1 anterior, las fuentes de conocimiento que hemos seleccionado para este trabajo de investigación han sido

de naturaleza diversa, combinando especialmente las fuentes documentales y las estadísticas. Las primeras, utilizadas preferentemente para la realización de la parte teórica de la presente investigación, las hemos obtenido a través de una minuciosa recopilación de la información contenida en los fondos bibliográficos y en las bases de datos especializadas existentes en las distintas instituciones visitadas. Entre ellas cabe destacar, en el ámbito nacional, la Biblioteca del Ministerio de Economía y Hacienda en Madrid; la Biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid; el Centro de Documentación Europea de Canarias; la Biblioteca General, la Biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales y la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna; la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias; y, el Centro de Investigación Económica y Social de Canarias de la Caja Insular de Ahorros de Canarias.

En el plano internacional, destacaríamos, el centro de publicaciones de la OCDE en París, y las editoriales IBFD Publications BV en Amsterdam y Fiscal Publications en Bath (Reino Unido).

Hemos tenido acceso al repertorio legislativo de la Unión Europea básicamente a través de la base de datos Normacef fiscal del Centro de Estudios Financieros de Madrid y de los portales de internet "La Unión Europea en Línea"<sup>15</sup>, "Europa@Internet"<sup>16</sup> y "Aquí Europa"<sup>17</sup>. Dentro del portal "La Unión Europea en línea" nos han sido de especial ayuda la página del sitio de la Comisión Europea<sup>18</sup> y la página del sitio "Eur-Lex"<sup>19</sup>. Estas fuentes de información nos han permitido acceder, esencialmente, a los siguientes tipos de documentos:

- el derecho originario de la Unión Europea consolidado;
- los actos legislativos vinculantes –reglamentos, decisiones y directivas– del derecho derivado de los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas;
- la legislación en preparación;
- la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas –en adelante TJCE–;
- los actos de derecho complementario y, en particular, las decisiones de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros adoptadas en las sesiones del Consejo de Europa;
- los actos de derecho no vinculantes que las instituciones europeas consideran particularmente importantes.

Al final de nuestra investigación incorporamos una recopilación, ordenada cronológicamente, de la principal normativa comunitaria, estatal y autonómica consultada para la realización de esta investigación.

Al objeto de realizar valoraciones de la actividad de las Instituciones, de sondear sus intenciones de futuro y de fijar previsiones, también hemos empleado los siguientes tipos de documentos:

---

<sup>15</sup> [http://europa.eu.int/index\\_es.htm](http://europa.eu.int/index_es.htm).

<sup>16</sup> <http://www.uv.es/cde/euinternet/>.

<sup>17</sup> <http://www.aquieuropa.com/>.

<sup>18</sup> <http://europa.eu.int/comm/>.

<sup>19</sup> <http://europa.eu.int/eur-lex/es/index.html>.

- los informes anuales de la Comisión Europea, remitidos al Consejo y al Parlamento Europeo;
- los documentos e informes –documentos de la serie COM y SEC respectivamente– presentados por la Comisión Europea;
- otros documentos que se especifican en las referencias bibliográficas que se acompañan al final del presente trabajo.

Hemos podido consultar de igual manera distintas bases de datos disponibles en las entidades visitadas. Sin pretender exponer una relación exhaustiva de las mismas, citaremos a modo de ejemplo las siguientes: PRELEX (base de datos de los procedimientos interinstitucionales de la Secretaría General de la Comisión Europea), CURIA (base de datos del Tribunal de Justicia y Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas), OEIL (base de datos de la división de planificación legislativa del Parlamento Europeo), TED (suplemento al Diario Oficial de las Comunidades Europeas), CELEX (Comunitatis Europaeae Lex), ECLAS (European Comisión Library Automated System) y BADESPE (base de datos del Sector Público Español del Instituto de Estudios Fiscales). Igualmente hemos empleado el ISOC del Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC) y el *"Social Sciences Citation Index"* en la Biblioteca General de la Universidad de La Laguna y las bases de datos accesibles a través de la Red IRIS de la Biblioteca de la Universidad de La Laguna.

En lo que respecta a la parte analítica del estudio de los incentivos fiscales del REF canario, en especial de la Reserva para Inversiones en Canarias, los datos se extrajeron del ISTAC (Instituto Canario de Estadística) y de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Santa Cruz de Tenerife.

El resto de datos estadísticos facilitados en el presente trabajo se obtuvieron de diversas fuentes entre las que cabe citar por su especial relevancia, entre otras, Eurostat, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, Instituto Nacional de Estadística, y Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias.

## 1.4. AGRADECIMIENTOS

Nuestra investigación ha podido realizarse en gran medida gracias al apoyo e interés demostrado por muchas personas, entidades e instituciones. Entre todas esas personas que han colaborado con nosotros quiero expresar, antes que a nadie, mi más sincero agradecimiento a mis dos codirectores, el Dr. Rafael S. Ortiz Calzadilla y el Dr. Luis Martínez de Azagra Benítez de Lugo, que han aportado de forma incansable su rigor científico, su experta formación y sus años de dedicación a la labor de tutela de investigadores noveles. Resulta extremadamente difícil transmitir a través de unas breves palabras lo que ha supuesto para mí el continuo apoyo, la orientación prestada en todo momento, el estímulo aportado cuando se presenta el desaliento y el incesante respaldo que me ha aportado la seguridad necesaria para afrontar un trabajo de esta naturaleza. Durante todo el largo proceso que ha supuesto el desarrollo de esta investigación su saber hacer, sus directrices, sus críticas y sus reflexiones han permitido que pudiera completar esta tesis de una forma mucho más correcta y científica. Por todo ello quiero expresarles mi más profundo agradecimiento.

Quiero expresar también mi más sincero agradecimiento a la Dra. Rocío Peña Vázquez que entró a formar parte de esta investigación en un momento crucial de la misma y que, desde ese momento, se convirtió en una referencia por sus sugerencias metodológicas y de forma, me obligó con su exigencia y dedicación desinteresada a avanzar en el proyecto, me impulsó en un momento determinado con palabras de ánimo augurando que finalmente conseguiría llevar a cabo una investigación de relevancia científica y de notable interés divulgativo.

Quiero igualmente agradecer a la Dra. Victoria Jiménez González y a Carlos Felipe Martell su inestimable y desinteresada colaboración con el desarrollo de la parte analítica de esta investigación. Sus conocimientos técnicos resultaron de vital importancia para dar el carácter científico necesario que requería el análisis de la Reserva para Inversiones en Canarias. Sin duda su contribución tendrá aún mayor relevancia para los futuros trabajos de investigación que acometamos.

También deseo expresar mi gratitud a la Dra. María del Carmen Calderón Pattier, sin cuya mediación es posible que esta tesis no hubiese visto la luz.

Agradecer, además, al Dr. Ignacio Abásolo Alessón la documentación facilitada que ha contribuido de manera importante al enriquecimiento del contenido de esta investigación.

No puedo olvidar a los restantes compañeros del Departamento de Economía de las Instituciones, Estadística Económica y Econometría, que de una manera u otra han colaborado con su apoyo a la finalización de esta tesis.

Por último, deseo reservar un agradecimiento muy especial al que fuera Catedrático de Economía Aplicada de la Universidad de La Laguna, Dr. José Luis Moreno Becerra, por haber compartido conmigo sus valores humanos y sus contrastados conocimientos científicos, por haberme honrado con su atención y haberme orientado sabiamente en mi proyecto como tutor que fue de mis estudios de tercer ciclo.



## **CAPÍTULO 2**

### **APROXIMACIÓN TEÓRICA AL OBJETO DE ESTUDIO**



En el presente capítulo desarrollamos un análisis descriptivo, y en algunas cuestiones valorativo, con el que pretendemos aportar una visión de conjunto de las distintas fases por las que ha pasado la evolución histórica de la actual Unión Europea –en adelante U.E. o UE indistintamente–, antes Comunidad Europea y Comunidad Económica Europea en sus orígenes<sup>20</sup>, desde el punto de vista de la armonización en materia de fiscalidad, tanto directa como indirecta, instrumento necesario como se verá para la consecución de los objetivos perseguidos por la Unión.

El capítulo se estructura en tres epígrafes. En el primer epígrafe delimitaremos los objetivos perseguidos por la U.E. y estableceremos la necesidad de armonizar la imposición para la consecución de tales objetivos. El segundo epígrafe lo hemos dividido en dos partes, siendo el objeto de la primera el análisis de las distintas fases por las que ha atravesado el proceso de armonización de la imposición indirecta en la Unión, mientras que en la segunda parte abordamos el estudio de la evolución, el grado de desarrollo y las perspectivas futuras de armonización en materia de imposición directa, tanto de personas físicas como de personas jurídicas, con especial énfasis en la armonización en materia de Impuesto sobre Sociedades, objetivo central del presente estudio. En este sentido, y conscientes de que el derecho propuesto no tiene, naturalmente, carácter vinculante, entendemos que su conocimiento resulta particularmente interesante a efectos de nuestra investigación porque, por un lado, nos da idea de los trabajos realizados por las instituciones comunitarias y de sus principales preocupaciones, siendo un indicador de la línea a seguir por las futuras disposiciones legislativas y, por otro, ha influido en las reformas emprendidas de modo unilateral por los países de la Unión.

Deseamos que este capítulo sirva al lector para aproximarse a la evolución del proceso legislador comunitario en materia de fiscalidad que necesariamente afecta, y afectará en el futuro, a la aplicabilidad, intensidad de aplicación, período de vigencia y creación y modificación de los incentivos fiscales para Canarias en el Impuesto de Sociedades español, presentes y futuros. Creemos que el estudio que abordamos en este capítulo resulta especialmente relevante en la medida en que permitirá situar al lector en el punto exacto de evolución en que se encuentra el proceso de armonización fiscal comunitario, y puesto que, tal como afirma *in fine* el párrafo cuarto del apartado 2.º del artículo 299 del Tratado de Roma, la especialidad de las regiones ultraperiféricas de la Comunidad no puede "*poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interior y las políticas comunes*", parece evidente que dicho proceso armonizador puede afectar, y de hecho afecta como veremos a lo largo del presente estudio, a los distintos mecanismos de diferenciación establecidos a favor de Canarias y del resto de regiones ultraperiféricas de la Unión.

## **2.1. LOS OBJETIVOS DE LA UNIÓN EUROPEA Y LA NECESIDAD DE ARMONIZAR LA IMPOSICIÓN PARA LA CONSECUCCIÓN DE TALES OBJETIVOS**

El Tratado de Roma se firma el 25 de marzo de 1957 siendo suscrito por Bélgica, Francia, Alemania, Italia, Luxemburgo y Holanda. El 1 de Enero de 1973 firman sus tratados de adhesión

---

<sup>20</sup> Inicialmente la actual Unión Europea se configuró como una zona de libre comercio (libertad de circulación de mercancías). Cuando con la firma del Tratado de Roma la zona de libre comercio se transforma en una unión aduanera (zona de libre comercio más arancel aduanero común) se forma la Comunidad Económica Europea. Con la firma del Acta Única Europea en 1987, que supuso una revisión del Tratado Constitutivo de la C.E.E. y estableció la libre circulación de personas, capital y servicios comienza la Comunidad Europea, y, a partir de la firma del Tratado de Maastricht el 7 de febrero de 1992 –también denominado Tratado de la Unión– que supuso la adopción del Euro como moneda común –unión económica y monetaria– procede hablar de Unión Europea. El Tratado de Maastricht fue posteriormente revisado por el Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997, que, entre otras cuestiones, vino a establecer de forma definitiva las etapas y los plazos para la implantación y el comienzo de la circulación del Euro como moneda común. El último paso hasta la total integración sería la unión política.

Dinamarca, Irlanda y el Reino Unido. Grecia lo haría en 1981 y España y Portugal el 1 de Enero de 1986. Finalmente, el 24 de junio de 1994 firman sus tratados de adhesión, a la ya Unión Europea, Austria, Finlandia y Suecia, incorporándose a la misma el día 1 de enero de 1995.

Tal y como expusimos en la introducción del capítulo anterior, el objetivo prioritario con que se constituye la Comunidad Económica Europea en 1957 consistía en el establecimiento de un mercado unificado entre los países miembros, en el que la libre circulación fuese una realidad y donde, frente al exterior, existiese una única tarifa exterior común.

La consecución de un mercado común exigía, por tanto, la institucionalización de las cuatro libertades fundamentales y la aplicación del principio de libre competencia ya enunciados<sup>21</sup>, institucionalización que exigía a su vez la adopción de las medidas anteriormente apuntadas<sup>22</sup>.

Al constituirse la Comunidad Económica Europea existían numerosas barreras que dificultaban la consecución de un mercado único; aranceles aduaneros, cuotas de importación y exportación, normativas nacionales que constituían barreras técnicas al comercio de mercancías, controles de inmigración sobre ciudadanos, controles monetarios sobre los flujos de capital y reglas restrictivas del establecimiento de sociedades.

El Tratado de Roma contenía algunas previsiones destinadas a eliminar dichas barreras. Así se previó una Unión Aduanera en la Comunidad, de acuerdo con la cual se suprimieron los aranceles aduaneros, las restricciones cuantitativas, y cualquier tipo de gravamen que tuviera un efecto equivalente sobre exportaciones e importaciones entre los Estados miembros. Simultáneamente debería implantarse el Arancel Aduanero Común —en adelante A.A.C.—, que suponía el establecimiento de las mismas cargas arancelarias para los bienes importados de Estados no pertenecientes a la comunidad. La competencia debía reforzarse mediante la adopción de medidas *anti-trust*, los controles sobre movimientos de capital desaparecerían y se permitiría la libertad de movimiento para particulares y sociedades con la única restricción de las legislaciones nacionales.

El progreso realizado en los primeros años de cara a la consecución de este mercado interior sin barreras fue importante, ya que, el 1 de Julio de 1968 la supresión de los aranceles aduaneros y de los impuestos de efecto equivalente entre los seis Estados miembros estaba concluida, creando el A.A.C. frente a terceros, aunque subsistían numerosos problemas pendientes de resolver como:

1. La pervivencia de numerosas formalidades que debían ser cumplimentadas en el paso de frontera.
2. La fragmentación de la normativa aplicable a los distintos sectores.
3. La ausencia de disposiciones penales uniformes para reprimir las infracciones a la legislación aduanera.

Sin embargo, a partir de ese momento, y debido fundamentalmente a la coyuntura económica internacional (estanflación de los 70, crisis del petróleo de 1973 y 1975...) el proceso se ralentizó. Concienciados los Estados miembros de la necesidad de acelerar el proceso de creación del mercado único, firman en 1986 el Acta Única Europea, que esencialmente estableció reformas en el proceso legislativo de la Comunidad. Como medida fundamental de política comunitaria que emanó del Acta Única hay que destacar el objetivo de crear el mercado único para el 31 de Diciembre de

<sup>21</sup> Véase capítulo 1, epígrafe 1.1, pág. 13.

<sup>22</sup> Véase capítulo 1, epígrafe 1.1, pág. 13.

1992, que consistiría en *un espacio sin fronteras internas, en el que se asegure la libertad de movimientos de bienes, personas, servicios y capital*.

En la redacción original del Tratado de Roma aparecen los términos armonización<sup>23</sup> y coordinación<sup>24</sup>, además de la expresión aproximación<sup>25</sup>, siendo la aproximación el mejor camino para la armonización tributaria, y sin que se haga mención en ninguno de sus preceptos del término unificación, ni en el ámbito de la fiscalidad, ni en ningún otro ámbito. Sin embargo:

1. En el Tratado de Roma no se prevé expresamente la armonización tributaria más que en la imposición indirecta y, concretamente, en los impuestos objeto de compensación en el tráfico intracomunitario.
2. Si bien el Tratado fundacional parece establecer la armonización prioritaria de los impuestos indirectos, no fija, sin embargo ni los plazos ni el procedimiento jurídico a través del cual dicho proceso se debía de llevar a cabo.
3. Del contenido del artículo 99<sup>26</sup> del Tratado no es posible deducir ni el alcance, ni el contenido de la armonización impositiva indirecta.
4. El Tratado de Roma sólo dedicaba cinco artículos a regular materias fiscales:

Los artículos 95 a 98<sup>27</sup>, ambos inclusive, que reglamentaban los ajustes fiscales en frontera.

Y el artículo 99, que encargaba a la Comisión la tarea de analizar el procedimiento para armonizar los impuestos sobre la cifra de negocios y los demás impuestos indirectos<sup>28</sup>.

En la unión económica que integran los países miembros de la Unión Europea existe una gran diversidad de sistemas fiscales. La armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea, sino que se convierte en un instrumento necesario para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

En este estado de cosas, creemos de suma importancia delimitar el concepto de armonización fiscal, como punto de partida de toda la evolución legislativa que, en materia de fiscalidad, ha experimentado hasta nuestros días la Unión Europea y la legislación fiscal interna de los Estados miembros que la integran. Creemos que una muy acertada definición de lo que se debe entender por armonización fiscal es la que aporta Roche Laguna según la cual *"La armonización fiscal en sentido estricto vendría definida (...) como toda aquella norma o conjunto de normas en materia fiscal de naturaleza vinculante emanada de los órganos comunitarios (tratados, reglamentos, directivas, decisio-*

<sup>23</sup> Artículo 93 y artículo 136 del Tratado de Roma.

<sup>24</sup> Artículo 44.3 g), artículo 46 párrafo 2 y artículo 47 párrafo 2 del Tratado de Roma.

<sup>25</sup> Artículo 3.h) y artículo 94 del Tratado de Roma.

<sup>26</sup> Artículo 93 según la nueva numeración dada por el artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997. Redacción dada por el artículo 8.º d.20 del Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992.

<sup>27</sup> Artículos 90 a 92, ambos inclusive, en la nueva numeración dada por el Tratado de Amsterdam.

<sup>28</sup> No obstante, la nueva redacción del artículo 99 del Tratado de Roma dada por el artículo 8.º 20 del Tratado de la Unión Europea atribuye al Consejo, previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, la responsabilidad de adoptar, por unanimidad, *las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos*.

nes), a través de las cuales se persiga eliminar cualquier obstáculo al establecimiento y buen funcionamiento del mercado interior y la libre competencia, o de cualquier otro fin comunitario, mediante la transformación de las legislaciones fiscales nacionales si ello es necesario" (ROCHE LAGUNA, 2000, pág. 34). De esta definición la autora extrae lo que considera elementos definidores de la armonización fiscal en sentido estricto, que enumera de la siguiente manera:

1. Norma comunitaria: debe tratarse de un acto legislativo emanado de las instituciones europeas. Mediante este elemento la armonización fiscal se contrapone a la legislación judicial, forma de aproximación mediante la emanación de sentencias, o a la competencia fiscal, que consistiría en la aproximación por inactividad de los órganos.
2. Norma jurídicamente vinculante.
3. Carácter instrumental: en cuanto que la armonización de las legislaciones fiscales de los Estados miembros no representa un fin en sí mismo, sino que sólo estará legitimada en la medida en que se utilice como instrumento para el logro de los fines previstos en los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas –Derecho comunitario primario–.

En la Unión Europea es por tanto necesaria una armonización fiscal, en los términos en que ha quedado definida, en la medida en que la existencia de una gran diversidad entre los distintos sistemas tributarios nacionales de los Estados miembros generaría una serie de distorsiones que supondrían un obstáculo para la consecución del mercado común.

Estos obstáculos están referidos a tres tipos de flujos distintos:

1. Flujos de comercio. Una vez suprimidos los aranceles a la circulación intracomunitaria de mercancías y adoptada frente a países terceros la Arancel Aduanero Común (A.A.C.), sin perjuicio de los regímenes transitorios adoptados para los últimos países miembros incorporados a la Unión, restan dos figuras impositivas indirectas que afectan al tráfico mercantil. Estas dos figuras son el impuesto sobre ventas y los impuestos sobre consumos específicos.

Respecto a la imposición directa, el impuesto sobre sociedades puede afectar a los flujos de comercio en la medida en que dicho tributo sea trasladado a los bienes objeto de comercio de las sociedades y se convierta por ello en un equivalente de los impuestos sobre las ventas.

Analizando la imposición sobre las ventas, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), es bien conocido que un impuesto sobre ventas exigido en destino no distorsiona en general los costes comparativos. Si el impuesto se exige en origen, siempre que sólo exista un único tipo impositivo aplicable a todos los bienes y servicios de todos los Estados miembros, no surgirán problemas. Ni siquiera, al menos teóricamente, se requiere la exactitud de tipos de gravamen si existe suficiente flexibilidad en las tasas internas de salario y en los tipos de cambio como para asegurar el equilibrio de las Balanzas de Pagos. Sin embargo, si algún bien o servicio no está sujeto a gravamen en uno de los países miembros, se producen de inmediato distorsiones en la competencia.

2. Flujos de capital. El impuesto fundamental en este ámbito es el impuesto sobre sociedades, dado que, existen una multiplicidad de factores en la estructura del tributo que pueden provocar distorsiones en la movilidad del capital: la determinación co-

recta de los beneficios, las fórmulas de cálculo de las amortizaciones fiscales, la valoración de inventarios, el gravamen de los beneficios distribuidos –dividendos– y no distribuidos, o el ajuste a la inflación.

Además habrá que evitar la doble imposición de los flujos internacionales de capital entre los Estados miembros, para lo cual podrá adoptarse el criterio de neutralidad para la exportación de capital –el país de origen grava los beneficios y el país de residencia también lo hace, permitiendo no obstante la deducción del tributo satisfecho en el país de origen– o el criterio de neutralidad para la importación de capital –los beneficios sólo son gravados en el país de origen–. Sin embargo, hay que tener presente no sólo la tributación de los beneficios sociales, sino también el tratamiento de dividendos, intereses y royalties gravados actualmente conforme lo dispuesto en los Convenios de doble imposición (en adelante CDI) suscritos entre los países miembros.

3. Flujos de trabajo. La limitación de la movilidad de trabajadores por motivos fiscales nace de dos tipos de situaciones laborales: la de los trabajadores fronterizos y la de los trabajadores que temporalmente ejercen en el extranjero.

El pago de impuestos en el país de trabajo debe ser compensado en el país de residencia, una vez definido el concepto de residencia y de tributación por obligación real.

Ante esta serie de problemas se pueden plantear varias vías de solución:

1. Adoptar mecanismos de compensación o neutralización fiscal. Este tipo de mecanismos evitan las consecuencias de las distorsiones sobre las condiciones de competencia, pero no afectan a sus causas.
2. Conseguir una armonización fiscal. Que consiste en adoptar una serie de medidas comunes para todos los países miembros que eliminen las distorsiones existentes.
3. Alcanzar una integración financiera plena en la cual, por definición, no se producirían distorsiones fiscales.

## **2.2. EVOLUCIÓN DE LOS PROCESOS DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA**

La estrategia europea rechazaba en principio la plena integración fiscal y financiera debido fundamentalmente a la pérdida de soberanía fiscal que para los Estados miembros supondría la adopción de tal política<sup>29</sup>. En un principio, la hoy Unión Europea se decidió por el empleo de mecanismos de compensación o neutralización, como un primer paso que favoreciese la creación del mercado único. Sin embargo, tras los primeros pasos, la tendencia cambió en defensa de una estrategia europea de armonización fiscal gradual, plasmada actualmente en la armonización del IVA desde 1977<sup>30</sup> y de los impuestos especiales.

---

<sup>29</sup> En este sentido véase ROCHE LAGUNA, 2000, págs. 36-39, en el que la autora hace un análisis de las implicaciones y de la necesidad real de un proceso de unificación fiscal en la Unión Europea.

<sup>30</sup> Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme.

El Tratado de Roma en la redacción original de su artículo 99 contemplaba explícitamente la armonización de los impuestos indirectos, de ahí, que se hayan adoptado numerosas medidas al respecto<sup>31</sup>: desaparición de los derechos de aduanas internos, adopción de un modelo estandarizado de IVA, convergencia de las *accisas*<sup>32</sup> o impuestos especiales e incremento de los acuerdos internos de compensación o *clearing-house* relativos al IVA. Por el contrario, la armonización de los impuestos directos no se encontraba contemplada expresamente en el Tratado de Roma. Sin embargo, en su artículo 67<sup>33</sup> el Tratado de Roma establecía el objetivo de la libre circulación de capitales en el interior de la Comunidad, en su artículo 100<sup>34</sup> disponía que debía aproximarse la legislación que afectase al funcionamiento del mercado común y, en el artículo 101<sup>35</sup> se decía que habría que aproximar la legislación que generase distorsiones en las condiciones de competencia.

El artículo 3.1.c)<sup>36</sup> del Tratado de Roma establece que para alcanzar los fines comunitarios, enunciados en el artículo 2 del TCE, la acción de la Comunidad perseguirá el establecimiento de un mercado único basado en la libre circulación de las personas, mercancías, servicios y capitales entre los distintos países, así como, un régimen común no discriminatorio de la competencia. Estos objetivos suponen necesariamente una serie de cambios importantes en los sistemas fiscales de los países comunitarios que pueden sintetizarse en los siguientes:

1. Abolición de los aranceles de aduana. Aunque en 1968, los aranceles sobre bienes que se movieran entre Estados miembros fueron abolidos, y se estableció la Arancel Aduanero Común (A.A.C.) frente a importaciones de terceros países, continúan existiendo medidas de efectos equivalentes denominadas barreras técnicas que restringen los flujos de comercio.
2. Armonización de los impuestos indirectos. La no existencia de distorsiones en la competencia requiere que los ajustes fiscales en frontera sean uniformes en todo el ámbito comunitario. Por ello, en la Sexta Directiva del IVA en 1977 se desarrolló una base imponible común para el IVA, no obstante, también se precisa una armoniza-

---

<sup>31</sup> En materia de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido podemos destacar entre otras las siguientes disposiciones comunitarias:

a) Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme.

b) Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios.

c) Directiva 68/221/CEE del Consejo, de 30 de abril de 1968, por la que se establece un método común para el cálculo de los tipos medios previstos en el artículo 97 del Tratado.

d) Tercera Directiva 69/463/CEE del Consejo, de 9 de diciembre de 1969, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en los Estados miembros.

e) Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

<sup>32</sup> Denominadas en inglés *excise duties*.

<sup>33</sup> Derogado por el Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997. Tras el Tratado de Amsterdam la libre circulación de capitales y la supresión de todo tipo de restricciones a los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países quedó regulada por el artículo 56.

<sup>34</sup> Artículo 94 según nueva numeración dada por el Tratado de Amsterdam.

<sup>35</sup> Artículo 96 según nueva numeración dada por el Tratado de Amsterdam.

<sup>36</sup> Redacción dada por el artículo 8.º b.3 del Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992 y según la nueva numeración dada por el artículo 2.º 3.a) del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997.



ción del campo de aplicación de la base imponible y de las modalidades de percepción de los impuestos sobre consumos específicos.

3. Desaparición de las fronteras fiscales. Para conseguir la desaparición de las fronteras fiscales es precisa una mayor alineación de los impuestos indirectos que incluya los tipos impositivos de IVA y las *accisas*.
4. Aproximación de las cargas fiscales que gravan el uso del capital. La libertad de movimientos del capital en el interior de la Unión exige la armonización de determinados impuestos susceptibles de modificar los movimientos de capitales, tanto indirectos (transmisiones patrimoniales, operaciones societarias...), como directos (impuesto sobre sociedades, retenciones, gravamen del ahorro en la imposición personal).
5. Aproximación de la tributación de las personas físicas. La coordinación de los impuestos sobre la renta personal y los sistemas de seguridad social debe acometerse para garantizar la libertad de movimiento de los trabajadores, evitando en particular la doble imposición, sobre todo, de emigrantes y trabajadores fronterizos.

### **2.2.1. Armonización de la imposición indirecta**

Nos hemos referido con anterioridad a que la nueva redacción del artículo 99 del Tratado de Roma, dada por el artículo 8.º 20 del Tratado de 7 de febrero de 1992, de la Unión Europea, atribuye al Consejo, previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, la responsabilidad de adoptar, por unanimidad, *las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos*, y que por su parte en la redacción original del artículo 99 del Tratado de Roma se encomendaba a la Comisión de forma explícita la armonización de los impuestos indirectos como una tarea necesaria para la consecución del mercado interior.

Hemos analizado además como el artículo 3.1.c) del Tratado de Roma establece que el objetivo en materia fiscal de la Comunidad debe ser coordinar o armonizar los sistemas fiscales de los países miembros para garantizar el establecimiento de un mercado único basado en la libre circulación de las personas, mercancías, servicios y capitales entre los distintos países, así como, un régimen común no discriminatorio de la competencia.

Para cumplimentar el mandato impuesto por los artículos 3.1.c) y 99 del Tratado de Roma, la hoy Unión Europea acometió prioritariamente la armonización de la imposición indirecta de los países entonces miembros de la C.E.E. mediante un largo proceso cuyo objetivo final era la homogeneización, a través de la convergencia, de las legislaciones nacionales, proceso que se llevaría a cabo mediante sucesivas fases.

En este apartado pretendemos ofrecer una visión de la evolución de los procesos de armonización de la imposición indirecta llevados a cabo en la Unión Europea desde sus orígenes hasta nuestros días, describiendo los procesos acometidos tanto para la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), como en materia de Impuestos Especiales (*accisas*), como finalmente en materia de impuestos indirectos sobre el capital.

Conviene recordar que las normas comunitarias alcanzan la condición de fuente del derecho español en virtud del Tratado de Adhesión del Reino de España a la Comunidad Económica

Europea, de 12 de junio de 1985. Estas normas comunitarias son de tres tipos: decisiones, directivas y reglamentos, que se distinguen entre sí por los siguientes rasgos diferenciadores:

1. Directivas. Obligan a todo Estado miembro destinatario de las mismas en cuanto al resultado a alcanzar, dejando a las instancias nacionales la competencia en cuanto a la forma y medios para conseguirlo. No son directamente aplicables, ya que son las autoridades nacionales las que deben transformarlas en derecho interno. Son las normas que tienen especial relevancia en materia tributaria.
2. Reglamentos. Son normas de aplicación general, obligatorios en su totalidad y aplicables directamente en todos los Estados miembros. Han de estar publicados en el Diario Oficial de la Comunidad, entrando en vigor en la fecha especificada en los mismos o, en ausencia de tal fecha, veinte días después de su publicación.
3. Decisiones. Son vinculantes en su totalidad para aquellos a quienes vayan dirigidas, sean Estados miembros o personas físicas o jurídicas, surtiendo efecto desde su notificación.

#### 2.2.1.1. Armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido

La pretensión básica del Tratado de Roma de construir un mercado común europeo exigía la aproximación paulatina de los sistemas fiscales de los Estados miembros comunitarios, tratando de reducir o eliminar las distorsiones que los diversos impuestos nacionales podían crear en la libre concurrencia de ese mercado.

El problema de las distorsiones a la libre concurrencia al mercado surgía fundamentalmente en el ámbito de la imposición indirecta que, en palabras de Albi Ibañez y García Ariznavarreta, altera "*más directamente el precio de los bienes*" (ALBI IBAÑEZ Y GARCÍA ARIZNAVARETA, 2000, vol. 2, pág. 17), de ahí que los primeros esfuerzos armonizadores comunitarios se orientasen hacia la consecución de un impuesto sobre el volumen de ventas común que respetase el principio de neutralidad impositiva.

Aunque inicialmente, para lograr la neutralidad de los impuestos sobre el volumen de ventas, se optó por la solución regulada en el artículo 97 del Tratado de Roma –calcular tasas medias de los gravámenes sobre las ventas existentes en cada país y, de acuerdo con estos tipos medios, devolver los impuestos a las exportaciones y establecer gravámenes compensatorios de la tributación interna sobre las importaciones a través de los correspondientes ajustes fiscales en frontera– esta solución perdió su operatividad cuando los Estados miembros comenzaron a utilizarla, de una parte, como instrumento de subvención fiscal a las exportaciones y, de otra, como gravamen protector de la producción nacional frente a las importaciones.

Ante esta situación de distorsiones fiscales hubo que decidirse a buscar un sistema alternativo. La solución que finalmente se adoptó tiene sus orígenes en la propuesta de IVA hecha por el informe Neumark en 1962<sup>37</sup>, tras los trabajos realizados por el Comité Fiscal y Financiero constituido en 1960 y presidido por el profesor Fritz Neumark.

---

<sup>37</sup> Inspirada en el IVA francés implantado en la reforma fiscal de 1953-1955. "*Neumark Report: The EEC Reports on tax harmonisation (the Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of the Sub-Group A, B and C)*", Amsterdam, 1963. Publicado en castellano como "Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE (Informe Neumark)" en *Documentación Económica*, n.º 53, 1965.

#### 2.2.1.1.1. Antecedentes (1962-1985)

En este apartado pretendemos explicar de forma sucinta la historia del proceso de armonización del IVA desde los primeros pasos hasta el inicio de la constitución del mercado interior allá por 1985.

Las denominadas Primera y Segunda Directiva, aprobadas en el año 1967, sentaron los principios básicos de lo que habría de ser el proceso de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido. La aprobación de estas dos directivas significó el primer paso hacia la constitución de un sistema común de IVA. Básicamente, supuso el avance en tres direcciones o aspectos:

1. La supresión de los sistemas de imposición en cascada cuya aplicación acumulativa en cada una de las fases de elaboración o comercialización del producto añadían importantes distorsiones al proceso económico y a la libre circulación de mercancías en la entonces Comunidad Europea.
2. La adopción de un IVA comunitario con una estructura básica normalizada, que posteriormente sería completada y perfeccionada.
3. La aproximación a medio plazo de la estructura de tipos impositivos y desgravaciones.

*"El origen de la imposición en cascada se remonta a los años posteriores a la Primera Guerra Mundial cuando países como Francia y Alemania introdujeron formas de imposición relacionadas con el volumen de negocios o las ventas. Mientras, los tipos impositivos fueron reducidos, en 1918, por ejemplo, Alemania aplicaba un tipo del 0,5%, los efectos derivados de la acumulación en cascada en función del número de fases de elaboración del producto no fueron tenidos en cuenta, dada su reducida relevancia en términos cuantitativos" (ALONSO GONZÁLEZ, CORONA RAMÓN y VALERA TABUEÑA, 1997).*

Sin embargo, a medida que se fueron incrementando los tipos impositivos se fueron haciendo más visibles las consecuencias del efecto acumulativo del impuesto. Los deseos de mitigar las distorsiones inherentes a la naturaleza del tributo provocó la introducción de mecanismos de desgravación y regímenes suspensivos que sólo añadían nuevas complicaciones a la aplicación del impuesto y provocaban distorsiones en la competencia entre empresas, tanto internas como externas. En España el impuesto acumulativo en cascada, vigente hasta la entrada en vigor del IVA el 1 de enero de 1986, fue el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (I.G.T.E.)<sup>38</sup>.

El Consejo a través de la aprobación de la Primera y Segunda Directivas mencionadas, estableció que los entonces países miembros tenían de plazo máximo hasta el 1 de enero de 1970 para sustituir los sistemas existentes de cascada e introducir el nuevo sistema de IVA normalizado, con las excepciones de Italia y Bélgica a los que se les concedía un mayor plazo para su aplicación.

El segundo gran paso, a nuestro entender, en el proceso de armonización del IVA se dio en 1970 con la aprobación, por la entonces Comunidad Económica Europea, de la Decisión del Consejo de 21 de abril de 1970<sup>39</sup>, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades. Esta medida marcó las bases del sistema de recursos propios presupuestarios de la Comunidad al establecer que los Estados miembros tendrían que aportar a los recursos propios de la Comunidad un determinado porcentaje que se aplicaría sobre la recaudación de IVA de los distintos países miembros, fijándose inicialmente dicho porcentaje en el

<sup>38</sup> Vigente en Canarias hasta la entrada en vigor del Impuesto General Indirecto Canario el día 1 de enero de 1993.

<sup>39</sup> DO L 94, de 28 de abril de 1970. Pág. 0019.

1%<sup>40</sup>. La existencia de bases de aplicación del impuesto distintas entre diferentes Estados miembros conduciría a aportaciones distintas, por lo que se hacía necesaria una mayor normalización del sistema que regulaba el impuesto.

Esta realidad impulsó a los Estados miembros a ponerse de acuerdo en lo que debía constituir la base armonizada del IVA, dando lugar a la Sexta Directiva IVA de 17 de mayo de 1977, en la que se estableció el Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante la definición de una base imponible uniforme.

#### 2.2.1.1.2. Realización del Mercado Interior (1985-1993)

El año 1985 marca otro punto de arranque para el proceso armonizador tras la adopción por parte del Consejo Europeo en Milán, los días 28 y 29 de junio, del Libro Blanco de la Comisión sobre la Realización del Mercado Interior. El objetivo general se centraba en la consecución de un mercado único donde fuese una realidad la libre circulación de personas, bienes y servicios y capitales en el seno de los países pertenecientes a la entonces denominada Comunidad Europea.

En líneas generales las medidas contempladas en dicho documento podrían resumirse en tres puntos:

1. Logro de una mayor uniformidad en la delimitación de la base imponible del IVA y de las *accisas*.
2. Aproximación del número y el nivel de tipos impositivos en el IVA y las *accisas*.
3. Eliminación de los controles fronterizos relativos a los viajeros (ampliación de las franquicias fiscales).

Para el logro del objetivo general definido por el Libro Blanco de la Comisión sobre la Realización del Mercado Interior adoptado por el Consejo Europeo en Milán, consecución de un mercado único donde fuese una realidad la libre circulación de personas, bienes y servicios y capitales, la armonización fiscal es un instrumento más, y de esta forma hay que considerarlo, necesario para alcanzar un objetivo más amplio. Es importante destacar esta realidad porque permite explicar tanto el hecho de que no se persiguiese la igualación de los sistemas impositivos como la circunstancia de que se hable más de unos impuestos que de otros.

En este sentido, el punto de partida del proceso armonizador se fundamenta en los efectos distorsionadores que sobre el comercio causan tanto la existencia de estructuras impositivas distintas como la necesidad de existencia de controles transfronterizos que supone la aplicación de los impuestos indirectos, particularmente el IVA y las *accisas* –impuestos especiales en terminología tributaria española–. Por esta razón la armonización fiscal europea se ha centrado preferentemente en esta tipología de imposición, dejando hasta la fecha un poco apartadas el resto de figuras tributarias.

Tampoco se pueden perder de vista el sistema de toma de decisiones, que en materia de fiscalidad requiere la unanimidad, ni los aspectos políticos y de soberanía que interactúan en todo proceso negociador.

---

<sup>40</sup> La Decisión del Consejo 2000/597/CE, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas, en su artículo 2.c) determina que constituirán recursos propios de la Unión Europea, entre otros, el ingreso resultante de "la aplicación de un tipo uniforme válido para todos los Estados miembros a las bases imponibles del IVA armonizadas (...). La base imponible que deberá tenerse en cuenta a estos efectos no excederá del 50% del PNB para cada Estado miembro". Esta decisión fija además en el 0,75% el tipo máximo de referencia del recurso IVA para 2002 y 2003, y, en el 0,50% del 2004 en adelante. Además, en el artículo 9 de esta Decisión, el Consejo emplaza a la Comisión para que emprenda, antes del 1 de enero de 2006, una revisión general del sistema de recursos propios.

Durante el período que estudiamos en este apartado se discutieron diversas propuestas tendientes a la realización del mercado interior. Estas propuestas se pueden resumir de la siguiente manera:

1.—*Propuesta Standstill*: La primera propuesta importante fue la denominada Propuesta Standstill o propuesta de moratoria de 4 de diciembre de 1985, pionera en el proceso, que establecía que los Estados miembros deberían abstenerse, salvo excepciones, de cambiar el número y el nivel de los tipos impositivos que aplicasen a la fecha de entrada en vigor de la propuesta.

Se trataba de una propuesta con una lógica interna clara que pretendía evitar que aumentasen las diferencias de tipos y categorías de IVA existentes en aquel momento.

2.—*Propuestas de Agosto de 1987*: El origen de estas propuestas es la Comunicación elaborada por la Comisión el 21 de agosto de 1987, documento COM(87) 320-324, que supuso la primera concreción de medidas que veía la luz. El título de la misma era sugestivo "Plena realización del mercado interior. Aproximación de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de impuestos indirectos".

En materia de IVA el documento contenía una enumeración de las propuestas que se debían presentar en relación con la aproximación de los tipos de gravamen y a la estructura del impuesto. Tales propuestas se pueden enunciar de la manera siguiente:

#### 2.1. Aproximación de los tipos de IVA, documento COM(87) 322.

La propuesta establecía que los Estados miembros aplicarían tan sólo dos tipos o categorías de tipos impositivos, el tipo reducido y el tipo normal. En este sentido, dado que la mayoría de países de la Comunidad Europea en aquel entonces aplicaban hasta tres categorías, las dos mencionadas y un tipo superior, significaba la desaparición de esta última categoría en el campo de aplicación del impuesto, pasando al tipo normal todo aquello que estuviese gravado al denominado tipo superior al normal o también llamado tipo incrementado.

Respecto al nivel de los tipos impositivos, la propuesta establecía una horquilla entre el 4% y el 9% para el tipo reducido y entre el 14% y el 20% para el tipo normal.

Al mismo tiempo, acotaba el campo de aplicación del tipo reducido limitándolo a productos alimenticios —excepto bebidas alcohólicas—, suministros de agua, productos farmacéuticos, libros, revistas y periódicos y, finalmente, transporte de personas.

Por lo que, el resto de las operaciones quedaban bajo el campo de aplicación del tipo normal.

#### 2.2. Supresión de fronteras fiscales, documento COM(87) 322.

Básicamente el contenido de esta propuesta modificaba el contenido de la Sexta Directiva, teniendo como objeto sustituir el concepto de importación para las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre países miembros de la Comunidad, que pasarían a tener la misma consideración que las operaciones dentro del interior del propio país. Considerándose el hecho imponible de la importación, únicamente, para las operaciones procedentes de terceros países fuera del territorio comunitario.

2.3. Establecimiento de un mecanismo comunitario de compensación, documento COM(87) 323.

Se definía por primera vez la necesidad de establecer un mecanismo de compensación o también denominado de *clearing*. El paso de la aplicación del criterio de destino al de origen en las hasta la fecha operaciones de importación y exportación dentro del área comunitaria, que como se ha visto en el párrafo anterior debían pasar a tener la consideración de operaciones interiores, implicaba la necesidad de constituir un sistema de compensación en el que el IVA recaudado fuese finalmente al país donde efectivamente se había consumido el bien.

2.4. Convergencia o *Status quo*.

En este apartado se trataba de dotar de concreción a la propuesta anterior de moratoria o Standstill, adaptada a la entonces propuesta de aproximación de tipos, explicada en el apartado anterior.

Así, se pretendía que los Estados miembros se abstuviesen de modificar, tanto el número como el valor de los tipos impositivos dentro de los parámetros siguientes:

- a) Los países que aplicasen tres o más categorías de tipos impositivos podrían reducir dicho número a dos, un tipo reducido y un tipo normal.
- b) Los países que sólo aplicasen una categoría de tipo impositivo la podrían aumentar a dos.
- c) Los niveles correspondientes al tipo reducido se podrían modificar de forma que se aproximasen al intervalo comprendido entre el 4% y el 9%.
- d) Los niveles correspondientes al tipo normal se podrían modificar de forma que se aproximasen al intervalo comprendido entre el 14% y el 20%.
- e) Se podrían reducir o suprimir los tipos de gravamen incrementados.

3.—*La Propuesta Scrivener*: El contenido de esta propuesta se encuentra recogido en la Comunicación de 16 de mayo de 1989, documento COM(89) 260, sobre la "Consecución de un Mercado Interior y la Aproximación de los Impuestos Indirectos".

Las propuestas de agosto de 1987 no se pusieron finalmente en práctica puesto que, tal como hemos comentado anteriormente, las decisiones en materia de fiscalidad en la Unión Europea necesitan de la unanimidad y esta es difícil de conseguir. Las propuestas de agosto de 1987 pretendían avanzar demasiado rápido al fijar el año 1993 como fecha límite en la que el proceso debería estar concluido.

La Comisaria de origen francés Scrivener reconduce la situación y de ahí que el contenido de las propuestas lleve su nombre. De forma resumida se podría decir que estas propuestas supusieron un giro radical respecto al estado de las proposiciones anteriores. Se pasa de pretender situar unos tipos de IVA dentro de un intervalo al establecimiento de un tipo fijo mínimo normal y, por el contrario, se cede margen de maniobra para las *accisas*. Sin embargo, el gran paso hacia delante lo constituye la denominada fase transitoria que implicó la aprobación de un plazo, que siempre se puede incumplir, para adaptarse progresivamente.

- 3.1. La fase transitoria: El razonamiento para un cambio tan radical reside en pensar que el camino hacia un sistema sin fronteras en 1993 no dejará de ocasionar perturbaciones importantes sobre los agentes económicos que operan dentro de este marco.

Así se piensa que la organización de un periodo transitorio favorecerá la entrada en vigor de manera efectiva de las propuestas en la fecha prevista, dejando un tiempo durante el cual las diferentes administraciones nacionales realizarán las adaptaciones que sean necesarias.

- 3.2. Impuesto sobre el Valor Añadido. Los puntos centrales de la discusión estaban en:

- a) La excesiva amplitud de los intervalos de tipos impositivos y sus efectos sobre la competencia, particularmente del tipo normal. Aquí se establece una solución alternativa al intervalo que consiste en definir un tipo mínimo del 15% al cual todos los Estados deben converger, teniendo en cuenta claro está, las posibles implicaciones presupuestarias y sobre la competitividad que dicha elección comporta. A la fecha de la propuesta, tan sólo España y Luxemburgo poseían un tipo normal por debajo de dicho porcentaje. En cuanto al futuro, la Comisión reconocía la necesidad de una mayor aproximación, pero lo deja todo a un hipotético acuerdo futuro.
- b) El contenido de los productos sometidos al tipo reducido. Las cosas se dejan tal como estaban, intervalo del 4% al 9% y lista de productos ya elaborada en la propuesta de agosto de 1987. La verdad es que la práctica totalidad de los ámbitos del impuesto existentes en los distintos países encajaba con la situación propuesta por lo que no hacía falta modificar ningún planteamiento.
- c) La problemática del tipo cero<sup>41</sup> existente en algunos países como el Reino Unido e Irlanda. Por una parte, se reconoce la circunstancia de que el Derecho Comunitario ha considerado siempre esta situación como transitoria. Y por la otra, teniendo en cuenta el papel o rol social que cumple la existencia del tipo cero en los países donde se aplica, la Comisión propone autorizarlo para un número limitado de productos –ámbito de aplicación del tipo reducido–.

4.—*Las propuestas definitivas (1991-92)*: El giro producido durante el mandato de la Comisaria Scrivener permitió la aceleración del proceso de armonización de la fiscalidad indirecta basado en el establecimiento de un régimen transitorio y su posterior concreción en dos directivas que fijarían definitivamente el camino a seguir por los Estados miembros.

Así, finalmente el Consejo aprobó la Directiva 91/680 de 16 de diciembre de 1991<sup>42</sup> modificando el sistema común de IVA y suprimiendo las fronteras fiscales dentro del territorio comunitario y la Directiva 92/77 de 19 de octubre de 1992<sup>43</sup> sobre la aproximación de tipos impositivos en el IVA.

---

<sup>41</sup> Conviene señalar que estar sujeto y no exento a tipo de gravamen cero en IVA significa que los sujetos pasivos del impuesto que entregan bienes o prestan servicios sometidos a dicho tipo de gravamen repercuten cero unidades monetarias de I.V.A a los destinatarios de las citadas entregas de bienes o prestaciones de servicios pero tales operaciones dan derecho a deducción del IVA soportado. De esta forma la deducibilidad del IVA soportado para los sujetos pasivos sujetos y no exentos del impuesto a tipo cero funciona como la deducibilidad del IVA soportado para los sujetos pasivos exportadores, suponiendo que tanto unos como otros sólo realicen respectivamente operaciones sujetas y no exentas a tipo cero y exportaciones.

<sup>42</sup> DO L 376, de 31 de diciembre de 1991.

<sup>43</sup> DO L 316, de 31 de octubre de 1992.

Ambas directivas debían incorporarse al derecho nacional antes de 1 de enero de 1993 y actualmente forman parte de la legislación impositiva de cada uno de los Estados. La aplicación de estas dos directivas suponía:

- 4.1. Supresión de las fronteras fiscales. Uno de los objetivos finales del proceso de armonización de la imposición indirecta acometido por la Unión Europea consiste en la supresión de las fronteras fiscales para las operaciones realizadas entre los Estados miembros, de tal forma que en lo referente al IVA, el tratamiento fiscal que reciba la venta, por ejemplo, de un producto en el interior del país sea la misma que si se realiza a un Estado miembro de la hoy Unión Europea.

Esto significa pasar de aplicar el criterio de destino, actualmente vigente en la definición del hecho imponible del impuesto, al criterio de origen. Si se aplicase el criterio de origen no importaría ni el país de procedencia ni el de destino de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios, mientras ambos países sean comunitarios, todo formaría parte del mismo territorio. El producto saldría del país de origen con el IVA repercutido y no se haría ningún ajuste fiscal en frontera. Como es evidente esto implica, al margen de otras consideraciones, que las diferencias existentes en los tipos impositivos alterarán el precio en función del país origen de la entrega de bienes u origen de la prestación de servicio.

Por ello, y porque una armonización de tipos impositivos, como después se verá, no es fácil ni puede ser inmediata, la Comisión y el Consejo decidieron implantar lo que podríamos llamar «un periodo transitorio dentro de la fase transitoria», relajando de esta forma el calendario de cumplimiento de lo que debería constituir la fase definitiva del proceso de armonización de la fiscalidad indirecta. Así, la directiva aprobada en esta materia definió un régimen transitorio provisional durante el periodo que comprendía desde el 1 de enero de 1993 hasta el 31 de diciembre de 1996. Dicho régimen transitorio aplicable al comercio intracomunitario se puede resumir en los siguientes aspectos:

- a) Supresión de las fronteras fiscales entre los países miembros, no hay que detenerse en la aduana para llevar a cabo las formalidades tributarias.
- b) El concepto de importación y exportación ha sido abolido respecto a cualquier transacción entre países miembros, aplicándose sólo al comercio con terceros países.
- c) Se mantiene el criterio de destino en la aplicación del IVA en el comercio intracomunitario.
- d) Una vez finalice el régimen transitorio este será sustituido por un sistema permanente basado en el criterio de origen de los productos o servicios suministrados.

En el caso de consumidores finales rige el principio de imposición según el país de origen, existiendo diversas excepciones a esta consideración:

- a) La compra de nuevos medios de transporte está sujeta al tipo de IVA aplicable en el país de destino.



- b) En el caso de ventas a distancia, cuando se sobrepase el límite de 100.000 ecus<sup>44</sup> deberá aplicarse el IVA del país de destino. No obstante, se autoriza a los Estados miembros a rebajar esta cifra hasta los 35.000 ecus.

4.2. Aproximación de los tipos de IVA. Después de un largo proceso iniciado en 1987 la directiva mencionada, de 19 de octubre de 1992, aprobó finalmente las siguientes consideraciones en materia de aproximación de tipos impositivos en el IVA:

- a) Entre 1 de enero de 1993 y 31 de diciembre de 1996 el tipo normal aplicable en los países miembros ha de ser como mínimo del 15%.
- b) Uno o dos tipos reducidos de como mínimo el 5% para una lista de productos y servicios delimitada.
- c) Se autorizan el tipo cero y tipos por debajo del mínimo del 5%, en principio hasta 1997, para aquellos países en los que estaban en vigor con anterioridad a 1 de enero de 1991.
- d) Un tipo no menor del 12% –tres puntos por debajo del mínimo establecido– podrá ser aplicado a aquellas transacciones que en determinados países estaban sometidas al tipo reducido y que, a partir de ahora no lo podrán estar por no encontrarse en la lista mencionada en el punto b) anterior.
- e) Todos los tipos incrementados son suprimidos.
- f) Aquellos países que hayan tenido que aumentar su tipo normal para adaptarse al mínimo establecido del 15% (España y Luxemburgo) podrán, de forma excepcional y transitoria, aplicar un tipo súper reducido.

Aunque como es natural, el Consejo se reserva el derecho de extender el periodo de aplicación del régimen transitorio hasta que el régimen definitivo no este preparado, que es lo que finalmente ha sucedido.

En España la nueva conceptualización del comercio intracomunitario ha tenido su traducción en la nueva Ley 37/1992 del IVA de 28 de diciembre de 1992 y en el Real Decreto 1624/1992 que la desarrolla reglamentariamente.

#### 2.2.1.1.3. El régimen transitorio del IVA (a partir de 1993)

Para valorar la eficacia del régimen transitorio del IVA recogemos en primer lugar la valoración que realiza el Comité Económico y Social de la U.E. en el Dictamen de la Sección de Asuntos Económicos, Financieros y Monetarios de 17 de octubre de 1995 –Comité Económico y Social (95)–.

Así, el citado dictamen señala los siguientes aspectos positivos de la aplicación práctica del régimen transitorio:

1. Reducción de los costes administrativos y de transporte derivados de los trámites aduaneros.

---

<sup>44</sup> El Reglamento (CE) n.º 1103/97 del Consejo, de 17 de junio de 1997, sobre determinadas disposiciones relativas a la introducción del euro, dispone: "toda referencia al ECU que figure en un instrumento jurídico se entenderá hecha al EURO a un tipo de un EURO por un ECU". Por ello cualquier referencia al ECU a lo largo del presente trabajo deberá entenderse hecha al EURO, a un cambio fijo de 166,386 pesetas por EURO o ECU indistintamente.

2. Mejora la liquidez de las empresas gracias a la supresión de las garantías aduaneras y determinadas obligaciones de prefinanciación.
3. Reduce los precios de los bienes adquiridos gracias al incremento de la competencia internacional.

Al mismo tiempo el dictamen del Comité Económico y Social de referencia, destaca aspectos negativos del régimen transitorio entre los que cabe señalar por su especial relevancia:

1. Incertidumbre y temor en torno a la responsabilidad fiscal final. Las empresas que suministran bienes bajo el régimen de IVA según el país de destino deben demostrar que el suministro puede acogerse a una exención del IVA en el país de origen. En este sentido, algunos Estados miembros exigen una prueba de que el IVA ha sido efectivamente pagado en el país de destino, exigencia esta que, según el dictamen, aumenta las cargas administrativas y hace a las empresas vulnerables a los fallos y errores de sus socios comerciales.
2. Fraude derivado del surgimiento y proliferación de circuitos paralelos. Las empresas compran bienes en otro Estado miembro en el que el IVA es inferior sin declararlo y posteriormente el producto es transformado y vendido en un país con IVA más alto.

En opinión del que fuera Comisario encargado de la fiscalidad Mario Monti<sup>45</sup> *"la complejidad y la incoherencia del sistema actual entorpece los intercambios intracomunitarios y tiene por efecto que los operadores, los consumidores y las administraciones tributarias no puedan aprovecharse de las ventajas de un verdadero Mercado único"*.

En la misma línea se pronuncia la Comisión<sup>46</sup> cuando afirma que el sistema actual genera costes innecesarios estimando que la gestión del impuesto resulta 5 ó 6 veces más costosa cuando las transacciones se realizan en un Estado miembro distinto del país de origen.

Parece por tanto que todos coinciden en señalar que el mantenimiento del principio del país de destino, junto a la eliminación de los controles fronterizos y cierta complejidad inherente a la normativa actual que regula el régimen transitorio, constituyen las causas de la insatisfacción del actual sistema que de acuerdo con estimaciones de la propia Comisión permitía en 1996 la circulación libre dentro de la Unión Europea de bienes por un valor superior a 700.000 millones de ecus<sup>47</sup>.

En este sentido, se afirma que sólo un paso hacia la constitución de un régimen definitivo que avance hacia los principios originales ya previstos, de tributación de acuerdo con el principio del país de origen, permitirían tanto obtener completamente los beneficios de la supresión de las fronteras fiscales como la eliminación de todos aquellos problemas relacionados con el fraude y la complejidad del sistema todavía vigente.

Nadie está contento con el régimen transitorio, la propia Comisión en su informe de 23 de noviembre de 1994, documento COM(94) 515, sobre el funcionamiento de dicho sistema señala la invalidez de las soluciones previstas hasta la fecha para avanzar en el camino hacia el régimen definitivo señalando la necesidad de redefinir las características que debería reunir un régimen común de IVA en el mercado único.

---

<sup>45</sup> El actual Comisario de Mercado Interior, Fiscalidad y Unión Aduanera es el Señor Frits Bolkestein.

<sup>46</sup> COM(96) 328 final. Introducción, página 3.

<sup>47</sup> Fuente: COM(96) 328. Introducción, página 4, párrafo tercero.

De la misma opinión se manifiesta el Consejo en octubre de 1994 cuando se reafirma en la voluntad de que el régimen definitivo presente ventajas significativas respecto al régimen transitorio actual y responda a los siguientes criterios básicos:

1. Reducir los trámites administrativos a cargo de las empresas y las administraciones y simplificar substancialmente la aplicación del impuesto.
2. Mantener los ingresos fiscales de los Estados miembros.
3. Evitar que aumente el riesgo de fraude fiscal.
4. Y mantener la neutralidad del impuesto en términos de competitividad.

Por todas estas razones la Comisión presentó un programa de trabajo a desarrollar en los próximos años que vamos a explicar a continuación.

#### 2.2.1.1.4. Un Sistema Común de IVA

La situación más reciente del estado actual del proceso de armonización del IVA y el camino previsto a recorrer se encuentran recogidas en el documento elaborado por la Comisión denominado "Un Sistema Común de IVA. Programa para el Mercado Único" presentado el 22 de julio 1996, documento COM(96) 328 final.

Este nuevo planteamiento presentado por la Comisión en 1996 significó, no sólo un nuevo giro radical, sino que creemos que supuso un cambio conceptual que afectó a los propios principios del proceso armonizador y de la construcción europea. En palabras de la Comisión la trascendencia del documento COM(96) 328 quedaría resumida de la siguiente manera<sup>48</sup>:

*"La Comisión presentó en julio de 1996 un programa de acción acompañado de un calendario de propuestas destinadas a la vez a solucionar los problemas inmediatos y a introducir progresivamente un sistema común de IVA basado en el principio de gravamen en el Estado de origen.*

*Para escapar a las críticas hechas al régimen transitorio y responder a los objetivos del mercado interior, el nuevo sistema de IVA debe cumplir las condiciones siguientes:*

- *poner fin a la segmentación del mercado en tantos espacios fiscales como Estados miembros;*
- *ser simple y moderno;*
- *garantizar la igualdad de trato para todas las operaciones realizadas en la Comunidad;*
- *garantizar la seguridad y el control de los impuestos, para asegurar el mantenimiento del nivel de los ingresos procedentes del IVA.*

*A tal efecto, el programa prevé una acción comunitaria en tres direcciones:*

- *garantizar la aplicación uniforme del impuesto;*

---

<sup>48</sup> "La política fiscal de la Unión Europea" COM(2000).

- *modernizar el impuesto;*
- *cambiar el sistema de imposición (impuestos en el lugar de origen)".*

En el apartado "Reseña Histórica" del documento COM(96) 328 final la propia Comisión afirma textualmente que *"aún hoy en día, lo único que muchos esperan de la Comisión son propuestas basadas en el mismo planteamiento que las de 1987:*

- *La imposición en origen, esto es, en el lugar material en que se encuentran los bienes y servicios en el momento en que son vendidos por las empresas;*
- *La aproximación de los tipos del IVA y de las legislaciones estrictamente necesaria para limitar el riesgo de falseamiento de la competencia;*
- *Un mecanismo de compensación aceptable por los Estados miembros para lograr que los ingresos sigan asignándose al Estado miembro de consumo".*

La voluntad de un cambio radical en la orientación del proceso de armonización de la imposición indirecta expresada por la Comisión en el documento COM(96) 328 queda patente cuando afirma que *"El propio proceso de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios y la perspectiva en la que se inscriben la introducción del sistema común de IVA y su evolución hacia el régimen definitivo van mucho más allá de ese simple logro<sup>49</sup> y son indisociables de otros dos objetivos fundamentales de la Unión Europea:*

- *garantizar la neutralidad de la fiscalidad sobre el comercio, tanto dentro de los Estados miembros como entre éstos, paralelamente a la evolución general de la construcción comunitaria;*
- *crear un "mercado interior" caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales (artículo 3.c) del Tratado)".*

Estos dos *"objetivos fundamentales de la Unión Europea"* junto a los criterios exigidos por el Consejo en octubre de 1994<sup>50</sup> fueron los que guiaron y marcaron las directrices a la Comisión para elaborar el documento COM(96) 328, de 22 de julio de 1996, que era en definitiva el programa de trabajo que la Comisión se proponía seguir en los siguientes años, con el objetivo final<sup>51</sup> de presentar las oportunas propuestas normativas que permitiesen garantizar la introducción de un nuevo sistema común de IVA adaptado al mercado único.

Se trataba de ir creando poco a poco las condiciones necesarias para que, en un determinado momento futuro, la situación existente permitiese implantar ese nuevo sistema común de IVA

<sup>49</sup> Refiriéndose a la eliminación de los controles en las fronteras interiores de la Comunidad, logro conseguido con el régimen transitorio.

<sup>50</sup> Los criterios fundamentales que debía contemplar el nuevo sistema común de IVA según las propuestas del Consejo de Octubre de 1994 debían ser:

- reducir los trámites administrativos a cargo de las empresas y las administraciones y simplificar sustancialmente la aplicación del impuesto;
- mantener los ingresos fiscales de los Estados miembros;
- evitar que aumente el riesgo de fraude fiscal;
- mantener la neutralidad del impuesto en términos de competitividad.

<sup>51</sup> La Comisión en julio de 1996 consideraba *"premature presentar de manera inmediata propuestas de textos legales con vistas a la transición hacia un nuevo sistema común de IVA, COM(96) 328"*.

que cumplierse los objetivos fundamentales de la Unión Europea enunciados y los criterios exigidos por el Consejo en octubre de 1994.

El régimen previsto en el documento COM(96) 328 cuenta con dos características principales:

1. Supresión de la distinción entre operaciones interiores e intracomunitarias. El sistema común persigue en primer lugar la supresión de toda distinción entre las operaciones interiores y las intracomunitarias, permitiendo reducir a tan sólo dos las categorías de regímenes fiscales: las operaciones comunitarias y las relativas a terceros países.

En este sentido, se pretende garantizar que con el nuevo sistema ninguna actividad sea más difícil de ejercer en un Estado miembro que en otro y que pueda realizarse cualquier adquisición en las mismas condiciones en toda la Comunidad.

Al mismo tiempo, se intenta que una transacción en la que entren en juego distintos Estados miembros no origine más obligaciones que las que se efectúen dentro de un mismo país.

El objetivo final, como apunta con claridad el documento de la Comisión, consiste en que la simplificación resultante derive en importantes beneficios tanto para las empresas como para los consumidores y las administraciones fiscales<sup>52</sup>.

2. Imposición de todas las operaciones efectuadas en la Comunidad. Se trata aquí de hacer extensivo el principio de imposición a todas las operaciones realizadas en la Comunidad, en lugar de generalizar las exenciones que actualmente se aplican a las operaciones intracomunitarias.

Esto implica la necesaria supresión de los mecanismos de desgravación –origen– e imposición –destino– de los intercambios entre Estados miembros de la Comunidad. En definitiva, significa la aplicación de un auténtico IVA de ámbito comunitario, garantizando la imposición de las operaciones efectuadas en el interior de la Comunidad de acuerdo con el principio de origen y manteniendo las dos características principales de aplicación actual del IVA interno de cada Estado miembro:

- 2.1. El mecanismo de pagos fraccionados, que garantiza el autocontrol del sistema.
- 2.2. El reparto de responsabilidades entre el proveedor y el comprador en cuanto a la correcta facturación y determinación de la cuota a pagar por parte del primero y la justificación de las cuotas deducidas por parte del segundo.

Llegados a este punto, y una vez definidas las características principales del régimen común, han de definirse los mecanismos que deben establecerse para aplicar dicho régimen y, como señala el documento COM(96) 328, para determinar el lugar de imposición, uno de los aspectos más importantes y controvertidos del proceso de armonización del IVA.

Así, se definen dos elementos fundamentales para la aplicación del nuevo sistema común de IVA:

---

<sup>52</sup> Según afirma la Comisión en el documento COM(96) 328, Capítulo II, apartado 1.1, "Un régimen complejo y subjetivo", "existen más de 25 normas distintas para determinar el lugar en que debe gravarse una operación, lo que obliga, entre otras cosas, a los operadores a desglosar su volumen de negocios entre los diversos Estados miembros a los que corresponde su imposición, y contribuye a la fragmentación del mercado interior", aludiendo a la complejidad que implica el actual sistema de IVA –IVA en destino– tanto para las empresas, como para los consumidores como para las administraciones fiscales de los distintos Estados miembros.

1. Un único lugar de imposición. La experiencia reciente ya mencionada del régimen transitorio había demostrado que la situación actual, en la que se deben diferenciar las ventas en función del lugar de la Comunidad en que se hayan realizado las operaciones, provoca importantes complicaciones administrativas y de aplicación.

En este sentido, las ventajas derivadas de la unificación censal en términos impositivos son en opinión de la Comisión contundentes:

1.1. Una mayor sencillez para los operadores que pueden cumplir los trámites (declaración y pago del impuesto) y ejercer sus derechos (deducción) en un mismo lugar.

1.2. Una mayor sencillez para los consumidores que pueden realizar sus compras sin limitaciones.

1.3. Una mayor sencillez y eficacia para las administraciones fiscales, que pueden ejercer un control global de todas las actividades y las deducciones correspondientes desarrolladas por un mismo sujeto pasivo.

Por todas estas razones, la Comisión considera que en el nuevo régimen del IVA previsto, los operadores deberían gravar todas sus transacciones en un sólo lugar de la Comunidad, sin establecer distinciones en función del Estado miembro en que se realicen.

2. Renuncia a la atribución directa de los ingresos del IVA por el sistema de imposición. El paso de un sistema basado en la aplicación del criterio de destino, en el que cada Estado recibe los ingresos fiscales derivados del IVA repercutido, por operaciones que tienen lugar en el interior del territorio del propio Estado, a un sistema basado en el criterio de origen, tal y como pretende el régimen previsto, supone un cambio en la asignación de los ingresos tributarios que requiere la aplicación de mecanismos compensatorios.

El cambio hacia un sistema que permita la posibilidad de deducir en un Estado miembro por cuotas repercutidas e ingresadas en un Estado distinto, supone un desplazamiento de los ingresos fiscales, que debe ser compensado a través de un mecanismo determinado de reasignación de la recaudación a escala comunitaria.

El sistema propuesto por la Comisión se fundamenta en la creación de un espacio fiscal comunitario, acabando con el sistema actual de atribución directa de los ingresos del IVA de acuerdo con el sistema impositivo nacional, exigiendo, por tanto, el establecimiento de un mecanismo de reasignación. La Comisión estima que *"el método más adecuado para determinar los ingresos de cada Estado miembro, correspondientes al consumo sujeto al impuesto realizado en su territorio, consiste en calcular tal consumo sobre bases estadísticas"*<sup>53</sup>.

Este es uno de los aspectos más problemáticos y que más debate están generando es la implantación de un mecanismo de compensación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para las operaciones producidas entre países miembros de la Comunidad Europea.

El objetivo de la consecución de un mercado interior significa entre otros aspectos que los intercambios comerciales que tienen lugar entre los países miembros de la Unión Europea deben recibir el mismo trato que si se tratasen de transacciones ocurridas en el interior de los países.

---

<sup>53</sup> COM(96) 328 Capítulo II, epígrafe 2, apartado 2.2, subapartado 2.2.2. *"Renuncia a la atribución directa de los ingresos del IVA por el sistema de imposición"*.

En este sentido, en la actualidad un producto fabricado en el interior de un país y destinado a la venta y posterior consumo en lugar distinto pero perteneciente al interior de dicho país, llega al punto en el que va a ser consumido con una repercusión del gravamen en origen por aplicación del IVA nacional. Sin embargo, si el producto es vendido fuera de las fronteras nacionales, en términos fiscales, dicha operación se encuentra exenta de IVA en origen manteniendo el derecho a deducción de los IVAs soportados. Es decir, que opera como si se tratase de un tipo cero. Posteriormente, cuando el producto traspasa las fronteras y llega a su lugar de destino se le repercute el IVA que, de acuerdo con la legislación nacional del país de destino, le corresponde, el cual puede ser igual, superior o inferior al IVA que le hubiese correspondido de aplicarse el tipo impositivo del país de procedencia.

El objetivo de ofrecer un igual trato a las ventas intracomunitarias –aquellas que tienen lugar desde un país miembro de la Comunidad a otro país miembro también de la Comunidad– como si se tratasen de ventas en el interior de un país, significa que el IVA deberá ser repercutido por el sujeto pasivo que efectúa la venta en el Estado miembro de exportación y deducido por el sujeto pasivo que efectúa la compra en el Estado miembro de importación. La aplicación del IVA a la exportación pasa de basarse en el criterio de destino para aplicarse el criterio de origen del producto o servicio. Por lo tanto, no se efectúan diferenciaciones fiscales en función de lugar geográfico de destino del bien o servicio<sup>54</sup>.

Este es uno de los objetivos primordiales para la consecución de un mercado interior auténtico, es decir, la supresión de las formalidades fronterizas de carácter fiscal en lo referente al IVA.

Aunque aparentemente el cambio del sistema de destino al sistema de origen en la aplicación del IVA pueda parecer sencillo, es al contrario un proceso de enorme complejidad debido a las implicaciones que supone tal modificación en los ingresos tributarios de los países miembros.

El IVA es un impuesto indirecto sobre el consumo; como tal, el total de IVA facturado correspondiente al país o administración fiscal en el que tiene lugar el consumo final del bien, independientemente de su lugar de fabricación, dado que es precisamente el destinatario final de la entrega de los bienes o de la prestación de servicios quien paga y soporta la carga tributaria del impuesto al no poder trasladarla a nadie. Dicho en otras palabras, los ingresos derivados de la aplicación del IVA corresponden al país de destino final del bien o servicio.

Así, en un sistema en el que prevalece el principio de imposición según destino, el IVA facturado en la exportación se aplica en el lugar y al tipo correspondiente al país de destino final de la misma. En un sistema contrario, como el que se pretende aplicar, cuando el principio de destino se sustituye por el de origen, el lugar donde se repercute el IVA a la exportación no coincide con el lugar de consumo del bien o de la prestación del servicio y, por tanto, tampoco coincide con el lugar al que corresponde la recaudación por dicho impuesto. Además el importador tendrá derecho a deducir en el país de destino de los bienes o de los servicios el IVA repercutido en origen por el exportador, IVA este que, consecuentemente, ha sido recaudado por la administración tributaria del país de origen.

Por consiguiente, debido a razones de tipo presupuestario y, porque nunca o casi nunca, en la práctica, tendrá lugar un equilibrio en los flujos comerciales intracomunitarios, entre todos y cada uno de los países, es necesario establecer un sistema de compensación o *clearing* que permita que

---

<sup>54</sup> Se ha mantenido la terminología de exportación e importación para una mayor claridad expositiva, aunque de acuerdo con la nueva reglamentación que entró en vigor a partir de 1993 estas expresiones han sido sustituidas por el de ventas y compras intracomunitarias.

las cuotas repercutidas e ingresadas en un país miembro en concepto de exportación sean devueltas al resto de los Estados miembros en los que las cuotas impositivas van a ser deducidas y en los que va a tener lugar el consumo final del bien o servicio.

Bajo este planteamiento, el sistema de compensación fue debatido inicialmente en el grupo fiscal del Consejo, en unas reuniones que tuvieron lugar entre los meses de febrero y junio de 1986. El esquema general del sistema de compensación debatido en aquel grupo se resume en tres puntos principales:

1. El sistema de compensación supondría que un sujeto pasivo residente en un Estado miembro de la Comunidad que adquiere bienes en otro Estado miembro diferente del de residencia pagaría la cuota impositiva y recibiría la factura con IVA correspondiente, solicitando la devolución o deduciendo la cuota soportada por dicho concepto en su propio Estado miembro. El sujeto pasivo debería presentar una liquidación del valor total de los bienes adquiridos en cada Estado miembro por separado, así como las correspondientes cuotas impositivas abonadas a los sujetos pasivos de cada uno de dichos Estados.
2. La información se haría constar en un formulario ampliado de declaración del IVA o en un documento complementario anexo. A continuación, las Administraciones de los diferentes Estados miembros acumularían las cuotas impositivas soportadas por cada uno de los Estados y en un momento determinado se compensarían los créditos de cada uno de ellos. Independientemente de la situación al final de cada año, los países exportadores netos efectuarían pagos mensuales a cuenta con el fin de evitar perturbaciones en los flujos o ingresos fiscales de cada país.
3. En términos cambiarios, las transferencias monetarias se expresarían en ECUs con el fin de reducir al mínimo las distorsiones derivadas de la evolución de los tipos de cambio. Asimismo, la gestión del mecanismo de compensación se realizaría de forma centralizada desde los propios servicios de la Comisión.

Por su parte las primeras propuestas de la Comisión datan de agosto de 1987 y se encuentran plasmadas en el documento *"Implantación de un mecanismo de compensación del IVA para las ventas intracomunitarias"*<sup>55</sup>. Las propuestas de la Comisión de 1987, sobre las que debería regularse el sistema de compensación, partían del esquema general definido por el Consejo. Así, tales propuestas respondían a cinco criterios u objetivos principales:

1. La creación de un sistema fiable y sólido que permitiera asignar al Estado miembro al que efectivamente le correspondiera, el IVA recaudado en las ventas intracomunitarias cuando ya no existieran las fronteras fiscales. Es decir, que el sistema que se aplicase debería permitir la transferencia del IVA recaudado en el Estado donde se efectúe la venta o la prestación del servicio al Estado miembro donde se consume.
2. El sistema propuesto debería suponer una mínima carga adicional para las empresas. Las cargas administrativas adicionales que supondría la implantación de dicho sistema de compensación debían ser inferiores a la reducción de las cargas administrativas derivadas de la eliminación de los controles fronterizos, incluidas las formalidades referidas al tipo cero sobre las exportaciones.

---

<sup>55</sup> COM(87) 323 final, de 21 de agosto de 1987.



3. El mecanismo de compensación debía insertarse, en la medida de lo posible, en la ya existente estructura administrativo-recaudatoria del impuesto en los diferentes países. En este sentido, también debería minimizarse la carga adicional para las administraciones fiscales de los diferentes países.
4. El sistema de compensación adoptado debería permitir la implantación de procedimientos de inspección y comprobación finales.
5. Por último, cualquier sistema de compensación que se propusiese debería autofinanciarse.

La Comisión sostenía que el sistema no tenía por que operar a partir de los flujos comerciales bilaterales exactos producidos entre los Estados miembros. Su funcionamiento podía establecerse mediante una cuenta central de cargos y abonos. Los países exportadores ingresarían fondos en dicha cuenta, mientras que los países importadores los retirarían de la misma, siendo competencia de cada Estado calcular su propia posición en la cuenta u operación de compensación.

Así, mediante este hipotético sistema, cada Estado declararía su propia situación con independencia de la posición deudora o acreedora del resto de los Estados miembros. En este sistema, cada Estado efectuaría una declaración mensual en la que se incluirían las cantidades totales de IVA soportado e IVA repercutido relativas al comercio intracomunitario. La declaración mensual, por su parte, se acompañaría de una solicitud de devolución o de pago en su caso, dependiendo de si se trata de un país acreedor –importador neto– o deudor –exportador neto– en el mes de referencia en el que se efectúe la declaración.

Finalmente en el documento COM(96) 328, tal y como hemos comentado con anterioridad, la Comisión, tratando de acabar con el sistema de atribución directa de los ingresos del IVA de acuerdo con el sistema impositivo nacional, exige el establecimiento de un mecanismo de reasignación de los ingresos de IVA que permita *"determinar los ingresos de cada Estado miembro, correspondientes al consumo sujeto al impuesto realizado en su territorio, consiste en calcular tal consumo sobre bases estadísticas"*.

La reasignación de los ingresos a los Estados miembros *"no deberá basarse, en ningún caso, en datos extraídos de las declaraciones fiscales de los sujetos pasivos"*<sup>56</sup> puesto que aplicar un método de reasignación basado en este tipo de datos requeriría el establecimiento de importantes mecanismos de supervisión de los movimientos físicos de bienes, lo cual se opone frontalmente a los principios y objetivos que presiden al mercado único.

Se trata, como señala el documento de la Comisión de julio de 1996 de, *"a partir de los datos de consumo de la contabilidad nacional, las correspondientes tablas input-output y otros datos (estudios estadísticos, informes anuales, etc.) es posible determinar el consumo de los distintos sectores económicos, públicos y privados"*<sup>57</sup>.

No obstante, de estas cifras de consumo deberían eliminarse las que, aún correspondiendo a un consumo final, no dan lugar a imposición. Se trata de detraer aquellas cifras que correspondan a la economía sumergida y que se hubieran añadido para el cálculo del PIB, tras lo cual las

---

<sup>56</sup> COM(96) 328 final. Capítulo II, epígrafe 2, apartado 2.2, subapartado 2.2.2. "Renuncia a la atribución directa de los ingresos del IVA por el sistema de imposición".

<sup>57</sup> COM(96) 328 final. Capítulo II, epígrafe 2, apartado 2.2, subapartado 2.2.2. "Renuncia a la atribución directa de los ingresos del IVA por el sistema de imposición".

cifras estadísticas de consumo corresponderían a la base fiscal correcta, esto es, importe gravable de las transacciones subyacentes.

Partiendo de estas cifras se pueden agrupar los sectores y subsectores utilizados en la contabilidad nacional según su situación respecto al IVA –fuera del ámbito de aplicación, exentos o no, con o sin derecho a deducción, sujetos al tipo normal o reducido– y, aplicando el adecuado tipo de IVA ponderado, calcular los ingresos IVA teóricos del país en cuestión.

Otra cuestión de suma importancia por la que hay que velar en el proceso de introducción del IVA en origen es la necesidad de garantizar la liquidez de las administraciones fiscales a fin de no perjudicar el equilibrio presupuestario de los Estados miembros, por lo que la propia Comisión reconoce que han de establecerse los oportunos mecanismos para garantizar que los Estados puedan disponer de los ingresos generados por el IVA en el momento en que tengan derecho a ello, sin tener que esperar el resultado definitivo de los cálculos que se efectuarán a partir de los datos estadísticos.

Como señala el propio Parlamento Europeo en el documento de enero de 1997, es necesario que el régimen definitivo de IVA no reduzca el volumen actual de impuestos recaudado por los Estados miembros.

Por último, la implantación del nuevo sistema común de IVA al que tiende el programa de trabajo propuesto por la Comisión, exigirá la armonización de los tipos impositivos.

El sistema todavía vigente de observación del criterio de destino, lugar donde se consume el bien o el servicio, implica que el tipo impositivo que grava la entrega o la prestación se corresponde con el existente en el país donde tienen lugar dichas operaciones con independencia del lugar o país de procedencia del producto o servicio mencionados.

Así, el precio de la operación gravada por el IVA, por ejemplo en España sometida al tipo normal, se ve afectada por la aplicación del 16% con independencia de si el producto proviene de Francia donde el tipo vigente es del 20,6% o Dinamarca o Suecia en las que el tipo de gravamen vigente es del 25%<sup>58</sup>, homogeneizándose todas las operaciones de acuerdo con el tipo impositivo existente en el país de destino. Las diferencias de tipos entre países de origen de la operación sometida a tributación no afectan al precio final de la misma.

Sin embargo, la definición del nuevo sistema basado en el criterio de origen, antes expuesto, supone que el precio de la operación estará afectado por el tipo impositivo, siguiendo el ejemplo del párrafo anterior, existente en Francia o Dinamarca o Suecia, redundando en un precio final de aplicación en España, afectado por el IVA correspondiente y distinto según el país de procedencia.

Dado que en la actualidad siguen existiendo diferencias importantes en los tipos impositivos entre los países miembros de la Unión Europea, en opinión de la Comisión resulta necesario, a fin de mantener la neutralidad del impuesto sobre las condiciones de competencia entre empresas, un cierto grado de armonización de los tipos impositivos. En este sentido se puede apreciar en el siguiente cuadro la multiplicidad –tipos superreducidos, tipos reducidos, tipos normales y tipos «parking»– y variabilidad –entre el 1% y el 25%– de tipos de gravamen existentes en los distintos Estados miembros de la UE a fecha 1 de mayo de 1999.

---

<sup>58</sup> Suecia y Dinamarca son los dos países miembros de la Unión Europea cuyo tipo de gravamen normal de IVA es más elevado, ascendiendo al 25%, seguidos por Finlandia que mantiene un tipo normal de IVA del 22%.

**Cuadro 2.1**  
**TIPOS DE IVA VIGENTES EN LOS ESTADOS MIEMBROS A 1 DE MAYO DE 1999**  
(en porcentaje)

Estado miembro	Tipo súper reducido	Tipo reducido	Tipo normal	Tipo «parking»*
Bélgica	1	6	21	12
Dinamarca	—	—	25	—
Alemania	—	7	16	—
Grecia	4	8	18	—
España	4	7	16	—
Francia	2,1	5,5	20,6	—
Irlanda	4	12,5	21	12,5
Italia	4	10	20	—
Luxemburgo	3	6	15	12
Países Bajos	—	6	17,5	—
Austria	—	10/12	20	—
Portugal	—	5/12	17	—
Finlandia	—	8/17	22	—
Suecia	—	6/12	25	—
Reino Unido	—	5	17,5	—

\* En los Estados miembros que aplicaban inicialmente un tipo reducido a bienes que no tienen derecho al mismo.

Fuente: DG Fiscalidad y Unión Aduanera y "La política fiscal de la Unión Europea" COM (2000).

La ausencia de neutralidad se traduce o tiene influencia sobre las decisiones de localización de las empresas, por lo que el grado de armonización que finalmente se decida supone un elemento muy importante en la construcción del mercado único que, no se olvide, constituye el propósito último de este proceso de convergencia tributaria.

En este sentido, la Comisión pretende enfrentarse a esta problemática bajo el siguiente enfoque, estableciendo una diferencia en el o los niveles de consecución del proceso armonizador de acuerdo con las dos categorías de tipos impositivos actualmente existentes:

1. Tipo normal. Para el tipo normal, la Comisión reconoce en su propuesta de sistema común de IVA que la fijación de un tipo único homogéneo para todos los países de la Unión Europea constituiría la solución más adecuada si lo que se pretende es evitar el falseamiento de la competencia por causas imputables al impuesto y si, al mismo tiempo, otro de los objetivos fundamentales es garantizar una aplicación lo más simplificada y uniforme posible en el conjunto de la Unión Europea.

Sin embargo, como también siempre ha remarcado la Comisión en todos los documentos que hacen referencia al proceso armonizador, acaba señalando que no es menos cierto que una aproximación dentro de una horquilla podría ser suficiente. La dimensión de la horquilla o intervalo es lo que se encuentra en juego. Así, la Comi-

sión se manifiesta en el sentido de que esta elección requiere una decisión de naturaleza política en la que se tenga en cuenta la necesidad de los distintos Estados respecto a tres componentes principales:

- La suficiencia de los ingresos tributarios.
- El reparto de carga tributaria resultante entre las grandes categorías impositivas: impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales.
- Las orientaciones de la política fiscal a medio plazo de los países.

Así, no sólo se trata de establecer una armonización de tipos impositivos en el IVA que garantice la recaudación actual sino que cabe contemplar este proceso dentro de otro más amplio de redistribución de las cargas impositivas. En este otro proceso los países miembros quizás deseen incrementar determinados gravámenes a cambio de reducciones que se tengan que aplicar a otras figuras impositivas, en el marco de los objetivos de política económica que estén contemplando aplicar.

2. Tipo o tipos reducidos. La Comisión se limita a señalar que, desde un punto de vista puramente técnico, se requiere una armonización de su número y de su ámbito de aplicación. Únicamente un número limitado de tipos tributarios es compatible con el objetivo antes expuesto de simplificación del impuesto.

Además de la armonización propuesta de tipos de gravamen de IVA, la Comisión reconoce que deben armonizarse imperativamente muchos otros elementos del sistema común de IVA, entre ellos, el alcance y las condiciones de ejercicio del derecho a deducción, las exenciones, el régimen fiscal de las pequeñas empresas y otros regímenes especiales, reconociendo que hasta 1996, y en estas materias, no se había conseguido avanzar de forma significativa. Destaca igualmente la Comisión en el documento COM(96) 328 que *"conviene revisar todas las opciones, facultades y excepciones contempladas en el régimen actual"*.

#### 2.2.1.1.5. Programa de trabajo. Evolución por etapas hacia el nuevo sistema común de IVA

El régimen transitorio de IVA da a los Estados miembros *"la impresión ilusoria de seguir disfrutando de una total soberanía en la determinación de sus ingresos y el funcionamiento global del IVA, en realidad, la complejidad y la subjetividad del sistema, así como su inadecuación frente a los nuevos desafíos económicos y las divergencias de aplicación que pone de manifiesto, perjudican a la competitividad de las empresas, sin que los Estados miembros tengan la seguridad de percibir los ingresos que les corresponden"*<sup>59</sup>, por estos motivos, se propone un nuevo régimen que significa un replanteamiento general del sistema común de IVA vigente hasta estos momentos.

Por esta razón, la Comisión, aun convencida de las enormes vicisitudes con las que se va encontrar para llevar adelante este proceso, y que han ido aplazando un proceso que debería haberse completado hace ya algunos años, piensa, citando textualmente su opinión, que *"únicamente el régimen de IVA propuesto puede hacer posible la creación y el funcionamiento sin obstáculos del mercado único, permitiendo así que siga reforzándose la competitividad de las empresas europeas a nivel mundial"*.

Sin embargo, ante la imposibilidad de abordar la solución de todos los problemas de forma inmediata, la Comisión se esfuerza en diferenciar aquellos problemas acuciantes que requieren

<sup>59</sup> COM(96) 328, Capítulo III, "Conclusión: La Comisión propone un programa de trabajo".

una rápida respuesta, como por ejemplo el régimen fiscal aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de aquellas otras disposiciones que, debiendo adoptarse para poder implantar un auténtico sistema común de IVA basado en el principio de imposición en origen, pueden sin embargo esperar un determinado tiempo hasta el momento de su adopción.

Una vez definida esta diferenciación de prioridades, la Comisión elaboró un programa de trabajo por etapas que deberían irse acometiendo de conformidad con un calendario inicialmente fijado que permitiría una transición hacia el nuevo sistema. El programa de trabajo propuesto por la Comisión en el documento COM(96) 328 constaba de cinco etapas:

1.—*PRIMERA ETAPA*: Fase preparatoria. Finales de 1996.

1.1. Propuesta ya presentada al Consejo: En esta primera etapa, el 20 de diciembre de 1995, la Comisión presentó al Consejo una propuesta de directiva sobre el nivel del tipo normal de IVA<sup>60</sup>, que previó un tipo mínimo del 15% y un tipo máximo del 25% y que habría de adoptarse antes del 31 de diciembre de 1996.

1.2. Propuestas pendientes. La Comisión presentaría propuestas relativas a tres aspectos:

1.2.1. Cambio del estatuto jurídico del Comité del IVA. Se pretendía transformar el Comité de carácter consultivo —cuyas directrices y recomendaciones carecían de todo valor vinculante— por un Comité de Reglamentación con la función de asistir a la Comisión, mediante la aprobación de dictámenes por mayoría cualificada, en el ejercicio de ejecución de la normativa comunitaria sobre el IVA, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 2 III, variante (a), de la Decisión 87/373/CEE del Consejo.

1.2.2. Mejora de las disposiciones sobre asistencia mutua para la recuperación del impuesto. La propuesta formaría parte del nuevo marco jurídico que la Comisión quiere implantar en materia de cooperación.

1.2.3. Programa para instaurar un nuevo espíritu de cooperación administrativa. La Comisión propondría un programa que permita crear el marco adecuado para desarrollar los instrumentos y actividades necesarios para convertir la cooperación de las Administraciones fiscales de los Estados miembros en una realidad.

2.—*SEGUNDA ETAPA*: Comunicación de las principales resoluciones y del programa de trabajo. Mediados de 1996. Etapa cumplimentada con la presentación por parte de la Comisión del documento COM(96) 328, en el que la Comisión propone al Consejo y al Parlamento Europeo:

2.1. Las líneas generales del nuevo sistema común de IVA.

2.2. Y el programa de trabajo.

3.—*TERCERA ETAPA*: Principios generales del IVA. Primer paquete de propuestas formales.

3.1. Mediados de 1997. La Comisión presentaría sus propuestas en relación con los principios generales de funcionamiento del IVA. Así, este paquete de medidas habría de incluir los siguientes aspectos:

---

<sup>60</sup> Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido - nivel del tipo normal. COM(95) 731 final DOCE C/73 de 13 de julio de 1996.

3.1.1. La determinación del ámbito de aplicación material del impuesto, que incluiría la definición exacta de las operaciones imposables.

3.1.2. La definición del concepto de sujeto pasivo.

3.1.3. La determinación de la base imponible de las operaciones sujetas al impuesto.

3.1.4. Las exenciones.

3.1.5. El derecho a deducción.

3.2. Finales de 1997. En este estadio la Comisión propondría una segunda fase de aproximación de los tipos del IVA entre los Estados miembros.

4.—*CUARTA ETAPA*: Ámbito de aplicación y lugar de imposición. Segundo paquete de propuestas formales. Mediados de 1998. En esta etapa se definiría uno de los aspectos más importantes que delimitarían la nueva configuración del sistema común de IVA. Así, a partir de la aplicación del mismo, tiene lugar un cambio radical en la concepción del papel que desempeña el lugar de imposición; el cual no servirá, parece ser, ya para delimitar el ámbito de aplicación territorial del impuesto, ni tampoco para determinar las atribuciones de la cuota impositiva a percibir por cada uno de los Estados miembros. Con esta finalidad, la Comisión presentará a mediados de 1998 las propuestas relativas a los siguientes puntos:

4.1. Definición del ámbito de aplicación territorial del IVA;

4.2. El lugar de imposición de las operaciones que entren en el ámbito de aplicación del impuesto;

4.3. La organización a escala comunitaria de los controles de los sujetos pasivos que efectúen operaciones imposables en la Comunidad.

5.—*QUINTA ETAPA*: Reasignación de ingresos entre Estados miembros y ultimación del régimen en su conjunto. Tercer paquete de medidas formales. Dado que el mecanismo de compensación de ingresos entre Estados, necesario tras la aplicación del principio de origen no se definirá en función de cálculos impositivos (IVAs soportados y repercutidos), habrá de establecerse un mecanismo paralelo, junto con las medidas estadísticas oportunas, para garantizar a los Estados miembros un volumen de ingresos correspondiente al consumo registrado en su territorio.

Al mismo tiempo, en esta fase será necesario avanzar hacia una mayor homogeneización de los distintos regímenes especiales existentes (pequeñas y medianas empresas, agricultura, bienes de ocasión, agencias de viajes, etc.), y deberá darse el paso definitivo hacia la armonización de tipos impositivos.

A este fin, la Comisión presentará las siguientes propuestas:

5.1. Finales de 1998:

5.1.1. El mecanismo para la asignación de los ingresos procedentes del IVA.

5.1.2. Los regímenes especiales.

### 5.1.3. Las medidas de transición.

### 5.2. Mediados de 1999: Última etapa de la armonización de los tipos impositivos.

Finalmente cabe señalar que el calendario propuesto debe entenderse sin perjuicio de la fecha de adopción de las medidas. En este sentido, como el propio documento señala, la Comisión velará por que las nuevas disposiciones no entren en vigor antes de que transcurran dos años desde su adopción por el Consejo, a fin de conceder un margen de aplicación razonable tanto a los operadores como a las propias administraciones fiscales.

#### 2.2.1.1.6. Desarrollo del programa de trabajo previsto por el documento de la Comisión COM(96) 328 (julio de 1996-diciembre de 2000)

Pretendemos en este apartado analizar el alcance y contenido de las modificaciones normativas comunitarias, así como de los principales documentos comunitarios sin fuerza normativa, redactados y/o aprobados desde la publicación del documento de la Comisión número COM(96) 328 final de 22 de julio de 1996 hasta finales del año 2000.

Se trata de contrastar en que medida la Unión Europea ha avanzado desde 1996 en materia de armonización de IVA en la dirección marcada por el programa de trabajo de la Comisión recogido en el citado documento.

Recordemos que la ineficacia del régimen Transitorio de IVA, cuya entrada en vigor tuvo lugar el día 1 de enero de 1993 en aplicación de la Directiva 91/680/CEE del Consejo<sup>61</sup>, ha sido suficientemente contrastada tanto por la Comisión Europea<sup>62</sup>, como por el Parlamento Europeo como por el propio Consejo Europeo. Se han producido numerosas manifestaciones en este sentido de todos estos organismos Comunitarios así como del Consejo ECOFIN<sup>63</sup>, el Comité Permanente de Cooperación Administrativa<sup>64</sup> –en adelante CPCA– y su Subcomité Antifraude –en adelante SCAF–, las reuniones de Directores Generales de Aduanas e Impuestos Indirectos<sup>65</sup>, e incluso, el Tribunal de Cuentas<sup>66</sup>.

Es precisamente la manifiesta ineficiencia del régimen Transitorio de IVA lo que en 1996 lleva a la Comisión a propugnar un cambio radical a favor de un nuevo sistema común de IVA basado en el principio de imposición en origen. Esta propuesta quedó plasmada en el documento COM(96) 328 final que en su anexo "A" contenía un programa de trabajo y un calendario aproximado para acometer las reformas necesarias.

Analizaremos ahora en que medida las propuestas hechas por la Comisión se han ido materializando, desde julio de 1996 hasta el 31 de diciembre de 2000, mediante la adopción por los órganos competentes de las correspondientes disposiciones legislativas –reglamentos, decisiones y

---

<sup>61</sup> Directiva 91/680/CEE del Consejo, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 777/388 CEE. DO L 375 de 31.12.1991, p.1.

<sup>62</sup> COM(94) 515 final, de 23 de noviembre de 1994. Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre el funcionamiento del régimen transitorio de tributación por IVA del comercio intracomunitario.

<sup>63</sup> Reunión del Consejo ECOFIN del 12 de mayo de 1997.

<sup>64</sup> Reuniones del Comité Permanente de Cooperación Administrativa (CPCA) celebradas los días 8 y 9 de abril de 1997 y 25 de junio de 1997.

<sup>65</sup> 5.ª Reunión de los Directores Generales de Aduanas e Impuestos Indirectos celebrada el 26 de marzo de 1997.

<sup>66</sup> Informe Especial 9/98 del Tribunal de Cuentas sobre la protección de los intereses financieros de la Unión Europea en materia del IVA aplicable a los intercambios intracomunitarios, DO C 349 de 17.11.1998.

directivas—, así como mediante la redacción y publicación de documentos, dictámenes e informes emanados de las distintas instituciones comunitarias que vayan creando las condiciones necesarias para la implantación definitiva del nuevo sistema común de IVA basado en el principio de imposición en origen que acabe con la ineficiencia del actualmente vigente régimen Transitorio de IVA.

Investigaremos por separado cada una de las cinco etapas que contenía el programa del anexo "A" del documento COM(96) 328 final, verificando el grado de consecución de cada uno de los distintos objetivos que se pretendían alcanzar en cada etapa. El grado final de consecución del programa en su conjunto nos dará una imagen, entendemos bastante exacta, de la fase en que se encuentra el proceso de transición hacia el nuevo sistema de IVA defendido por la Comisión.

Adelantándonos a los acontecimientos y, con el fin de ilustrar lo que ha sido durante estos cuatro años —1997 a 2000 ambos inclusive— la evolución hacia el nuevo sistema de IVA con imposición en origen, creemos que es importante exponer textualmente las manifestaciones recogidas en el Informe General 2000 de la Unión Europea<sup>67</sup>, en el que se afirma: *"El 7 de junio, la Comisión adoptó una comunicación titulada «Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior»<sup>68</sup>. Este nuevo enfoque se propone mejorar el funcionamiento del mercado interior a corto plazo, sin cuestionar por ello la idea de un régimen definitivo de imposición en el país de origen como perspectiva a largo plazo. Está basada en cuatro objetivos principales: simplificar y modernizar el régimen actual de IVA, uniformar las normas de aplicación previstas en los Estados miembros e intensificar la cooperación administrativa entre ellos, en particular, con el fin de combatir el fraude. En el marco de esta estrategia, la Comisión ya propuso, el 7 de junio, modificar la directiva 77/388/CEE relativa al régimen de IVA, para adaptarlo a algunos servicios prestados por vía electrónica, así como el Reglamento (CEE) n.º 218/92 sobre la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos indirectos (IVA). Para permitir una adaptación a los desafíos del mercado interior y de las nuevas tecnologías, la Comisión adoptó, el 17 de noviembre, una propuesta de directiva por la que se simplifican, modernizan y armonizan las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido. Por su parte, con un deseo de simplificación, el Consejo había adoptado, el 17 de octubre, una directiva relativa a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido"*.

Explícitamente se afirma en este apartado del Informe General 2000 que *"...sin cuestionar por ello la idea de un régimen definitivo de imposición en el país de origen como perspectiva a largo plazo."*, lo que claramente indica que en febrero de 2001, fecha de publicación de este informe, no existía aún una voluntad firme en la Unión Europea de acometer a corto o medio plazo la transición hacia el nuevo sistema de IVA en origen, al contrario, la adopción de este nuevo sistema de IVA se plantea en el Informe como un objetivo a largo plazo, cuando sin embargo en el documento COM(96) 328 final, de 22 de julio de 1996, la Comisión fijaba *"mediados de 1999"* como fecha para culminar la última etapa de la armonización de los tipos impositivos de IVA y, finalizar por tanto, la transición al nuevo sistema de IVA con imposición en origen.

Del programa contenido en el documento COM(96) 328 final, con un calendario de ejecución comprendido entre julio de 1996 y mediados de 1999, se han acometido hasta diciembre de 2000 las siguientes tareas:

1.—**PRIMERA ETAPA:** Fase preparatoria (finales de 1996).

1.1. Presentación de una propuesta de directiva al Consejo sobre el nivel del tipo normal de IVA. El 20 de diciembre de 1995 la Comisión presentó al Consejo una pro-

<sup>67</sup> Capítulo III: Espacio económico y social comunitario, Sección 5: Mercado interior.

<sup>68</sup> COM(2000) 348 final.



puesta<sup>69</sup> sobre el nivel del tipo normal de IVA, previendo un tipo mínimo del 15% y un tipo máximo del 25% que habría de adoptarse antes del 31 de diciembre de 1996. Tal y como ha quedado expuesto en el cuadro 2.1 anterior, todos los Estados miembros aplican un tipo mínimo de al menos el 15%<sup>70</sup>, sin embargo, la horquilla del tipo normal de gravamen sigue siendo muy amplia puesto que va desde un 15% hasta un 25%. Siguen manteniéndose tipos reducidos, tipos súper reducidos y tipos «*parking*», además del tipo normal. La Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001, prorroga hasta el 31 de diciembre de 2005 la vigencia del tipo normal de IVA mínimo del 15%.

- 1.2. Cambio del estatuto jurídico del Comité de IVA. La comisión presentó el 26 de junio de 1997 el documento COM(97) 325 final consistente en una propuesta de directiva del consejo que modificaría la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido (Comité del impuesto sobre el valor añadido). El citado documento prevé la modificación del artículo 29 de la Directiva 77/388/CEE de tal forma que a partir del momento en que dicha modificación sea aprobada el Comité del impuesto sobre el valor añadido<sup>71</sup> —en adelante "el Comité" en terminología de la propia propuesta de directiva— se convertirá en un órgano de reglamentación que emitirá dictámenes adoptados según la mayoría prevista en el apartado 2 del artículo 148 del Tratado de Roma<sup>72</sup> y cuya función será asistir a la Comisión

---

<sup>69</sup> COM(95) 731 final.

<sup>70</sup> Luxemburgo aplica un tipo normal de IVA del 15% y el resto de los Estados miembros aplican tipos normales entre el 16% y el 25%.

<sup>71</sup> Integrado por representantes de los Estados miembros y presidido por el representante de la Comisión.

<sup>72</sup> El artículo 148 del Tratado de Roma se ha convertido en el artículo número 205 por la nueva numeración dada por el Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997 (art. 2.º 23). El nuevo artículo 205 del Tratado de Roma dispone:

1. Salvo disposición en contrario del presente Tratado, el Consejo adoptará sus acuerdos por mayoría de los miembros que lo componen.

2. Cuando el Consejo deba adoptar un acuerdo por mayoría cualificada, los votos de los miembros se ponderarán del modo siguiente:

Bélgica .....	5
Dinamarca .....	3
Alemania .....	10
Grecia .....	5
España .....	8
Francia .....	10
Irlanda .....	3
Italia .....	10
Luxemburgo .....	2
Países Bajos .....	5
Austria .....	4
Portugal .....	5
Finlandia .....	3
Suecia .....	4
Reino Unido .....	10

Para su adopción, los acuerdos del Consejo requerirán al menos:

- a) 62 votos, cuando en virtud del presente Tratado deban ser adoptados a propuesta de la Comisión.
- b) 62 votos, que representen el voto favorable de diez miembros como mínimo, en los demás casos.

3. Las abstenciones de los miembros presentes o representados no impedirán la adopción de los acuerdos del Consejo que requieran unanimidad.

en la aplicación de la legislación comunitaria sobre el IVA. Con la aprobación de esta propuesta de directiva del Consejo se lograría atribuir a la Comisión competencias de ejecución y modificar la consideración del Comité del IVA, confiando a las decisiones carácter jurídicamente vinculante y garantizando la publicación oficial de las mismas, permitiendo que las normas se apliquen de manera uniforme en toda la Unión Europea. No obstante, la competencia para legislar respecto a los tipos de gravamen del IVA seguirá en todo caso correspondiendo al Consejo, aún en el caso de que se aprobase la propuesta de Directiva del Consejo planteada por la Comisión mediante el documento COM(97) 325 final, lo que implica un mayor grado de dificultad en la adopción de cualquier medida tendente a la homogeneización de tipos de gravamen del IVA. En el documento COM(97) 495 final presentado el 1 de octubre de 1997, a sugerencia de la Presidencia del Consejo, la Comisión vuelve a insistir en la necesidad de convertir el Comité del IVA en un órgano de reglamentación que asista a la Comisión en la adopción de medidas para la aplicación de la Sexta Directiva IVA.

- 1.3. Mejora de las disposiciones sobre asistencia mutua para la recuperación del impuesto. La Comisión presentó el 17 de junio de 1998 el documento COM(98) 377 final que contenía una propuesta de reglamento (CE) del Consejo sobre las medidas de control, las medidas relativas al sistema de restitución y las medidas de cooperación administrativa necesarias para la aplicación de la Directiva 98/xxx/CE y una propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del IVA. Puesto que la aprobación de la propuesta de directiva contenida en el documento COM(98) 377 final permitiría a un sujeto pasivo deducir en el Estado en que esté establecido el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado en un Estado miembro en que no esté establecido, el reglamento propuesto introduce un sistema de restitución y de compensación bilateral entre Estados miembros que permita al Estado miembro en que se efectúe la deducción, pedir la restitución de esta suma al Estado miembro en que dicho IVA se adeude o se haya pagado. Igualmente se fijan mediante este reglamento (CE) normas comunes referidas al tipo de cambio y a la fecha a aplicar a los importes que deben restituirse entre ellos.
- 1.4. Programa para instaurar un nuevo espíritu de cooperación administrativa. En el documento COM(97) 495 final, de 1 de octubre de 1997, la Comisión propuso que se llegase a un acuerdo para la implantación del programa "FISCALIS". Este es un programa de cooperación entre los Estados miembros en la lucha contra el fraude en el ámbito de los impuestos indirectos. Mediante Decisión 888/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de marzo de 1998 relativa a la adopción de un programa de acción comunitaria destinado a mejorar los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior, se estableció un programa de acción comunitaria plurianual (programa Fiscalis), para el período comprendido entre el 1 de enero de 1998 y el 31 de diciembre de 2002, que comprendería los siguientes ámbitos de actuación:
  - 1.4.1. Sistemas de comunicación e intercambio de información, guías y manuales. Se asumió el compromiso de que la Comisión y los Estados miembros garantizarían el funcionamiento de los sistemas de comunicación e intercambio de información, guías y manuales existentes que consideren necesarios y que crearían aquellos nuevos sistemas de comunicación y de intercambio de información, guías y manuales que se considerasen necesarios manteniendo el carácter operativo de los mismos.

1.4.2. Intercambios, seminarios y controles multilaterales. La Comisión y los Estados miembros organizarían intercambios de funcionarios que se centrarían en un determinado ámbito de actividad. Los Estados miembros debían adoptar las medidas necesarias para que los funcionarios tomaran parte activa en las actividades de la administración de acogida; para lo cual, se autorizaría a los citados funcionarios a realizar las tareas que correspondan al cometido que se les encomiende en dicha administración, de conformidad con el ordenamiento jurídico de la misma. Durante el intercambio, la responsabilidad civil del funcionario en el ejercicio de sus funciones estaría sujeta al mismo régimen que la de los funcionarios de la administración de acogida. Los funcionarios participantes en un intercambio estarían sujetos a las mismas normas de secreto profesional que los funcionarios nacionales.

La Comisión y los Estados miembros organizarían seminarios en los que participasen funcionarios de las administraciones, representantes de la Comisión y, si fuera necesario, otros expertos en materia de fiscalidad indirecta.

En el seno del Comité permanente de cooperación administrativa en materia de fiscalidad indirecta<sup>73</sup>, se escogería entre los controles multilaterales organizados por los Estados miembros cuyos costes hubieran de ser sufragados por la Comunidad, presentando los Estados miembros participantes los informes y las evaluaciones relativos a dichos controles a la Comisión y a los Estados miembros.

1.4.3. Iniciativa común de formación. Los Estados miembros, en cooperación con la Comisión, y a fin de fomentar la cooperación estructurada entre sus organismos de formación y los funcionarios encargados de la formación en materia de fiscalidad indirecta en las administraciones, desarrollarían los programas de formación existentes y, en caso necesario, elaborarían nuevos programas para proporcionar a los funcionarios un tronco común de formación que les permitiese adquirir las cualificaciones y conocimientos profesionales comunes necesarios; permitirían, cuando procediese, el acceso de los funcionarios de todos los Estados miembros a los cursos de formación en materia de fiscalidad indirecta organizados por cada Estado miembro para sus propios funcionarios; y, por último, desarrollarían los instrumentos comunes necesarios para la formación en materia de fiscalidad indirecta, incluidos los instrumentos para la formación lingüística.

Con la aprobación del programa "Fiscalis" podríamos entender cumplida esta tarea – programa para instaurar un nuevo espíritu de cooperación administrativa– autoimpuesta por la Comisión en el programa contenido en el COM(96) 328 final. Sin embargo, a pesar de la aprobación del citado programa, la cooperación administrativa de los Estados miembros no ha progresado lo deseado por la Comisión<sup>74</sup>. Por ello, la Comisión ha venido manifestando reiterativamente a lo largo del período objeto de estudio –julio de 1996 a diciembre de 2000– su insatisfacción con los logros alcanzados en materia de cooperación administrativa y denunciando el insuficiente, e indebido en algunos casos, uso que hacen las administraciones de los Estados miembros de los medios de que disponen para estrechar, reforzar e incrementar la cooperación administrativa<sup>75</sup>.

---

<sup>73</sup> Creado por el artículo 10 del Reglamento (CEE) n.º 218/92.

<sup>74</sup> En este sentido véase la Decisión 98/527/CE, EURATOM de la Comisión de 24 de julio de 1998 relativa al tratamiento del fraude al IVA (diferencias entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos del IVA realmente recaudados) en las cuentas nacionales.

<sup>75</sup> Destacamos como más relevantes los Documento COM(1998) 490 final, de 3 de septiembre de 1998, y COM(2000) 28 final, de 28 de enero de 2000.

2.—*SEGUNDA ETAPA*: comunicación de las principales resoluciones y del programa de trabajo (mediados de 1996). Tal y como apuntamos anteriormente, esta etapa fue cumplimentada con la presentación por parte de la Comisión del documento COM(96) 328, en el que la Comisión presentaba al Consejo y al Parlamento Europeo las líneas generales del nuevo sistema común de IVA y el programa-calendario de trabajo.

3.—*TERCERA, CUARTA Y QUINTA ETAPA*. Estas tres etapas compartían un elemento común, en cada una de ellas se tenía que adoptar un paquete de medidas formales. Hablamos, por tanto, de la unificación normativa del nuevo sistema común de IVA, que debería comprender:

- 3.1. *TERCERA ETAPA*. Principios generales del IVA. Se unificarían el ámbito de aplicación, la definición del sujeto pasivo, la determinación de la base imponible, las exenciones y el derecho a deducción.
- 3.2. *CUARTA ETAPA*. Ámbito de aplicación y lugar de imposición. Se delimitarían el ámbito de aplicación territorial del IVA y el lugar de imposición de las operaciones que entrasen en el ámbito de aplicación del impuesto y, por último, se organizarían a escala comunitaria los controles a ejercer sobre los sujetos pasivos que efectuasen operaciones imponibles en la Unión Europea.
- 3.3. *QUINTA ETAPA*. Reasignación de ingresos entre Estados miembros y ultimación del régimen en su conjunto. Se trataría de fijar el mecanismo para la asignación de los ingresos del IVA, determinar los regímenes especiales y fijar las medidas de transición.

Además en las etapas *TERCERA* y *QUINTA* habrían de producirse respectivamente la segunda y la última fase de la armonización de tipos impositivos.

Entendemos que en el período objeto de estudio no se ha avanzado prácticamente nada en la ejecución de estas tres últimas etapas. Si bien es cierto que la Comisión ha tratado de impulsar decididamente el proyecto de implantación de un nuevo sistema común de IVA, entendemos que no es menos cierto que no ha encontrado, al menos de momento y en nuestra opinión, en el Consejo y en el Parlamento el necesario respaldo al proyecto.

Creemos que la Comisión basó una parte importante de su estrategia para conseguir la transición al nuevo sistema común de IVA en la modificación del estatuto jurídico del Comité de IVA. La aprobación de la propuesta de directiva del Consejo presentada por la Comisión mediante el documento COM(97) 325 final habría permitido a la Comisión atribuirse competencias de ejecución y modificar la consideración del Comité del IVA, confiriendo a las decisiones, tal como expusimos anteriormente, carácter jurídicamente vinculante, lo que garantizaría por un lado su publicación oficial y permitiría, por otro lado, que las normas se aplicasen de manera uniforme en toda la Unión Europea. Esta medida habría supuesto reducir el grado de dificultad que reviste en la actualidad, tal y como está configurado el sistema, la adopción de cualquier medida tendente a la armonización de la imposición indirecta en materia de IVA, con la consiguiente posibilidad de acelerar el proceso legislador y la implementación de las medidas armonizadoras.

Una vez cumplimentadas las dos etapas iniciales del programa de transición hacia el nuevo sistema común de IVA, la Comisión ha destinado la mayor parte de sus esfuerzos a mejorar la aplicación práctica del régimen Transitorio. Esta impresión se obtiene si se analizan los distintos documentos presentados por la Comisión tras el documento COM(97) 495 final, de 1 de octubre de 1997. Entre estos documentos podríamos citar los siguientes:

1. Documento COM(2000) 650 final que contiene una propuesta de directiva del Consejo para simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido en el marco del programa SLIM<sup>76</sup>.
2. El documento COM(2000) 349<sup>77</sup> final que contiene una propuesta de reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 218/92 del Consejo sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA), la Comisión pretende, tal y como recoge la propuesta de directiva en su exposición de motivos *"mejorar el funcionamiento del mercado interior sin cuestionar por ello el compromiso legal y político a largo plazo de establecer un sistema definitivo de fiscalidad y el grado de armonización necesario"*, en el que la propia Comisión reconoce la consecución de *"un sistema definitivo de fiscalidad"* como un objetivo a largo plazo centrándose en el funcionamiento del mercado interior bajo la tutela del régimen Transitorio de IVA.
3. Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, por la que se completa el sistema del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE –régimen especial aplicable al oro de inversión–. Esta directiva determina la exención en el impuesto sobre el valor añadido de las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión al considerar que las entregas de oro con fines de inversión son de un carácter similar a otras inversiones financieras a menudo exentas de impuestos con arreglo a las normas de la Sexta Directiva IVA. Se añade el artículo 26 ter a la Directiva 77/388/CEE –Sexta Directiva IVA– regulando en su apartado A. El concepto de "oro de inversión".
4. Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio de 1999, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de telecomunicaciones. Establece una norma especial de localización de los servicios de telecomunicaciones al determinando que los servicios de telecomunicaciones prestados a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad o a beneficiarios establecidos en un país tercero se gravarán principalmente en el lugar de residencia del beneficiario del servicio. Se definen los servicios de telecomunicaciones basándose en definiciones adoptadas internacionalmente.
5. Directiva 1999/85/CE del Consejo, de 22 de octubre de 1999 que modifica la Directiva 77/388/CEE, por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar, con carácter experimental, un tipo reducido de IVA sobre los servicios de gran intensidad de mano de obra. Permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido de IVA<sup>78</sup> durante un período de tres años comprendido entre el 1 de enero de 2000 y el 31 de diciembre de 2002, previa solicitud de los Estados miembros y autorización por unanimidad del Consejo. Los tipos reducidos se podrán aplicar a un máximo de dos categorías de servicios –excepcionalmente a tres categorías– que recoge esta directiva en su anexo K. Se trata de potenciar servicios de gran intensidad de mano de obra, que se presten en gran medida directamente a consumidores finales, que tengan carácter

---

<sup>76</sup> Simplificación de la Legislación sobre el Mercado Interior.

<sup>77</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo "Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el contexto del mercado interior".

<sup>78</sup> El párrafo tercero de la letra a) del apartado 3 del artículo 12 de la Sexta Directiva IVA –Directiva 77/388/CEE– regula los tipos de gravamen reducidos de IVA. La redacción de los párrafos primero y segundo de la letra a) del apartado 3 del artículo 12 ha sido modificada posteriormente por la Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001.

fundamentalmente local y, además, la aplicación del tipo reducido de IVA no deberá falsear la competencia y tendrá que existir una relación estrecha entre la disminución de precios derivada de la reducción del tipo y el previsible aumento de la demanda y el empleo. Es esta una medida que denota la preocupación que en los últimos años vienen mostrando las autoridades comunitarias en relación con el desempleo en la Unión Europea, se trata pues, de una medida experimental destinada a incentivar la generación de empleo en este tipo de servicios, de la evaluación final de los resultados de la medida dependerá previsiblemente su prórroga futura. La autorización a los Estados miembros solicitantes se produjo mediante la Decisión 2000/185/CE del Consejo, de 28 de febrero de 2000.

6. Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido. Se suprime mediante esta directiva cualquier facultad de los Estados miembros para hacer obligatoria la designación de un representante fiscal para los sujetos pasivos no establecidos, pasando, a partir de la entrada en vigor de la directiva<sup>79</sup>, a ser optativa para los sujetos pasivos no establecidos en la Unión Europea la designación de un representante fiscal y se modifica, en su consecuencia, las normas de determinación del deudor por el IVA.
7. Otros actos legislativos adoptados en el período objeto de estudio. Desde junio de 1996 se han adoptado múltiples disposiciones legislativas en la Unión Europea y en materia de IVA<sup>80</sup>.

Esta pluralidad de disposiciones deja patente que la labor legislativa del Consejo durante el período objeto de estudio –julio de 1996 a diciembre de 2000–, en materia de IVA, ha estado destinada, fundamentalmente, a conceder la aprobación o la prórroga de excepciones a la aplicación de determinados artículos de la Sexta Directiva IVA –Directiva 77/388/CEE– a favor de distintos Estados miembros. Por tanto, cabe concluir que durante este período el Consejo se ha limitado prácticamente a legislar en materia de IVA para conceder excepciones al régimen común de IVA, sin permitir el avance en el proceso de transición hacia un nuevo sistema común de IVA basado en la imposición en origen, defendido por la Comisión en 1996 con la aprobación del documento COM(96) 328 final<sup>81</sup>.

El futuro próximo de la armonización del IVA podemos adivinarlo leyendo el "Programa de trabajo de la Comisión para 2001" que en el párrafo dedicado a la fiscalidad, y en relación con el

---

<sup>79</sup> 21 de octubre de 2000, fecha de publicación DOCE L 269.

<sup>80</sup> Directiva 96/42/CE del Consejo, de 25 de junio de 1996; Directiva 2000/17/CE del Consejo, de 30 de marzo de 2000; Decisión 97/375/CE del Consejo de 9 de junio de 1997; Decisión 97/188/CE del Consejo de 17 de marzo de 1997; Decisión 97/189 del Consejo de 17 de marzo de 1997; Decisión 97/510/CE del Consejo de 24 de julio de 1997; Decisión 97/511/CE del Consejo de 24 de julio de 1997; Decisión 98/20/CE del Consejo de 19 de diciembre de 1997; Decisión 98/23/CE del Consejo de 19 de diciembre de 1997; Decisión 98/161/CE del Consejo de 16 de febrero de 1998; Decisión 98/198/CE del Consejo de 9 de marzo de 1998; Decisión 1999/79/CE del Consejo de 18 de enero de 1999; Decisión 1999/80/CE del Consejo de 18 de enero de 1999; Decisión 1999/81/CE del Consejo de 18 de enero de 1999; Decisión 1999/200/CE de la Comisión de 26 de febrero de 1999; Decisión 2000/91/CE del Consejo, de 24 de enero de 2000; Decisión 2000/186/CE del Consejo, de 28 de febrero de 2000; Decisión 2000/256/CE del Consejo, de 20 de marzo de 2000; Decisión 2000/435/CE del Consejo, de 29 de junio de 2000; Decisión 2000/746/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 2000; Decisión 2000/747/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 2000; Decisión 2001/242/CE del Consejo, de 19 de marzo de 2001; Decisión 2001/243/CE del Consejo, de 19 de marzo de 2001; Decisión 2001/244/CE del Consejo, de 19 de marzo de 2001.

<sup>81</sup> La propia Comisión en el documento COM(2000) 348 final, de 7 de junio de 2000, señala textualmente en el punto 9 del capítulo 1 "los progresos realizados en el seno del Consejo en lo que se refiere a la adopción de las propuestas presentadas por la Comisión para la realización del programa de 1996 fueron muy limitados".

IVA y los Impuestos Especiales, afirma textualmente: *"La fiscalidad sigue siendo uno de los principales obstáculos al pleno disfrute de un verdadero mercado interior. En 2001, la Comisión presentará una comunicación sobre su nueva estrategia fiscal. Propondrá también una reforma de la sexta Directiva sobre el IVA y proseguirá la modernización del sistema de impuestos especiales"*. De lo que se podría entender que la Comisión desiste de culminar el programa propuesto en el documento COM(96) 328 final, persiguiendo a partir de ahora nuevos objetivos en materia de fiscalidad o, tal vez, que buscará otros caminos para lograr ejecutar dicho programa.

#### 2.2.1.1.7. Nueva estrategia 2000: reevaluación del programa presentado en 1996

La nueva estrategia fiscal anunciada por la Comisión en el "Programa de trabajo de la Comisión para 2001" hay que buscarla en el documento COM(2000) 348 final de 7 de junio de 2000. Tal como apuntábamos, la Comisión no cesa en su empeño, al contrario, en este documento recuerda que *«el Consejo reafirmó jurídica y políticamente el compromiso asumido en abril de 1967 de establecer el régimen "definitivo" de tributación basado en la imposición de bienes y servicios en el "Estado miembro de origen"»*, se trata por tanto de una modificación de la estrategia que permita conseguir *"diseñar un régimen de IVA bien adaptado al mercado interior y que funcione dentro de la Unión Europea de la misma manera que si se tratase de un solo y único país"<sup>82</sup>*, sin embargo, y en el corto plazo, esta nueva estrategia se va a centrar en mejorar el régimen transitorio en vigor, concediendo a los Estados miembros el tiempo necesario para crear las condiciones necesarias para la introducción a largo plazo del nuevo sistema de IVA en origen.

En el programa de 1996 se planteaba un paso gradual al régimen definitivo de IVA en origen, frente a las propuestas de 1987 que se habían elaborado a partir de un enfoque denominado por la propia Comisión de *big bang* que suponía la instauración inmediata del nuevo régimen, esto es, pasar al régimen definitivo de forma instantánea. El denominado enfoque gradual se reveló tan difícil de aplicar como el enfoque de 1987, ya que, a partir del momento en que la totalidad de la actividad económica realizada por un operador en la Unión se somete a imposición en un solo Estado miembro, es indispensable contar con un grado muy amplio de armonización de los mecanismos de imposición para garantizar la aplicación uniforme del tributo en todo el territorio de imposición. Además, para preservar la neutralidad de los tipos de gravamen respecto de las condiciones de competencia entre las empresas, también es necesario un determinado grado de armonización de los tipos.

Por todo ello, y una vez definido el objetivo de la imposición en el Estado miembro de origen como un objetivo de la Unión Europea a largo plazo, la Comisión en el documento COM(2000) 348 realiza una nueva evaluación del programa presentado en 1996 y define lo que considera *"una estrategia viable"* que permita mejorar a corto plazo el funcionamiento del mercado interior. Esta nueva *"estrategia viable"* estaría basada en cuatro objetivos centrales:

1. Simplificación de las normas existentes.
2. Modernización de las normas actuales.
3. Aplicación más uniforme de las disposiciones vigentes.
4. Nueva aplicación de la cooperación administrativa.

El objetivo que se plantea la comisión con esta nueva revisión del programa de 1996 es dar un nuevo impulso dentro del Consejo para lograr introducir a corto plazo mejoras concretas e

<sup>82</sup> COM(2000) 348 final, capítulo 1, punto 1.

indispensables en el vigente régimen transitorio. Para introducir a corto plazo esas mejoras se precisará que los Estados miembros estén dispuestos a introducir modificaciones en su régimen nacional de IVA, aceptando reducir el elevado número de regímenes especiales, opciones y excepciones que existen en la actualidad y, que se decidan a profundizar e intensificar el control y la cooperación administrativa a fin de combatir los problemas relacionados con el fraude<sup>83</sup>.

El programa de acción propuesto por la Comisión en el documento COM(2000) 348 comprende las siguientes etapas y tareas:

1. Primera etapa: 2000/2001. Aprobación por el Consejo de las propuestas ya presentadas por la Comisión. Esta etapa debería consistir en la aprobación, a la mayor brevedad, de las siguientes propuestas ya presentadas por la Comisión:

- 1.1. Modificación del estatuto del Comité del IVA. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido). Documento COM (1997) 325 final, presentado por la Comisión el 26 de junio de 1997.

- 1.2. Mejora de la asistencia mutua en la recaudación. Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE del Consejo, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales. Documento COM(1998) 364 final, presentado por la Comisión el 26 de junio de 1998.

- 1.3. Propuesta sobre el derecho a deducción y la Octava Directiva. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido. Documento COM(1998) 377 final, presentado por la Comisión el 17 de junio de 1998.

- 1.4. Propuesta sobre el deudor del impuesto. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido. Documento COM(1998) 660 final, presentada por la Comisión el 27 de noviembre de 1998. Finalmente aprobada como Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido<sup>84</sup>.

2. Segunda etapa: 2000/2001. Presentación de nuevas propuestas de directiva por la Comisión durante el año 2000 en los siguientes ámbitos:

- 2.1. Imposición de los servicios postales (junio/julio de 2000). Pendiente de presentación.

---

<sup>83</sup> El comercio intracomunitario absorbe cada año unos 930.000 millones de euros: el IVA representa entre un 15 y un 25%, según los Estados miembros, es decir en torno a los 162.750 millones de euros. Según las estimaciones de la Comisión el fraude en el IVA estaría cifrado en un 5% de este último importe, lo que supone una pérdida de aproximadamente 8.000 millones de euros anuales por ingresos fiscales. Fuente: COM(2000) 348 final.

<sup>84</sup> DO, L 269 de 21 de octubre de 2000. PÁGS. 0044-0046.



2.2. Comercio electrónico. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica. Documento COM(2000) 349 final, presentado por la Comisión el 7 de junio de 2000.

2.3. Facturación, incluso facturación electrónica. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/ CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Documento COM(2000) 650 final, presentado por la Comisión el 17 de noviembre de 2000.

2.4. Revisión de las normas sobre cooperación administrativa y asistencia mutua. Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CEE) n° 218/92 del Consejo sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA). Documento COM(2000) 349 final, presentado por la Comisión el 7 de junio de 2000.

2.5. Determinación del tipo normal mínimo de IVA. Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001.

2.6. Informe sobre el ámbito de aplicación del tipo reducido (diciembre de 2000). Pendiente de presentación.

3. Tercera etapa: 2001. Evaluación y definición de las prioridades posteriores. La Comisión debería elaborar un informe de la situación desde comienzos de 2001, dicho informe debería ser debatido en el Consejo, y tomando como base ese debate la Comisión definiría su programa de trabajo, estableciendo sus prioridades para las etapas posteriores, la primera de las cuales será la relativa al período 2001/2002. *"La determinación de las distintas etapas posteriores, afirma la Comisión en el documento COM(2000) 348 final, dependerá en gran medida de la aprobación por el Consejo de las propuestas que ya se están tratando, para evitar que se cree una verdadera "cola" de propuestas en el Consejo"*. Tal como hemos podido constatar, hasta agosto de 2001, el Consejo sólo había aprobado dos de las propuestas presentadas por la Comisión en cumplimiento de los objetivos impuestos para la primera y segunda etapa de esta nueva estrategia<sup>85</sup>.

Las otras posibles prioridades posteriores a la conclusión de la segunda etapa sobre las que la Comisión entiende que habría que actuar con el fin de simplificar, modernizar y consolidar el régimen común de IVA explicitadas en el anexo del documento COM(2000) 348 final son:

1. Tratamiento de las subvenciones, las autoridades públicas y las actividades de interés general.
2. Tratamiento de los servicios financieros y de seguros.
3. Seguimiento de determinadas sentencias del Tribunal.
4. Normas relativas a las entregas de bienes.

---

<sup>85</sup> Directiva 2001/4/CE del Consejo sobre determinación del tipo normal mínimo de IVA, de 19 de enero de 2001, que únicamente sirvió para ratificar un tipo mínimo de IVA del 15% hasta 31 de diciembre de 2006, exigencia esta que ya cumplían la totalidad de los Estados miembros, y, Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido.

- 4.1. Entregas de cuyo montaje e instalación en el domicilio del cliente se encarga el proveedor.
- 4.2. Venta de bienes a través de las redes de distribución.
- 4.3. Venta a distancia.
5. Intensificación de la cooperación administrativa.
6. Coherencia entre aduanas y fiscalidad.
7. Revisión del lugar de imposición de los servicios en general (artículo 9).
8. Racionalización de las excepciones concedidas en virtud del artículo 27 de la Sexta Directiva.
9. Racionalización de las distintas opciones, facultades y excepciones.
10. Racionalización de los tipos de IVA.
11. Régimen aplicable a las PYME.

Esta nueva estrategia planteada por la Comisión en el documento COM(2000) 348 final, de 7 de junio de 2000, parece igualmente frenada por la inactividad legislativa del Consejo, que hasta mayo de 2001 no había aprobado ninguna de las propuestas de directiva o de decisión presentadas por la Comisión en el cumplimiento de las tareas fijadas en la "NUEVA ESTRATEGIA 2000".

#### 2.2.1.2. *Armonización de las Accisas o Impuestos Especiales*

Las *accisas* son impuestos especiales sobre consumos específicos. Según la definición de ALBI, GONZÁLEZ-PÁRAMO y ZUBIRI «*se trata de impuestos que recaen sobre bienes o servicios concretos, de gravámenes selectivos y, por lo tanto, discriminatorios*» (ALBI, E.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y ZUBIRI, I., marzo 2000, pág. 253). Es precisamente la característica de discriminación tributaria la que permite analizar el fundamento económico de la existencia de tales tributos e intentar establecer una clasificación de los distintos tipos de Impuestos Especiales que se pueden implantar. Se podrían esgrimir cuatro tipos de razones para defender la implantación de un Impuesto Especial (ALBI, E.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y ZUBIRI, I., marzo 2000, págs. 254 y 255):

1. Lograr una asignación de costes sociales. La producción o el consumo de determinado tipo de bienes o servicios genera efectos externos negativos que se traducen en costes sociales que no son recogidos en los precios de mercado. Así con la implantación del Impuesto Especial se logra restringir el consumo o la producción del bien que genera deseconomías externas y se logra hacer recaer parte del coste social en los consumidores o productores, aunque probablemente los productores trasladan finalmente la incidencia del impuesto a los consumidores vía precios.
2. Fomentar una diferenciación impositiva óptima. Se trataría de lograr gravar en mayor medida aquellos bienes o servicios cuya demanda sea más rígida, si los efectos de sustitución entre bienes son pequeños.
3. Intentar redistribuir la renta con la imposición indirecta sobre el consumo. Se trataría de gravar ciertos bienes o servicios denominados suntuarios o de lujo, puesto que,

presumiblemente quienes tienen acceso a este tipo de bienes son los individuos con mayores niveles de renta.

Sin embargo, este argumento presenta dos dificultades. En primer lugar, para lograr una redistribución efectiva y justa de la renta, habría que actuar tributariamente en principio sobre la cantidad global de renta con un impuesto directo. El hecho de que el bien o servicio sea considerado suntuario no implica necesariamente que sólo los individuos con mayores niveles de renta lo consuman. En segundo lugar, nos enfrentamos con la dificultad de definir qué tipo de bienes o servicios se deberían considerar suntuarios o de lujo, puesto que, parece ser que el concepto de los que se considera suntuario evoluciona con las condiciones económicas generales del país o con las preferencias de los consumidores.

4. Proteger la producción nacional frente al exterior. Hablamos de los impuestos a la importación uno de cuyos objetivos –no podemos olvidar el objetivo recaudatorio– es encarecer las importaciones para hacerlas menos competitivas frente a los productos nacionales.

En base a estas cuatro justificaciones se podría establecer la siguiente clasificación de los impuestos selectivos (ALBI, E.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y ZUBIRI, I., marzo 2000, pág. 255):

1. Derechos aduaneros a la importación.
2. Impuestos sobre el lujo.
3. Gravámenes sobre bienes y servicios complementarios del ocio.
4. Tributación con fines anticontaminantes y de protección del medio ambiente.
5. Imposición sobre los vehículos a motor y su circulación.
6. Impuestos especiales sobre consumos específicos.
7. Resto de los impuestos selectivos con fines recaudatorios, de registro o de control.

Son precisamente los impuestos sobre consumos específicos el objeto de este apartado porque forman parte, con el IVA, del sistema tributario europeo de imposición indirecta, presentando además su utilización una buena lógica económica por razones de eficiencia, tanto en la asignación de costes sociales o externos como a causa de que provocan excesos de gravamen pequeños por la relativamente baja elasticidad de la demanda de los bienes que gravan.

#### 2.2.1.2.1. Antecedentes (1962-1992)

Hasta 1992 no podía considerarse avanzada la armonización fiscal de las *accisas*<sup>86</sup> en la por entonces Comunidad Económica Europea, sobre todo si la comparamos con el ritmo armonizador y los logros alcanzados en relación con el IVA. Sin embargo, la aprobación en el año de 1992 de diversas directivas relativas a la estructura común que estos impuestos debían tener en toda la comunidad y otras cuestiones específicas relativas a cada uno de estos gravámenes sobre consumos

---

<sup>86</sup> En la Unión Europea se denominan *accisas* a los tributos que en el ordenamiento español se conocen como Impuestos Especiales.

específicos abrió nuevas perspectivas, pudiendo hablarse actualmente de la existencia de un régimen medianamente uniforme que se deberá perfeccionar en el futuro. Por ello vamos a analizar previamente las dificultades a las que se enfrentó el proceso de armonización de las *accisas* en la Unión Europea desde 1967 hasta la aprobación de las directivas de 1992.

La Directiva 92/12/CEE define la *accisa* en los siguientes términos: "*se trata de todo impuesto indirecto –excluidos el IVA y los gravámenes establecidos por las instituciones comunitarias–, que, directa o indirectamente, grave el consumo de productos*". En consecuencia, las *accisas* son los gravámenes sobre consumos específicos que, en aplicación de la normativa comunitaria, se superponen al gravamen general sobre el consumo que es el IVA. En la base imponible del IVA se adicionará a la contraprestación –a excepción de la *accisa* sobre las labores del tabaco–, el importe de la deuda tributaria surgida en aplicación de los impuestos sobre consumos específicos.

La imposición indirecta sobre consumos específicos está muy extendida en todos los países, incluidos los comunitarios. Cuando la por entonces Comunidad Económica Europea se plantea la necesidad de armonizar este tipo de gravámenes, la gran variedad existente de este tipo de tributos en los diversos países miembros, unos treinta aproximadamente, obligó a que una cuestión previa a debatir fuera, precisamente, establecer unos criterios en orden a seleccionar qué *accisas* debían forzosamente someterse al proceso armonizador.

En la práctica era inviable intentar tanto una uniformidad al alza en materia de *accisas* –haciendo extensivas todas las existentes a todos los países miembros–, como, en sentido contrario, tratar de homogeneizar a la baja –suprimiendo este tipo de tributación de todo el territorio de la Comunidad–. La extensión de todas las *accisas* existentes a todos los países miembros carecía de sentido puesto que la Comunidad había adoptado el IVA como impuesto general sobre el consumo. Por su parte, la segunda opción aún presentaba mayores obstáculos, siendo los de mayor relevancia, en primer lugar, la pérdida de unas fuentes de ingresos importantísimas para los Estados miembros y, en segundo lugar, la privación de un medio muy eficaz de intervención y control en poderosos sectores de la economía. Por todo ello, se decidió adoptar una solución intermedia consistente en mantener y armonizar determinadas *accisas* a la vez que se intentaba eliminar las restantes.

Los criterios objetivos acogidos para la selección fueron estos:

1. Primar el elemento extrafiscal de este tipo de gravámenes de forma que los consumos sobre los que recayesen fueran, en alguna medida, indeseables para la sociedad en razón de los efectos externos negativos que se traducen en costes sociales no recogidos en los precios de mercado y que derivaban de tales consumos en relación con políticas sanitarias, ambientales, viales, etc.
2. Tener muy presente el carácter fiscal de las *accisas*, esto es, su potencial recaudatorio.
3. Evitar que las *accisas* recayesen sobre productos de primera necesidad o sobre materias primas o productos intermedios de fabricación.
4. Tener en cuenta cuáles eran las *accisas* más generales, esto es, cuales eran las que ya se exigían en todos o en la mayor parte de los Estados miembros.
5. Mantener una justa paridad en las condiciones de competencia comercial entre productos que pudieran resultar sustituibles entre sí.
6. No obstaculizar los planes comunitarios de política económica, comercial o social.

De la aplicación conjunta y ponderada de este grupo de criterios resultó que las cinco *accisas* seleccionadas para su armonización resultaron ser las que recaían sobre:

1. Los aceites minerales.
2. Los tabacos manufacturados.
3. Los alcoholes y bebidas derivadas.
4. La cerveza.
5. Los vinos y otras bebidas fermentadas.

Las restantes *accisas* no armonizadas pervivirían como impuestos sobre el consumo en el seno de los ordenamientos internos de los Estados miembros en tanto no supusieran perjuicio alguno al tráfico comercial intracomunitario.

Partiendo del Informe Neumark se llegó a la conclusión de que, por el momento, subsistiendo las fronteras fiscales entre los países miembros, debía seguirse el principio del gravamen en país de destino. En su virtud, los productos gravados por *accisas* que salieran de un país comunitario con destino al mercado de otro país comunitario generarían un derecho a la devolución de las cuotas de los impuestos indirectos soportados, gravándose a la entrada del país de destino de igual manera que los productos nacionales del mismo. En realidad, en esa época, la articulación de mecanismos compensadores en el marco aplicativo del principio de gravamen en país de destino con ajustes fiscales en frontera permitió aplazar la efectiva armonización de la imposición sobre consumos específicos con toda su problemática.

La Comisión de las Comunidades Europeas entendió que el proceso armonizador de las *accisas* debía descansar sobre un triple eje:

1. Armonización de la estructura de aquellas *accisas* seleccionadas.
2. Armonización de los tipos de gravamen aplicables sobre las mismas.
3. Supresión o incorporación al IVA de los impuestos sobre consumos específicos que sólo se exigen en determinados países.

Ahora bien, cualquier movimiento en el ámbito de las *accisas* debía verse precedido por algún avance en la armonización del IVA pues la función complementaria que se atribuye a la imposición sobre consumos específicos respecto de dicho impuesto así lo exige. También influyó en el retraso del proceso armonizador de las *accisas* el hecho de que estos impuestos quedaran excluidos del sistema de recursos propios de la Comunidad, prestándose mucha mayor atención al IVA, pieza clave de tales recursos. De igual forma los intereses particulares de los Estados miembros influyeron en la demora de la armonización de algunas de las *accisas*.

El 7 de marzo de 1972 la Comisión presentó al Consejo un paquete de cinco proposiciones de directiva<sup>87</sup> y una proposición de decisión. En conjunto, y especialmente la que quería ser directiva-marco, habrían supuesto, de aprobarse, la elevación a la categoría de derecho comunitario de las principales conclusiones del Informe Neumark. Sin embargo, la falta de aprobación global de tales directivas por el Consejo dejó sin un esquema normativo armonizador a las *accisas*.

---

<sup>87</sup> DO núm. C 43, de 29 de abril de 1972.

En 1985 el Libro Blanco para la culminación del mercado interior presentado por la Comisión en Milán<sup>88</sup>, retoma las líneas de armonización citadas<sup>89</sup>, a la vez que intenta vincular el ritmo de la armonización de las *accisas* a la del IVA con la proposición de directiva Standstill de 21 de noviembre de 1985<sup>90</sup>. En esta propuesta de directiva se pretendía prohibir a los Estados miembros la introducción, aumento de los tipos o ampliación del ámbito de aplicación de los impuestos sobre consumos específicos que originasen controles en frontera. El Libro Blanco también incidía en la conveniencia de adoptar un sistema de circulación con suspensión del impuesto en todo el ámbito comunitario.

El Acta única Europea, al imponer la obligación jurídica de conseguir antes del 1 de enero de 1993 un mercado interior sin fronteras para hacer realidad la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, motivó que las perspectivas de armonización de las *accisas* mejorasen considerablemente. Prueba de ello son las propuestas de directivas que presentó la Comisión en julio de 1987, denominadas propuestas de Lord Cockfield<sup>91</sup>, propuestas poco ambiciosas que limitaron sus objetivos a la eliminación de las fronteras fiscales, abandonando por tanto, el objetivo de construir un sistema fiscal ideal construido sobre la base del principio de tributación en origen. Sin embargo, al querer imponer un sistema de tipos fijos hacia el que debían converger los diversos Estados miembros, se frustró la posibilidad de convertir en directivas tales propuestas, con lo cual –y tras decantarse por un sistema de tipos objetivos hacia el que tender desde unos tipos mínimos o unas horquillas de tipos<sup>92</sup>–, hubo que esperar hasta 1992 para poder contar con un cuerpo normativo global y aplicable en materia de impuestos especiales.

El final de este proceso hacia la aprobación de una normativa armonizadora de los Impuestos Especiales coincidiría en el tiempo con el desmantelamiento de los monopolios fiscales, proceso este íntimamente relacionado con las labores del tabaco y los hidrocarburos. El mantenimiento por parte de los Estados miembros de monopolios estatales de carácter comercial era contrario al objetivo de la libre circulación de mercancías, capitales y personas en el ámbito comunitario<sup>93</sup>.

El término monopolio significa, desde un punto de vista estrictamente económico, la exclusión de la libre competencia<sup>94</sup>, de modo que el tráfico de bienes o servicios se va a realizar a través de un sólo oferente o demandante, impidiendo la formación de "precio de mercado". Los monopolios fiscales, por su parte, serán aquellos monopolios económicos establecidos por la ley a favor del Estado o de otro Ente público, con la finalidad primaria de asegurar un ingreso financiero<sup>95</sup>. Por ello, el

---

<sup>88</sup> Documento COM(85) 310.

<sup>89</sup> *Accisas* seleccionadas, armonización de su estructura y de los tipos de gravamen.

<sup>90</sup> COM(85) 606.

<sup>91</sup> COM(87) números 320, 324, 325, 326, 327 y 328.

<sup>92</sup> Propuesta de la Comisaria Scrivener.

<sup>93</sup> Artículo 3.1.c) según nueva numeración dada por el artículo 2.º 3 a) del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997, que en su nueva redacción dada por el artículo 6.º 1 del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997, dispone: "c) *Un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.*". El Artículo 4.º del Tratado de Roma, añadido por el tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992 (art. 8.º B.4) dispone: "*la adopción de una política económica que se basará en la estrecha coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros, en el mercado interior y en la definición de objetivos comunes*".

<sup>94</sup> La moderna economía industrial define a los monopolios naturales por dos rasgos: subaditividad de costes, es más barato o eficiente técnicamente producir con una empresa que hacerlo con varias, y sostenibilidad, ausencia de incentivos para la entrada de potenciales competidores. (Albi, González-Páramo y Zubiri, 2000).

<sup>95</sup> Véase Sánchez Galiana, 1990.

Tratado de Roma en su artículo 31.1<sup>96</sup>, regula la necesidad de eliminar las discriminaciones causadas por los monopolios comerciales, exigiendo a los Estados miembros que adecuen de forma progresiva los monopolios nacionales de carácter comercial al objeto de asegurarse la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 31 dispone que la regulación de los monopolios comerciales no podrá restringir el alcance de los artículos relativos a la prohibición de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros, tratando de que no se utilicen los monopolios nacionales de carácter comercial como una barrera técnica con efectos similares a los producidos por un derecho de aduana. Ahora bien, otro precepto, el artículo 86.2<sup>97</sup> del Tratado de Roma, reconoce el derecho de los Estados miembros a que los monopolios fiscales mantengan la misión que les es propia, obtención de ingresos públicos, imponiéndoles, sin embargo, la limitación de que *"el desarrollo de los intercambios no deberá quedar afectado en forma tal que sea contrario al interés de la Comunidad"*<sup>98</sup>. Teniendo en cuenta que el artículo 86.2 lo que pretende proteger es la obtención de recursos encomendada a los monopolios fiscales, se comprende que la Comisión haya mantenido que tal cometido puede lograrse también mediante la imposición ordinaria de modo que la paulatina elevación de la misma supla los ingresos que cabía esperar obtener mediante los monopolios<sup>99</sup>.

Esta recomendación de la Comisión nos puede ilustrar sobre las razones que justifican el paralelismo que se produce en la Comunidad entre el lento avance hacia la armonización de los impuestos especiales y el progresivo declinar de los monopolios fiscales comerciales. No es casual, por tanto, que el crecimiento de los ingresos fiscales derivado de los impuestos especiales se vea atenuado por la extinción de los ingresos que la Hacienda Pública venía obteniendo de las Rentas de los monopolios sobre el tabaco y los petróleos. Tales Rentas, denominadas Renta de Petróleos y Renta de Tabacos, estaban constituidas por el margen de utilidad que le quedaba al Estado una vez deducido del resultado bruto de la actividad desarrollada por los mencionados monopolios, los impuestos correspondientes y la comisión de la actividad gestora desarrollada por el monopolio, siendo consideradas como ingresos de carácter fiscal. De ahí su desaparición al tener lugar la armonización progresiva de los impuestos especiales que gravan las labores del tabaco y los hidrocarburos.

#### 2.2.1.2.2. Situación actual de las *accisas*. El régimen impuesto por la Directiva 92/12/CEE (1992-2001)

La materialización de la Europa sin fronteras el 1 de enero de 1993 tuvo efectos determinantes en el avance del proceso armonizador de la imposición indirecta. En relación con la imposición sobre consumos específicos, dicha fecha supuso la entrada en vigor del primer contingente de directivas que regulaban de forma global el proceso armonizador de las *accisas*. Concretamente nos referimos a las siguientes directivas:

---

<sup>96</sup> El Artículo 31.1 del Tratado de Roma, en la redacción dada por el art. 6.º 24 del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997, dispone: *"1. Los Estados miembros adecuarán los monopolios nacionales de carácter comercial de tal modo que quede asegurada la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado."*

*Las disposiciones del presente artículo se aplicarán a cualquier organismo mediante el cual un Estado miembro, de iure o de facto, directa o indirectamente, controle, dirija o influya sensiblemente en las importaciones o las exportaciones entre los Estados miembros. Tales disposiciones se aplicarán igualmente a los monopolios cedidos por el Estado a terceros".*

<sup>97</sup> En la nueva numeración dada por el artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam. Artículo 90 en la redacción original del Tratado de Roma.

<sup>98</sup> Artículo 86.2 del Tratado de Roma.

<sup>99</sup> Recomendaciones de la Comisión de 22 de diciembre de 1969, DOCE núm. L 31, 1970.

1. Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales<sup>100</sup>.
2. Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los cigarrillos<sup>101</sup>.
3. Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos<sup>102</sup>.
4. Directiva 92/81 /CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos<sup>103</sup>.
5. Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.<sup>104</sup>
6. Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas<sup>105</sup>.
7. Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol<sup>106</sup>.

Además, debe tenerse presente que, en esos momentos, permanecían vigentes las dos únicas directivas en materia de *accisas* aprobadas hasta ese momento, la Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, y la Directiva 79/32/CEE, del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, ambas relativas al impuesto especial sobre las labores del tabaco. Las dos directivas son modificadas por la Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992<sup>107</sup>, que permanecerá vigente hasta la Directiva 95/59/CE.

La Directiva 92/12/CEE del Consejo –modificada en parte por las Directivas 92/108/CEE, de 14 de diciembre<sup>108</sup>, 94/74/CEE, de 22 de diciembre<sup>109</sup> y 96/99/CE, de 30 de diciembre<sup>110</sup>– se ocupó de armonizar la estructura interna de los impuestos especiales. Igualmente, reguló detalladamente el sistema de suspensión del impuesto dentro del cual está previsto que normalmente se desarrolle la producción, tenencia y tráfico de los productos objeto de esta clase de impuestos. Se trataba, por tanto, de una normativa común a los diversos impuestos especiales.

<sup>100</sup> DOCE, L 076 de 23 de marzo de 1992. Págs. 0001-0013.

<sup>101</sup> DOCE, L 316 de 31 de octubre de 1992. Págs. 0008-0009.

<sup>102</sup> DOCE, L 316 de 31 de octubre de 1992. Págs. 0010-0011.

<sup>103</sup> DOCE, L 316 de 31 de octubre de 1992. Págs. 0012-0015.

<sup>104</sup> DOCE, L 316 de 31 de octubre de 1992. Págs. 0019-0020.

<sup>105</sup> DOCE, L 316 de 31 de octubre de 1992. Págs. 0021-0027.

<sup>106</sup> DOCE, L 316 de 31 de octubre de 1992. Págs. 0029-0031.

<sup>107</sup> DOCE, L 316, de 31 de octubre de 1992.

<sup>108</sup> DOCE, L 390, de 31 de diciembre de 1992.

<sup>109</sup> DOCE, L 365, de 31 de diciembre de 1995.

<sup>110</sup> DOCE, L 8, de 11 de enero de 1997.



Para eliminar los controles en frontera sobre el tráfico de los productos objeto de estos impuestos y evitar las distorsiones a la competencia de origen fiscal, esta directiva centra sus esfuerzos reguladores, más que en los elementos estructurales de las *accisas*, en los procedimientos de fabricación, tenencia y, sobre todo, circulación al amparo del régimen de suspensión del impuesto.

En esta directiva se produce una clara diferenciación de materias. El "*TÍTULO I Disposiciones generales*" regula los elementos estructurales sustantivos –hecho imponible, sujeto pasivo, ámbito territorial, devengo, etc.–, además de señalar que el proceso armonizador que se inicia con esta directiva tiene por objeto únicamente a los hidrocarburos, el alcohol y las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco<sup>111</sup>. Asimismo, se confirma en esta directiva que los Estados miembros conservan la facultad de introducir o mantener gravámenes sobre otros productos distintos de los anteriores, siempre y cuando ello no de lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras<sup>112</sup>.

Con relación al ámbito territorial de aplicación, el artículo 2.1 de la Directiva 92/12/CEE excluye del mismo a Ceuta y Melilla –Reino de España–, la isla de Helgoland y el territorio de Buesingen, –República Federal de Alemania– y Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano, –República Italiana–, de modo que, a efectos de los impuestos especiales regulados por la directiva, se considerará a estos territorios como países terceros. De igual modo, no hay obligación, en principio, de aplicarla a Canarias<sup>113</sup> ni a los departamentos franceses de Ultramar<sup>114</sup>, permitiendo no obstante al Reino de España y a la República Francesa adoptar libremente la decisión de aplicar las directivas reguladoras de los Impuestos Especiales a sus respectivos territorios para la totalidad o a alguno de los productos armonizados en particular.

Haciendo uso de la facultad concedida por el artículo 2.2 de la Directiva 92/12/CEE, el Reino de España, extiende la aplicación de la Ley 38/1992 a Canarias en relación con determinados impuestos especiales –cerveza, alcohol y bebidas derivadas, y productos intermedios– de lo que no cabe concluir que se trata de imposición armonizada, sino que la tributación de tales productos se ha acogido de forma totalmente voluntaria y unilateral a unas directivas que no la tienen como destinataria. Por esta razón Canarias quedará al margen de los sistemas de circulación intracomunitaria sin devengo del impuesto que rige, en términos generales, para el ámbito comunitario.

Se declaran sujetos a los impuestos especiales la fabricación, dentro del territorio de la Comunidad, y la importación en dicho territorio de los productos sujetos a este proceso armonizador. Dado que la Directiva 92/12/CEE viene a dibujar un marco territorial equivalente, en términos generales, al territorio total de todos sus Estados miembros, el hecho imponible importación se producirá solamente si el producto procede de un país tercero. No obstante, esta simplicidad es sólo aparente puesto que las normas comunitarias demoran la realización del hecho imponible y, por tanto, su devengo, si los productos importados en territorio comunitario se encuentran vinculados a un régimen aduanero comunitario distinto del despacho a libre práctica, o si se introducen en una zona franca o en un depósito franco, se considerará que tales productos están en régimen suspensivo de impuestos especiales, beneficiándose, en tal caso, de un mecanismo de circulación sin pago de las *accisas* pensado inicialmente sólo para productos procedentes de países miembros.

En efecto, el resto de aspectos sustanciales regulados en la directiva giran en torno al régimen de suspensión del impuesto. En función de este régimen se determinarán los sujetos y el

---

<sup>111</sup> Artículo 3.1 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992.

<sup>112</sup> Artículo 3.3 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992.

<sup>113</sup> Artículo 2.2 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992.

<sup>114</sup> Artículo 2.3 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992.

devengo de la obligación tributaria, y a él se adherirán los requisitos procedimentales y de gestión que se recogen en el Título II de la directiva. Este régimen suspensivo obedece a la voluntad de mantener la aplicación del principio de imposición en destino, principio que va a regir la armonización de los Impuestos Especiales, consecuente con la voluntad de que los productos objeto de estos impuestos resulten gravados en el Estado en que van a ser consumidos.

Esta solución intenta acomodarse lo mejor posible a la problemática de los Impuestos Especiales y, en particular, a la mecánica adoptada por el IVA, impuesto al que se encuentran unidas las *accisas* en el momento de repercusión. En las *accisas* rige el régimen de suspensión del impuesto, el cual consiste en que mientras duran los procesos de fabricación, de transformación, de tenencia y de circulación de los bienes objeto de estos gravámenes, el tributo no se devenga. El impuesto sólo se devengará en el momento en que tales bienes sean puestos a consumo.

Cabe hallar una excepción general al principio de imposición en destino en la regulación que se da a las adquisiciones de productos objeto del impuesto por parte de particulares "*para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos*" por la Directiva 92/12/CEE. En tal caso, debemos considerar que la necesidad de favorecer la consecución del mercado interior ha primado sobre el principio general descrito, de modo que la sujeción al impuesto en el país de origen se complementará con una no sujeción por la misma operación en el país de destino. Hay que entender que esta iniciativa suple al sistema de franquicias fiscales para los viajeros en tráfico intracomunitario que imperaba hasta el 1 de enero de 1993, por lo cual el sistema de franquicias se limitará en exclusiva a viajeros procedentes de terceros países<sup>115</sup>. Pero, aun así, la libertad de adquisición de los productos gravados por *accisas* no es total, al menos desde el punto de vista cuantitativo. Esto se debe a que la directiva, al objeto de evitar que los bienes adquiridos se destinen a fines comerciales, impone unos contingentes máximos de adquisición dentro de este régimen.

Desde el punto de vista comercial la circulación intracomunitaria sin devengo del impuesto supone, en la mayoría de los casos, la ventaja de retrasar el pago del impuesto a voluntad del sujeto pasivo. Esto es, cuanto más se retrase la puesta a consumo del producto más se demora también el pago del impuesto, y la cercanía entre devengo del impuesto y su repercusión por parte del sujeto pasivo, acortará considerablemente el coste financiero que para los empresarios de los sectores económicos afectados supone tener que efectuar el ingreso antes de recuperar su importe vía repercusión.

La directiva determina el momento del devengo en la puesta a consumo y esta en el abandono del régimen suspensivo o en la realización de los hechos imponible fabricación e importación al margen de dicho régimen.

Los sujetos obligados al pago también se delimitarán principalmente en función del esquema de suspensión del impuesto, a la vez que se intenta reflejar la variada tipología presente en las relaciones comerciales intracomunitarias. Así se distinguen los siguientes supuestos:

1. El depositario autorizado, sujeto autorizado por el Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo y dentro de un depósito fiscal. La fabricación, transformación y estancia en dichos depósitos y la circulación entre ellos sin devengar el impuesto es la esencia del régimen suspensivo.
2. El importador, cuando el hecho imponible sea la importación del producto objeto de los impuestos especiales. En tal caso, evidentemente, responderá también de la deuda aduanera.

---

<sup>115</sup> Directivas 69/169/CEE de 28 de mayo de 1969 y 78/1035/CEE de 19 de diciembre de 1978, ambas del Consejo.

3. El operador registrado, sujeto que sin tener la condición de depositario autorizado sí está autorizado por un Estado miembro para recibir, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de estos impuestos en régimen suspensivo procedentes de un Estado miembro. La Ley 38/1992 completa su diseño haciéndole titular de un mero depósito de recepción.
4. El operador no registrado, sujeto (siempre empresario, según la normativa española) que sin tener la condición de depositario autorizado sí está autorizado para recibir, ocasionalmente, productos objeto de estos impuestos en régimen suspensivo procedentes de un Estado miembro.

La llegada de los productos objeto del impuesto al depósito de recepción del operador registrado o al mismo operador no registrado implica el fin del régimen suspensivo y, consecuentemente, el devengo del impuesto y el surgimiento de la obligación de pago. Los dos sujetos citados, al no ser titulares de un depósito fiscal, no pueden ni mantener ni enviar ya los productos que han recibido con suspensión del impuesto.

La Directiva 92/12/CEE contempla otros supuestos de obligados al pago del impuesto, obligación que surge a causa de la recepción de mercancías que circulan fuera ya del régimen suspensivo. Se trata de los siguientes:

5. El "*receptor autorizado*". Este sujeto recibe, con fines comerciales, un producto sujeto a los impuestos especiales ya puesto a consumo, y, por tanto, con la deuda tributaria devengada –y, posiblemente, pagada en origen–, para ser entregado en el interior de otro Estado miembro. Como quiera que en el Estado miembro de destino se le impone una nueva obligación de pago del impuesto especial, el receptor autorizado tendrá derecho a la devolución del impuesto ya pagado en el primer Estado miembro.
6. Las llamadas «ventas a distancia» o «envíos garantizados». Estas consisten en el envío de productos objeto de estos impuestos por el vendedor, o a su cargo, a otro Estado miembro, con carácter comercial, para ser adquiridos por personas que no son ni depositarios autorizados, ni operadores registrados o no registrados. El impuesto especial vigente en el Estado miembro de destino se exigirá en el momento de efectuarse la entrega y de él responderá el vendedor o su representante fiscal, debiendo abonarlo antes de que la expedición del producto tenga lugar. El representante fiscal también puede asumir determinadas funciones –formalidades, garantías, etc.– por cuenta de operadores registrados y no registrados. Al igual que en el supuesto anterior existe el derecho a la devolución del impuesto abonado en el Estado de origen con el fin de garantizar la neutralidad del impuesto en estas operaciones.
7. Por último, conviene reseñar que la directiva instituye sin la menor sistemática determinados supuestos de responsabilidad tributaria. Es el caso, por ejemplo, del depositario autorizado expedidor y del propio transportista respecto de los envíos de productos sujetos al impuesto que no lleguen a su destino.

Para los diversos casos expuestos, la directiva, y todavía más los ordenamientos nacionales, disponen un completo conjunto de medidas administrativas de control y aseguramiento del pago del impuesto. La Directiva 92/12/CEE provee de los medios de control precisos para evitar que los nuevos sistemas de circulación intracomunitaria sin devengo del impuesto terminen desembocando en operaciones defraudadoras de los legítimos intereses económicos de las Haciendas de los Estados

miembros. La justificación del afán por controlar administrativamente y, en todo momento, la situación y demás datos de las mercancías sujetas a *accisas*, hay que buscarla en que tradicionalmente los productos gravados por impuestos especiales han estado sometidos a una rigurosa vigilancia y control por parte de las Haciendas acreedoras, al tratarse de un tipo de productos que generan muy altos beneficios y, por ello, se encuentran sujetos a una muy elevada fiscalidad. La tentación de fraude *"es tan alta que justifica la imposición disuasoria y preventiva de multitud de obligaciones formales y vías de intervención administrativa en el proceso fabril de los mismos, en su almacenaje y durante su circulación hasta el momento del devengo del tributo, con el fin de cerrar toda vía de ocultación o sustracción de los elementos materiales objeto de los gravámenes y sobre los cuales se procede a calcular la base del impuesto"* (FERREIRO LAPATZA, 1996). No obstante, se admite una determinada franquicia por pérdidas de producto acaecidas durante la vigencia del régimen suspensivo.

En concreto, las principales medidas que se recogen en los Títulos II y III de la directiva, dedicados a la producción, transformación y tenencia de los bienes objeto del impuesto, y a su circulación, respectivamente, son las siguientes:

1. Documento de acompañamiento. La circulación intracomunitaria de los productos objeto de Impuestos Especiales se acreditará siempre con un documento de acompañamiento que cumplimentará el expedidor y en el que constarán un buen número de datos tendentes a la completa identificación del contenido y situación del cargamento. Dicho documento –cuyo modelo se aprobó por el Reglamento CEE n.º 2719/1992, de la Comisión, de 11 de septiembre de 1992, DOCE L 276, de 19 de septiembre de 1992 (modificado por el Reglamento CEE n.º 2225/1993, de 13 de julio de 1993-DOCE L-198, de 7 de agosto de 1993)–, constará de cuatro ejemplares: uno para el expedidor, otro para el destinatario, otro para ser reenviado al expedidor al ultimarse el régimen suspensivo y un cuarto y último que debe ser entregado a las autoridades competentes del Estado miembro de destino. El documento de acompañamiento, por lo demás, puede ser sustituido, siguiendo una serie de requisitos, por un documento comercial, así como extenderse en soporte informático.

Cuando los productos objeto de Impuestos Especiales hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida pero sean enviados a otro Estado miembro, a un receptor autorizado por ejemplo, donde volverá a percibirse el impuesto, con el consecuente reembolso del impuesto pagado inicialmente, se permite utilizar el documento simplificado de acompañamiento –aprobado por el Reglamento CEE n.º 3649/92, de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992 (DOCE, L 369, de 18 de diciembre de 1992)–.

2. Garantías. Los envíos de productos objeto de estos impuestos pendientes de devengo, así como aquellos casos en los que va a producirse un nuevo devengo o la ultimación del régimen suspensivo deberán ser garantizados ante las autoridades del Estado miembro de destino.
3. Contabilidades. Tanto los representantes fiscales, como los depositarios autorizados o los operadores registrados deben llevar una contabilidad de las existencias, movimientos y entregas de los productos.
4. La autoridad competente de cada Estado miembro tiene una base de datos electrónica en el que están registrados todas las personas que tienen la condición de depositario autorizado u operador registrado así como todos los depósitos fiscales.

La Directiva 92/12/CEE termina ocupándose de los supuestos de devolución del impuesto, de las exenciones aplicables y, al finalizar, crea el Comité de Impuestos Especiales, órgano asesor de la Comisión sobre esta materia.

El resto del grupo de directivas aprobadas en 1992 encaminadas a regular las *accisas* tenían como objetivo aspectos concretos y particulares de cada una de ellas. Examinada la estructura básica y general que a partir de 1993 debían tener los impuestos específicos armonizados que se exijan en los diversos países miembros el Consejo aborda –mediante el resto de directivas apuntadas– los aspectos específicos y distintivos que los órganos comunitarios han creído preciso regular con relación a cada *accisa*.

Estas *accisas* a las que nos estamos refiriendo –reguladas por las Directivas números 92/79/CEE, 92/80/CEE, 92/81/CEE, 92/82/CEE, 92/83/CEE y 92/84/CEE– tienen como objetivo la armonización de los tipos de gravamen. Sin embargo, con carácter previo, se define también el ámbito objetivo de aplicación de cada impuesto y, en consecuencia, la base imponible del impuesto, dado que ésta, en casi todos los casos, consiste en una cantidad del producto cuya fabricación o importación se somete a gravamen. Asimismo, y completando el diseño genérico de los mecanismos de cuantificación aplicables, se prevén excepciones a la norma general que pueden instrumentarse mediante tipos reducidos, exenciones, etc. En suma, desde un punto de vista fiscal, tales directivas dibujan el completo proceso de cuantificación de las *accisas*.

El referido proceso de cuantificación de las distintas *accisas* armonizadas quedaría de la siguiente manera:

1. Hidrocarburos. La Directiva 92/81/CEE, del Consejo, de 19 de octubre, tiene por objeto armonizar las estructuras del impuesto sobre hidrocarburos. En la directiva se establece el ámbito objetivo de este impuesto especial y, si bien los productos genéricamente denominados «hidrocarburos» se corresponden con una amplia gama de los recogidos en la Nomenclatura Combinada (NC) para diferenciar las diversas partidas del Arancel de Aduanas, lo cierto es que cabe agruparlos en gasolinas con y sin plomo, gasóleo, fuelóleo, querosenos, gases licuados del petróleo y metano. Además, y para evitar los efectos fraudulentos que acarrearía la sustitución de los productos relacionados por otros alternativos no especificados en la norma, se dispone la aplicación a tales productos del gravamen con un tipo equivalente en función de su utilización como carburante y/o combustible.

Se permiten, no obstante, bastantes excepciones, tanto a nivel comunitario como a nivel de cada Estado miembro. Concretamente, se permite a los Estados miembros solicitar el establecimiento de tipos reducidos, exenciones, reducciones, etc., para determinados hidrocarburos en función, sobre todo, de su utilización para determinados fines, opción que ha sido utilizada por diversos países comunitarios.

Los tipos mínimos aplicables a los hidrocarburos a partir del 1 de enero de 1993 vienen recogidos en la Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992. Los tipos impositivos mínimos se fijan en ECUs<sup>116</sup> para una base imponible medida en litros o kilogramos, según el producto. El tipo, a su vez, está cuantificado en ecus.

Debe saberse también que la Directiva 92/81/CEE se completó por la Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno<sup>117</sup>.

---

<sup>116</sup> Recordar que el Reglamento (CE) n.º 1103/97 del Consejo, de 17 de junio de 1997, sobre determinadas disposiciones relativas a la introducción del euro, dispone: "toda referencia al ECU que figure en un instrumento jurídico se entenderá hecha al EURO a un tipo de un EURO por un ECU".

<sup>117</sup> DOCE L 29, de 6 de diciembre de 1995.

2. Alcohol y bebidas alcohólicas. Bajo la denominación genérica de «alcoholes» se engloban, en realidad, cuatro clases de productos acreedores de un tratamiento diferenciado en el proceso armonizador de las *accisas*: la cerveza, el vino, los productos intermedios y el alcohol etílico. Al igual que sucedía en los hidrocarburos, las normas comunitarias, con la voluntad de unificar criterios terminológicos e identificativos, designan a estos productos utilizando los códigos de Nomenclatura Combinada del Arancel Aduanero Común.

La Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre, armonizó las estructuras de este grupo de productos, y la Directiva 92/84/CEE del Consejo, de igual fecha, fue la encargada de determinar los tipos de gravamen aplicables.

Los tipos mínimos se fijan en ecus<sup>118</sup> para una base imponible medida en magnitudes no uniformes. Así, para la cerveza es el número de hectolitros/grado Plato o el número de hectolitros/grado alcohólico volumétrico adquirido –cuando la cerveza se ha mezclado con bebidas no alcohólicas, como sucede con la sidra– de producto acabado; para el vino, las demás bebidas obtenidas por fermentación de frutas o mosto de frutas que no sean el propio vino o la cerveza, y, los productos intermedios, la base imponible es el número de hectolitros de producto acabado<sup>119</sup>, y finalmente, para el alcohol etílico, la base imponible es el número de hectolitros de alcohol puro a 20 grados centígrados. El tipo de gravamen se cuantifica igualmente en ecus.

Se puede observar la ausencia de gravamen efectivo sobre el vino y bebidas asimiladas frente a la existencia de gravamen sobre la cerveza. Tratándose de productos en buena medida sustitutivos, lo lógico sería que ambos estuvieran gravados por igual para evitar favorecer a uno en detrimento del otro. La falta de acuerdo en la materia se ha saldado con una absoluta libertad para que cada Estado miembro aplique al vino la fiscalidad que estime oportuna mientras que para la cerveza se aprueban unos tipos mínimos más bien bajos.

En cuanto a los productos intermedios, que deben su denominación a su naturaleza mixta –contienen vino pero también alcohol que se les ha agregado y no superan los 22 grados–, se optó por gravarlos con un impuesto nuevo. Se integran, entre otros, en esta categoría el vermouth y los vinos generosos.

Otros puntos dignos de mención son el tratamiento benéfico que se concede a pequeños productores, a las cantidades usadas para consumo propio, familiar o de invitados de los productores, y a los productos de determinadas regiones. También se prevén exenciones en función del destino que se dé al producto fabricado. No debe perderse de vista que esta *accisa* pretende gravar el consumo humano directo de estos productos, de forma que si el destino que tienen no es exactamente ese es muy posible que se establezca una exención. Ello sucede, por ejemplo, cuando el alcohol ha sido desnaturalizado –por ejemplo para utilizarse en industria cosmética– y, por consiguiente, no es apto para el consumo humano, o cuando el alcohol se utiliza para producir vinagre, medicamentos, aromatizantes, alimentos, o bien para la investigación científica o en hospitales y farmacias.

3. Labores del tabaco. La armonización del impuesto especial sobre las labores del tabaco era la única que podía considerarse avanzada en 1992. En efecto, en el año 1972

---

<sup>118</sup> Ver nota a pie de página número 44, pág. 41.

<sup>119</sup> Favoreciéndose fiscalmente así los productos con mayor graduación alcohólica.

se había aprobado la Directiva 72/464/CEE, del Consejo de 19 de diciembre, en relación con la armonización de la estructura de esta *accisa*. Más tarde, la Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre, establecería las definiciones de los distintos tipos de tabaco. Ambas directivas, sometidas luego a sucesivas modificaciones, fueron finalmente refundidas en la Directiva 95/59/CE, del Consejo, de 27 de noviembre<sup>120</sup>. En la misma se indica que tendrán la consideración de labores del tabaco, los cigarrillos, los cigarros puros y los cigarrillos y el tabaco para fumar, desglosado en picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos y el resto de tabacos para fumar. Al igual que hemos visto en las restantes *accisas*, se admiten exenciones o devoluciones del impuesto en función de los fines a los que se destinen las labores del tabaco<sup>121</sup>.

La fiscalidad a la que se someten estos productos se detalla en las Directivas 92/79/CEE y 92/80/CEE, ambas del Consejo y de fecha 19 de octubre de 1992. En ellas se dispone que la fiscalidad sobre el tabaco surgirá de la combinación de un tipo «específico<sup>122</sup>» en función del número de unidades de producto, de un tipo «ad valorem<sup>123</sup>», calculado sobre el precio máximo de venta al por menor –incluido el impuesto especial–, o de un tipo mixto que refunde ambas modalidades como tradicionalmente ha venido haciéndose con los cigarrillos. Este impuesto especial no se incluye en la base imponible del IVA, que será el precio de venta excluido todo gravamen.

El carácter inelástico del consumo de los productos gravados por impuestos especiales demuestra que cualquier aumento de la presión fiscal sobre dicho consumo vía *accisas* redundaría en un incremento de la recaudación fiscal correspondiente que en un descenso significativo del consumo que se pretende restringir. Por ello mismo, hasta el momento presente, cuando la Unión Europea ha volcado sus preocupaciones medioambientales en alguna acción fiscal concreta ha dejado de lado las *accisas* que son objeto de armonización y se ha decantado por nuevos tributos específicamente dirigidos a la función ambiental. No cabe descartar, en este orden de cosas, que en el futuro esta sea una nueva opción para la imposición indirecta de los países comunitarios. Ahora bien, en tales casos no sería correcto hablar de proceso armonizador habida cuenta que este tipo de iniciativas parten de tributos pensados y diseñados desde los propios órganos comunitarios.

Hasta la fecha, el intento más destacable de esta índole que se ha emprendido es la llamada «ecotasa<sup>124</sup>». Lo cierto es que dicho gravamen no existe aún, a nivel Comunitario, en la medida en que ni la propuesta de directiva inicialmente presentada por la Comisión<sup>125</sup>, ni la que se presentó más

<sup>120</sup> DOCE, L 291, de 6 de diciembre de 1995.

<sup>121</sup> Fines industriales u hortícolas, ensayos científicos, su destrucción bajo control administrativo, etc.

<sup>122</sup> Un tipo impositivo es «específico» cuando la cuota tributaria se determina en función de distintos parámetros como el contenido alcohólico, la cantidad de unidades, el volumen o el peso, a los que se aplica una cantidad fija de unidades monetarias (ALBI, GONZÁLEZ-PARAMO Y ZUBIRI, 2000).

<sup>123</sup> Un tipo impositivo es «ad valorem» cuando la cuota tributaria se determina como el resultado de aplicar un determinado porcentaje sobre el precio de los bienes o servicios gravados.

<sup>124</sup> Aunque la exacción de una ecotasa no haya prosperado de momento en la Unión Europea –existe una propuesta de directiva sobre fiscalidad energética pendiente de aprobación desde 1995 que prevé una ecotasa COM(95) 172–. En España, por el contrario, el Parlamento de Baleares aprobó el 10 de abril de 2001 la Ley del Impuesto sobre Estancias en Establecimientos de Alojamientos Turísticos, más conocida como «ecotasa», cuya aplicación inicial estaba prevista para el 1 de enero de 2002, y que consiste en el cobro de un euro diario a todos los turistas mayores de 12 años que visiten las Islas a través de los establecimientos turísticos. Finalmente, tras la decisión del pleno del Tribunal Constitucional de levantar la suspensión cautelar de la Ley del Impuesto instada por el Gobierno español, la fecha prevista por el Gobierno de Baleares para el inicio de la aplicación del impuesto quedó fijada en el día 1 de mayo de 2002, pendiente de sentencia del Tribunal Constitucional.

<sup>125</sup> Propuesta de la Comisión COM(1992) 226 final. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía, de 30 de junio de 1992.

tarde modificada<sup>126</sup> fueron aprobadas por el Consejo y no parece que el panorama tienda a variar a corto plazo. En cualquier caso, conviene destacar que lo que la Comisión propone es la creación de un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía. Configurada como un impuesto indirecto de naturaleza extrafiscal encaminado a la disuasión de la contaminación, la llamada «ecotasa» pretende gravar la extracción, fabricación e importación de determinados productos que sean utilizados como carburante o combustible, así como la energía eléctrica. El ámbito objetivo del gravamen no es la única coincidencia con la *accisa* sobre hidrocarburos: para su gestión y devengo se pretende rentabilizar el sistema de producción y circulación en régimen suspensivo, se asignan funciones al Comité creado por la Directiva 92/12/CEE y su ámbito territorial de aplicación y requisitos exigidos para la aplicación de las exenciones coinciden con lo señalado también en la mencionada directiva para las *accisas*. No se trata, por tanto, de armonizar una clase de gravámenes preexistentes en cada Estado miembro y por ello difícilmente puede considerársele como un impuesto armonizado por mas que en materia de tipos de gravamen, aunque sólo durante un período transitorio, se prevé la progresiva convergencia y armonización, de los que estén vigentes en cada Estado miembro donde se establezca el impuesto.

Los últimos actos legislativos comunitarios en materia de impuestos especiales son:

1. Directiva 1999/81/CE del Consejo, de 29 de julio de 1999, por la que se modifica la Directiva 92/79/CEE relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, la Directiva 92/80/CEE relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos, y la Directiva 95/59/CE relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco<sup>127</sup>. El objetivo de esta directiva ha sido conceder a los Estados miembros un cierto grado de flexibilidad que les permita ajustar la incidencia del impuesto especial mínimo global sobre las labores del tabaco en función de determinados cambios, como los del tipo de IVA, posibilitando que los Estados miembros neutralicen el impacto de los cambios del tipo de IVA sobre el impuesto especial mínimo global. Además se amplió de 2 a 3 años el plazo para la realización de los exámenes periódicos de los cambios que se introduzcan en la legislación de los Estados miembros, fijándose como fecha de la primera revisión el 31 de diciembre de 2000.
2. Decisión 2001/224/CE del Consejo, de 12 de marzo de 2001, relativa a los tipos reducidos y a las exenciones del impuesto especial aplicables a determinados hidrocarburos utilizados con fines específicos. Se trata de una decisión del Consejo que ha suprimido las prorrogas automáticas de las exenciones y reducciones de tipos aplicables a determinados hidrocarburos que estaban previstas en la Decisión 1999/880 CE, garantizando el examen periódico de tales exenciones y reducciones y la adopción de decisiones explícitas en cuanto a su continuidad, todo ello permitirá a las autoridades Comunitarias ejercer un control más eficaz sobre tales excepciones. Deroga las Decisiones 1999/880/CE, 1999/804/CE, 2000/266/CE, 2000/433/CE, 2000/434/CE, 2000/446/CE y 2000/719/CE, que concedían excepciones individuales a determinados Estados miembros, y, garantiza la igualdad de trato entre los Estados miembros que disponen de excepciones similares prorrogando por seis años el conjunto de excepciones vigentes, salvo las correspondientes a los transportes por carretera que prorroga por dos años. La Decisión 2001/224/CE vino acompañada de dos anexos –números I y II– en los que se recogen los tipos reducidos y las exenciones del impuesto especial sobre hidrocarburos cuya vigencia se prorrogaba respectivamente hasta 31 de diciembre de 2006 –anexo I– y 31 de diciembre de 2002 –anexo II–.

<sup>126</sup> Propuesta de la Comisión COM(1995) 172 final. Propuesta modificada de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía, de 10 de mayo de 1995.

<sup>127</sup> Diario Oficial n.º L 211 de 11 de agosto de 1999. Págs. 0047-0049.



Por último, reseñar la legislación comunitaria actualmente en preparación en materia de *accisas*, cuyos textos más relevantes son:

1. Documento COM(1997) 326 final de la Comisión, de 27 de junio de 1997. Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. La Comisión propone al Consejo modificar la consideración jurídica del Comité de impuestos especiales en el mismo sentido que propuso desde el 26 de junio de 1997<sup>128</sup> la modificación del estatuto jurídico del Comité del impuesto sobre el valor añadido<sup>129</sup>. De adoptarse esta directiva, el Comité de Impuestos Especiales se convertirá en un órgano de reglamentación que emitirá dictámenes adoptados según la mayoría prevista en el apartado 2 del artículo 148 del Tratado de Roma, y su función consistirá en asistir a la Comisión en la aplicación de la legislación comunitaria sobre los Impuestos Especiales.
2. Documento COM(2001) 133 final de la Comisión. Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/79/CEE, la Directiva 92/80/CEE y la Directiva 95/59/CE en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. Los objetivos perseguidos por esta propuesta de directiva son:
  - 2.1. Ampliar el plazo de revisión de los tipos y estructura de los impuestos especiales fijado por la Directiva 1999/81/CE, de 29 de julio, en tres años, que a partir de la aprobación de la presente propuesta de directiva quedará fijado en cuatro años.
  - 2.2. Se trata de garantizar una mayor convergencia de la presión fiscal en la Unión Europea y un nivel mínimo de impuestos especiales sobre cigarrillos en todos los Estados miembros, proponiendo una cantidad mínima fija expresada en euros – impuesto específico mínimo de 70 euros por 1.000 cigarrillos– además de la incidencia mínima del impuesto especial del 57%<sup>130</sup> del precio de venta al por menor de la categoría de precio más solicitada. No obstante, se propone introducir una cláusula de salvaguardia que permita que aquellos Estados miembros que aplican un impuesto especial específico mínimo de 100 euros por cada 1.000 cigarrillos, no tengan que cumplir la norma del 57%, con el objetivo de lograr una mayor aproximación de la carga impositiva de los cigarrillos en los Estados miembros.
  - 2.3. Alinear gradualmente los tipos mínimos para la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos con la norma de incidencia mínima del 57% aplicable a los cigarrillos, de tal forma que, el impuesto especial mínimo de para la picadura de tabaco, se ajuste hasta dos tercios de la incidencia mínima del impuesto especial para los cigarrillos. Se pretende además ajustar a la inflación las cantidades mínimas en euros para el tabaco elaborado excluidos los cigarrillos a partir del 1 de enero de 2003.
  - 2.4. Modificar la definición de los puros y cigarrillos contenida en el artículo 3 de la Directiva 95/59/CE para diferenciar un producto que actualmente se grava como los puros y cigarrillos –sometidos a menor gravamen que los cigarrillos– pero que sin embargo en lo que se refiere a la función, gusto, filtro y presentación se puede con-

---

<sup>128</sup> Documento COM(97) 325 final.

<sup>129</sup> Integrado por representantes de los Estados miembros y presidido por el representante de la Comisión.

<sup>130</sup> La norma del 57% implica que la incidencia del impuesto especial mínimo no podrá ser inferior al 57% del precio de venta al por menor –incluidos todos los impuestos– de los cigarrillos pertenecientes a la categoría de precio más solicitada.

siderar un cigarrillo o sustituto del cigarrillo, pero que en lugar de ser blanco tiene el color de un puro o un cigarrillo y su contenido es picadura de tabaco en lugar de una mezcla batida.

### 2.2.1.3. *Armonización de los Impuestos sobre concentraciones de capitales y transacciones de títulos (1962-2001)*

A pesar de que los esfuerzos de armonización de la imposición indirecta en la Unión Europea se han concentrado en el IVA y las *accisas* –*excise duties* en inglés–, no puede olvidarse la importancia de los impuestos indirectos sobre el capital, y las operaciones societarias en general. Para conseguir la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento en la Unión Europea, es preciso armonizar, tanto en su estructura como en sus tipos impositivos, todos aquellos impuestos que gravan la concentración de capitales en general, ya que tanto los impuestos sobre aportación de capital a sociedades, como el impuesto de timbre sobre los títulos, generan discriminaciones, dobles imposiciones y distorsiones en la libre circulación de capitales, una de las condiciones esenciales para poder acceder a la unión económica. Se pretende, una vez más, que las decisiones empresariales no se encuentren condicionadas por la aplicación de determinados gravámenes en unos y otros países.

El Comité Fiscal y Financiero de la por entonces Comunidad Económica Europea –Comité Neumark (1962)– no tardó en advertir la necesidad de armonizar este tipo de impuestos, para lo que era fundamental, antes que nada, delimitar el ámbito de la actuación armonizadora; se trataba de analizar en primer lugar qué hechos impositivos podían suponer un freno a la libertad de circulación de capitales y a la libertad de establecimiento, en segundo lugar, qué impuestos obstaculizaban la consecución de los objetivos apuntados, y, por último, qué medidas habría que adoptar para eliminar los obstáculos.

En este sentido, para el Informe Neumark, se trata de "*impuestos que (...) presentando, en parte, la forma de derechos de timbre y registro, gravan la constitución de sociedades y los aumentos de capital, la emisión de acciones y de obligaciones y, en definitiva, las operaciones bursátiles sobre valores*". Se trata, pues, de un conjunto de transacciones y operaciones de carácter mercantil que nuestro derecho positivo ha encuadrado tradicionalmente entre los hechos impositivos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, siendo preciso resaltar la especial relevancia de las operaciones societarias.

Sin embargo, estos gravámenes se pueden materializar en una amplia gama de figuras tributarias en los diversos países miembros, y lo controvertido de su naturaleza en algunos casos –en algunos casos se considera al gravamen una tasa y, en otros casos, se le da el tratamiento de impuesto–, explica en buena medida que las propias normas comunitarias acudan a un término más bien neutro y meramente descriptivo, *droit d'apport* –derecho de aportación–, para designar a este tipo de impuestos.

Las conclusiones a las que llegó el Informe Neumark abarcaban estas iniciativas:

1. La supresión de los impuestos que originan distorsiones comunitarias en la libre circulación de capitales.
2. En atención a la necesidad y utilidad de mantener el registro de actos jurídicos, se propone su conversión en tasas y siempre dentro de un marco armonizador global.
3. Permitir la continuidad de los impuestos que gravan la concentración de capitales sin distorsionar su libre circulación.

Más tarde, en 1966, el Informe Segré<sup>131</sup> insistiría en las tesis del Informe Neumark aunque con los siguientes matices:

1. Los impuestos indirectos que recaen sobre la concentración de capitales –sobre las aportaciones de capitales– y los impuestos sobre el timbre –sobre la emisión o puesta en circulación en un país de títulos extranjeros–, deberían suprimirse, pero, considerando la dificultad real de alcanzar ese objetivo se plantean las siguientes propuestas:
  - 1.1. La armonización de los impuestos sobre aportaciones de capital.
  - 1.2. La supresión del impuesto sobre el timbre que grava los títulos.
2. Los impuestos indirectos que recaen sobre la circulación de los títulos –operaciones de bolsa– deben suprimirse o, en su defecto, armonizarse sus tipos.

Intentando dar respuesta a estas necesidades detectadas por el Comité Fiscal y Financiero, el Consejo aprobó el 17 de julio de 1969 la Directiva 69/335/CEE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales<sup>132</sup>. En cambio, la armonización de los impuestos indirectos sobre la transmisión de títulos valores es una cuestión que se encuentra aún pendiente de acometer, si bien debe destacarse la existencia de una propuesta de directiva presentada por la Comisión al Consejo el 2 de abril de 1976<sup>133</sup>, modificada más tarde por una propuesta de fecha 14 de abril de 1987<sup>134</sup>.

La Directiva 69/335/CEE, norma básica en materia de armonización de los impuestos sobre aportaciones de capital, ha sido objeto de diversas modificaciones mediante la aprobación de las siguientes directivas:

1. Directiva 73/79/CEE, de 9 de abril, de modificación del campo de aplicación del tipo reducido del impuesto sobre las aportaciones previsto para determinadas operaciones de reestructuración de sociedades<sup>135</sup>.
2. Directiva 73/80/CEE, de 9 de abril, relativa a la fijación de los tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones de capital<sup>136</sup>.
3. Directiva 74/553/CEE, de 7 de noviembre de 1974, de modificación del apartado 2 del artículo 5 de la Directiva 69/335/CEE<sup>137</sup>.
4. Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio, por la que se modifican determinados artículos (4, 2; 7 y 8) de la Directiva 69/335/CEE, y se deroga la Directiva 73/80/CEE<sup>138</sup>.

---

<sup>131</sup> Segré Report, *"Le développement d' un marché européen des capitaux"*, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1966.

<sup>132</sup> DOCE n.º L 249, de 3 de octubre de 1969.

<sup>133</sup> DOCE n.º C 133, de 14 de junio de 1976.

<sup>134</sup> DOCE n.º C 115, de 30 de abril de 1987.

<sup>135</sup> DOCE n.º L 103, de 18 de abril de 1973.

<sup>136</sup> DOCE n.º L 103, de 18 de abril de 1973.

<sup>137</sup> DOCE n.º L 303, de 13 de noviembre de 1974.

<sup>138</sup> DOCE n.º L 156, de 15 de junio de 1985.

No obstante, la más importante de todas ellas es la Directiva 69/335/CEE, aún en vigor pese a las modificaciones a las que ha sido sometida. Por ello, la regulación de la armonización de los impuestos sobre aportaciones de capital sigue estando básicamente marcada por dicha directiva, en base a la cual vamos a analizar los distintos elementos del impuesto:

1. **Ámbito de aplicación.** Los criterios fijados por la Directiva 69/335/CEE indican que la determinación del Estado miembro en el que resultarán gravadas las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones se hará atendiendo al lugar en el que, en el momento de realizarse dichas aportaciones, se encuentren<sup>139</sup>:

- 1.1. La sede de dirección efectiva de la sociedad de capital.

- 1.2. El domicilio social, por hallarse la sede de dirección efectiva en un tercer país.

- 1.3. La sucursal, cuando ésta recibe aportaciones de capital y trabajo de una sociedad de capital cuya sede de dirección efectiva y domicilio social se encuentran en un tercer país.

Así, se evita que por estar la sede de dirección efectiva, o el domicilio social, en un tercer país, y hacerse la aportación a una sucursal, la operación pudiera quedar libre de gravamen.

2. **Ámbito subjetivo.** La Directiva 69/335/CEE delimita el concepto de sociedad de capital de la siguiente manera:

- 2.1. Toda sociedad, asociación o persona moral cuyas partes representativas del capital o del patrimonio social puedan ser negociadas en bolsa.

- 2.2. Toda sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, cuyos miembros tengan derecho a transmitir, sin previa autorización, sus partes en la sociedad a terceros, y sólo sean responsables de las deudas de la sociedad, asociación o persona jurídica, por el importe de su participación.

- 2.3. Cualesquiera otras sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos, siempre que el Estado miembro implicado decida considerarlas como tales para la aplicación del derecho de aportación.

Estaríamos por tanto incluyendo dentro de la delimitación de la directiva a las sociedades anónimas, a las sociedades comanditarias por acciones, a las sociedades de responsabilidad limitada, y, también, a otras figuras jurídicas "*asimiladas*", en prevención de fraudes y elusiones, tales como los contratos de cuentas en participación, la copropiedad de buques y las comunidades de bienes. Otro grupo distinto estaría integrado por las "*personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos*", figura ésta que no coincide con ninguna entidad real en el ámbito jurídico español.

3. **Ámbito objetivo.** El hecho imponible de las operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones estaría integrado por las siguientes operaciones:

- 3.1. Constitución de una sociedad de capital. No considerándose a éstos efectos «constitución» los siguientes supuestos:

---

<sup>139</sup> Respetando el orden de preferencia enunciado.

- 3.1.1. La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos.
- 3.1.2. La transformación de una sociedad de capital en otra, también de capital aunque de tipo diferente.
- 3.1.3. El traslado desde un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una entidad que tenga en ambos países la consideración de sociedad de capital.
- 3.1.4. El cambio de objeto social.
- 3.1.5. La prórroga del plazo de duración.

Se intenta de este modo evitar supuestos de doble tributación y gravar operaciones que carecen de verdadero contenido patrimonial, sin embargo, la consecuencia de la no sujeción de este tipo de operaciones a la modalidad de «societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados español, comporta en nuestro derecho interno su sujeción a la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados<sup>140</sup>.

3.2. Transformación en una sociedad de capital de una sociedad, asociación o persona moral que carezca de tal carácter. La directiva parece estar pensando en aquellas sociedades no capitalistas cuya constitución no resultó gravada y por ello establece su sujeción al impuesto en el momento de transformarse en sociedades de capital. No obstante, si se tratara de una persona jurídica no societaria que persiguiera fines lucrativos, supuesto sí sometido a este gravamen, entonces podría darse un supuesto de doble tributación de apreciarse también el hecho imponible transformación.

3.3. Aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, así como el incremento del patrimonio social de la misma mediante aportación de bienes de cualquier naturaleza, en contrapartida no de partes representativas del capital o del patrimonio social, sino de derechos de la misma naturaleza que los de los socios, tales como el derecho de voto, o de participación en beneficios o en el remanente en caso de liquidación. Esta referencia genérica a la retribución del capital aportado se corresponde con una serie de títulos de los que se derivan ventajas para sus tenedores, no siendo representativos de las aportaciones realizadas, siendo uno de sus más claros exponentes los bonos de fundador –remuneraciones a los fundadores en reconocimiento a los servicios prestados a la sociedad en la fase fundacional–.

---

<sup>140</sup> Recordar que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados español, si una operación documentada en escritura pública no está sujeta a la modalidad «onerosas» o «societarias», como es el caso, quedaría sujeta a la cuota variable –a tipo de gravamen del 0,5%– del impuesto de Actos Jurídicos Documentados –AJD– por el concepto «documentos notariales». Si la operación estuviese sujeta y exenta a «onerosas» o «societarias» no podría estar simultáneamente sujeta a AJD, «documentos notariales, cuota variable» debido a la incompatibilidad regulada por el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre de 1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que en la redacción dada por el artículo 30.4 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, dispone:

*"Artículo 31.(...) 2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valubles, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen..."*

3.4. Traslado desde un tercer país a un Estado miembro de la Comunidad de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una entidad cuyo domicilio social o sede de dirección efectiva, respectivamente, estén consideradas como sociedad de capital en el Estado miembro de destino.

3.5. El traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una entidad que esté considerada como sociedad de capital en el Estado miembro de destino, no estándolo en el de origen. Se asegura de esta forma que una sociedad de capital que aún no ha sido gravada en el ámbito comunitario resulte sujeta al impuesto en el Estado miembro al que se traslada. La ley española recoge esta posibilidad con la intención de gravar en España toda operación societaria que no haya sido sometida a gravamen previamente dentro del territorio comunitario, evitándose tanto que escapen a gravamen como que padezcan una doble imposición<sup>141</sup>. Sin embargo, la legislación interna española no tiene en cuenta que la Directiva 85/303/CEE ya permite a los Estados miembros la supresión de los *droits d'apport*<sup>142</sup>, de tal modo que es perfectamente posible que operaciones gravables en territorio español sean realizadas por una sociedad radicada en un país miembro en el cual no se exija gravamen alguno por dichas operaciones, y, en contra del espíritu de la última directiva citada, la entidad no sujeta en su país de establecimiento sí lo esté en España por los actos y operaciones que realice en nuestro territorio, caso de estar tipificados como hechos imposables del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad «operaciones societarias».

3.6. Traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro del domicilio social de una entidad que tenga la sede dirección efectiva en un tercer país, estando considerada como sociedad de capital en el último Estado miembro aunque no en el primero.

Junto a estos supuestos de sujeción al impuesto que se establecen con carácter imperativo, la Directiva 69/335/CEE permite a los Estados miembros ampliar las operaciones sujetas con estas otras:

3.7. Aumento del capital social capitalizando beneficios o reservas permanentes o provisionales. No hay exactamente una aportación de capital pero sí una operación similar aunque a cargo de un capital generado dentro de la misma sociedad.

3.8. Incremento del patrimonio social de una sociedad de capital por medio de prestaciones efectuadas por un socio que no supongan un aumento del capital, sino que tengan como contrapartida una modificación de los derechos sociales, o puedan aumentar el valor de las participaciones sociales. Se trata de aportaciones encaminadas a la reposición de pérdidas sociales.

3.9. Empréstito contraído por la sociedad con un socio o familiar de primer grado del mismo, o con un tercero, siempre que esté garantizado por un socio, y a condición de que el empréstito cumpla la misma función que un aumento del capital social. Análogamente, todo empréstito contraído por la sociedad si el acreedor tuviera derecho a una parte de los beneficios de la sociedad.

---

<sup>141</sup> El artículo 19.1.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre de 1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone: "Artículo 19. 1. Son operaciones societarias sujetas: (...) 3.º El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, o en éstos la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar al regulado en el presente Título".

<sup>142</sup> Los derechos de aportación están suprimidos desde 1988 en el Reino Unido y desde 1992 en Alemania.

La Directiva 85/303/CEE, sin embargo, ha dispuesto que estas tres últimas operaciones sólo puedan seguir gravadas por los derechos de aportación, si el día primero de julio de 1984 estuviesen gravadas al tipo del 1%.

4. Base imponible, tipo de gravamen y beneficios fiscales. La base imponible del impuesto difiere según cual sea la operación gravada:

4.1. En caso de constitución, aumento de capital social o aumento de patrimonio social de una sociedad de capital, el impuesto tendrá como base el valor real de los bienes aportados o que deban aportarse deducidas las obligaciones asumidas y los gastos soportados por la sociedad a consecuencia de la aportación.

Los Estados miembros están facultados para diferir el pago del impuesto hasta que las aportaciones pendientes sean efectivas<sup>143</sup>.

4.2. En caso de transformación en sociedad de capital o de traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital, el impuesto se liquidará sobre el valor real de los bienes de cualquier naturaleza que pertenezcan a la sociedad en el momento de la transformación o del traslado, previa deducción de las obligaciones y cargas asumidas por la misma en ese momento<sup>144</sup>.

En relación con estos dos supuestos, hay que señalar que la Directiva 74/553/CEE permite a los Estados miembros que hagan recaer el gravamen sobre el valor real de las participaciones sociales pertenecientes a cada socio, poniendo como límite a ese valor que éste no resulte inferior al importe nominal de las participaciones.

4.3. En caso de aumento de capital social por capitalización de beneficios, reservas permanentes o provisionales, se liquidará el impuesto sobre el importe nominal de dicho aumento. La directiva establece, sin embargo, un régimen especial para dos supuestos:

4.3.1. El importe de los activos de la sociedad que, afectados al aumento de capital, ya fueron gravados con anterioridad por los *droits d'apport* se excluirá de la base; se está pensando en los aumentos vía capitalización de las primas de emisión, con la intención de que, ya que fueron gravadas previamente no den lugar a una nueva deuda impositiva.

4.3.2. El importe de los préstamos contratados por la sociedad que se conviertan en participaciones sociales y que ya fueron sometidos al impuesto sobre aportaciones también se excluye de la base; se refiere a la conversión de obligaciones en acciones, pensando en que la puesta en circulación de las primeras ya ha sido gravada, lo cual contradice la propia prohibición que la directiva establece en cuanto al gravamen sobre la emisión de obligaciones.

4.4. En caso de aumento de patrimonio social, la base se establecerá en el valor real de las prestaciones efectuadas, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad debidos a las mismas.

---

<sup>143</sup> La Ley española, por el contrario, en relación con las sociedades capitalistas, centra el gravamen sobre el importe nominal en el que se fija el importe inicial o el aumento de capital, pues entiende que existe equivalencia entre patrimonio social y capital social. El valor neto de lo aportado únicamente se contempla en las sociedades de signo distinto.

<sup>144</sup> La Ley española resume refiriéndose al "*haber líquido*" de la sociedad.

4.5. En el caso de empréstitos de la sociedad, la base del impuesto será el importe nominal del empréstito contratado.

La directiva contempla la posibilidad de que los Estados miembros, una vez determinada la base imponible de la operación de acuerdo con los criterios expuestos, puedan excluir de la misma el importe de las aportaciones de los socios que respondan sin limitación alguna de las obligaciones de una sociedad de capital, exonerando así el importe de la participación de los mismos en el patrimonio social. En caso de aplicar este beneficio fiscal, se liquidará el impuesto sobre el valor de la parte que corresponda en el patrimonio social a los socios sin limitación de responsabilidad en la sociedad de capital, sometiéndose al impuesto, cuando se produzca:

1. El traslado de la sede de dirección efectiva a otro Estado miembro que no haga uso de esta facultad.
2. El traslado del domicilio social de una sociedad que tenga la sede de dirección efectiva en un tercer país a otro Estado miembro que no haga uso de esta facultad.
3. Cualquier operación por la que la responsabilidad de un socio esté limitada a su participación en el capital social, en particular cuando dicha limitación sea resultado de la transformación de la sociedad de capital en otra sociedad de capital de tipo diferente.

Es decir, se elimina el trato excepcional cuando se produce un hecho imponible en un ámbito territorial en el cual no se admite dicha excepción a la regla general de tributación por *droits d'apport*.

5. El tipo impositivo. En materia de tipo de gravamen las directivas reguladoras de la armonización de este impuesto han marcado una evolución constante. Se empezó con una dispersión de tipos en la Directiva 69/335/CEE –con una previsión general de una banda entre el 1 y el 2% más una serie de tipos reducidos para casos específicos– pero actualmente rige lo previsto por la Directiva 85/303/CEE, que dispone:
  - 5.1. Las operaciones en régimen normal, se gravarán como máximo a un tipo de gravamen del 1% o bien pueden ser eximidas de pago.
  - 5.2. Las operaciones que a 1 de julio de 1984 gozaban de un trato especial, consistiendo dicho trato en la exención del impuesto o en un gravamen del 0,50% o inferior incluso, deberán quedar exentas del impuesto sobre aportaciones.
  - 5.3. En caso de operación acordeón –reducción de capital con motivo de pérdidas sufridas, seguida de aumento de capital–, la parte del aumento correspondiente a la reducción de capital podrá quedar exenta, con la condición de que dicho aumento se produzca en el plazo de cuatro años siguientes a la reducción del capital.
6. Beneficios fiscales. La Directiva 69/335/CEE permite a los Estados miembros la introducción de regímenes especiales para determinados tipos de operaciones:
  - 6.1. Exención total o parcial de las operaciones sujetas llevadas a cabo por sociedades de capital que proporcionen servicios de utilidad pública<sup>145</sup>, en caso de que el

---

<sup>145</sup> Como, por ejemplo, empresas de transporte público, empresas portuarias o empresas dedicadas al suministro de agua, gas o electricidad.



Estado u otros entes públicos territoriales posean al menos la mitad del capital social, o efectuadas por sociedades de capital que, conforme a sus estatutos y en la práctica, persigan única y directamente fines culturales, de beneficencia, de asistencia o educativos.

6.2. Exenciones, reducciones o, por el contrario, incremento de los tipos de gravamen, para ciertas categorías de operaciones o de sociedades, por motivos de equidad fiscal o de orden social y cuando el Estado tenga que hacer frente a situaciones especiales.

La normativa comunitaria intenta coordinar la exigencia del impuesto sobre aportaciones de capital armonizado con el resto de tributos que integran los sistemas fiscales de los Estados miembros. Con ese fin formula tres mandatos:

1. Prohibición de imposición distinta de los *droits d'apport* armonizados, sobre las operaciones que hemos denominado en régimen normal, sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de las operaciones en régimen normal, y sobre la matriculación o cualquier formalidad que pueda recaer sobre una entidad sujeta con fines lucrativos, previa al ejercicio de una actividad y por razón de su forma jurídica.
2. Prohibición de cualquier forma de imposición, sobre la creación, la emisión, la admisión para cotización en bolsa, la puesta en circulación o la negociación de acciones, participaciones u otros títulos de la misma naturaleza, así como de los certificados representativos de estos títulos, con independencia de su emisor, y sobre los empréstitos, públicos o privados, contratados en forma de emisión de obligaciones u otros títulos negociables, con independencia del emisor, así como todas las formalidades relativas a los mismos, al igual que la creación, emisión, admisión a cotización en bolsa, puesta en circulación o negociación de estas obligaciones u otros títulos negociables.

De estas dos prohibiciones se extrae la idea de que no sólo se intenta evitar la doble tributación de las aportaciones de capital sino que también se trata de no entorpecer el proceso de financiación de los capitales que van a aportarse.

3. Compatibilidad con los siguientes gravámenes:
  - 3.1. Impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, admitiendo una liquidación estimativa.
  - 3.2. Impuestos sobre transmisiones patrimoniales referidos a la aportación de una sociedad que persiga fines lucrativos, de bienes inmuebles o de fondos de comercio situados en su territorio, incluyendo los derechos de inscripción en el Registro de la Propiedad.
  - 3.3. Impuestos sobre transmisiones patrimoniales referidos a los bienes de cualquier naturaleza que se aporten a una sociedad o persona jurídica que persiga fines lucrativos, en la medida en que la transmisión de estos bienes tenga una contrapartida distinta de las participaciones sociales.
  - 3.4. Impuestos que graven la constitución, inscripción o cancelación de privilegios o hipotecas.

3.5. Derechos que tengan un carácter remuneratorio.

3.6. Impuesto sobre el valor añadido.

Con la excepción de los impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios y del Impuesto sobre el Valor Añadido, los restantes impuestos y derechos enumerados serán los mismos en el caso de que la sede de dirección efectiva o el domicilio social de la sociedad, asociación o persona jurídica que persiga fines lucrativos se encuentre o no en el territorio del Estado miembro que los liquide. Sin embargo, estos impuestos o derechos no podrán ser superiores a los que sean aplicables a las operaciones similares en el Estado miembro que los liquide.

Por su parte, el comienzo del proceso de armonización de los impuestos indirectos sobre la transmisión de títulos valores se podría fijar el 2 de abril de 1976, fecha en que la Comisión presentó al Consejo una propuesta de directiva relativa a los impuestos indirectos sobre las transmisiones de títulos valores<sup>146</sup>.

Posteriormente, el 14 de abril de 1987, la Comisión presentó dicha propuesta modificada<sup>147</sup> al objeto de adaptarla a la liberalización del movimiento de capitales, dado que, desde el 28 de febrero de 1987 se extiende también al conjunto de operaciones de adquisición de títulos, etc. Este es, hasta la fecha, el único documento que, aun sin valor normativo, existe en relación con la imposición sobre la transmisión de títulos valores.

Aunque el objetivo final consiste en la eliminación de todos los impuestos sobre las transacciones de títulos, sin embargo, dadas las necesidades presupuestarias de los países miembros se otorgaba un plazo de dos años –hasta el 1 de enero de 1990– para aplicar las medidas tendentes a cumplir los objetivos marcados. Con este horizonte temporal la propuesta de directiva dispone lo siguiente:

1. Los Estados miembros se abstendrán de someter las transacciones con títulos a cualquier imposición, percibida o no a tanto alzado, cuya base imponible esté constituida por el valor del título objeto de transacción.
2. Sin embargo, se podrán exigir los siguientes gravámenes:
  - 2.1. El impuesto sobre las aportaciones de capital.
  - 2.2. Los impuestos sobre transmisiones inmobiliarias cuando, como resultado de transacciones con títulos de participación en sociedades, fondos, etc., cuyo patrimonio esté integrado total o parcialmente por inmuebles situados en el territorio del Estado miembro de imposición, el adquirente obtenga el control de ese patrimonio inmobiliario o una posición tal que le permita ejercer el control de dichas sociedades. La propuesta señala que el impuesto se aplicará sólo sobre el valor de los bienes inmuebles, calculándose el valor de los mismos de conformidad con la legislación nacional.
  - 2.3. El impuesto sobre el valor añadido aplicable a las participaciones de intereses y acciones cuya posesión signifique, de hecho o de derecho, la propiedad o el disfrute de un inmueble o de una parte del inmueble.

<sup>146</sup> DOCE n.º C 133, de 14 de junio de 1976.

<sup>147</sup> DOCE n.º C 115, de 30 de abril de 1987.

Por último, el régimen fiscal armonizado aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de activos realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros ha sido establecido en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990. Luego, la directiva tiene por objeto cuestiones fiscales que pertenecen al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, es preciso hacer hincapié en que la adaptación a nuestro ordenamiento de esta directiva así como de la relativa al régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales, la 90/435/CEE del Consejo, ha supuesto la introducción en nuestro ordenamiento de unos conceptos nuevos relativos a las operaciones societarias de fusión, escisión y aportación de activos, principalmente, y que, al margen de su evidente trascendencia respecto al Impuesto sobre Sociedades, han sido adoptados como hechos imposables del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad «operaciones societarias». En cualquier caso se trata de hechos sujetos pero exentos.

### 2.2.2. Armonización de la imposición directa

Las conclusiones de la Presidencia del Consejo Europeo de Estocolmo, celebrado los días 23 y 24 de marzo de 2001, al fijar como "*prioridades de Estocolmo*" el "*pleno empleo en una Unión competitiva*", se centraron en "*cómo modernizar el modelo europeo y alcanzar el objetivo estratégico de la Unión para el próximo decenio fijado en Lisboa: convertirse en la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo, capaz de crecer económicamente de manera sostenible con más y mejores empleos y con mayor cohesión social*". De entre las conclusiones adoptadas, y por su especial relevancia para el tema que vamos a abordar en este apartado, conviene destacar que el Consejo Europeo de Estocolmo afirma en la parte I, punto 2 del texto aprobado que "*Se ha puesto de relieve que el método abierto de coordinación es un importante instrumento para avanzar, tomando en consideración debidamente los principios de subsidiariedad y proporcionalidad*". Es precisamente el contenido de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, que necesariamente han de ser tenidos en cuenta por la Unión en su labor legislativa en el ámbito de la imposición directa, lo que vamos a analizar antes de abordar los avances acaecidos en la armonización de este tipo de imposición, porque las consecuencias de la aplicación de ambos principios explica, en gran medida y junto a las exigencias del artículo 94<sup>148</sup> del Tratado de Roma, los pequeños progresos realizados por la Unión Europea en la armonización de los impuestos directos.

El principio de subsidiariedad, introducido de forma general por el Tratado de Maastrich, lo estableció el Acta Única Europea como principio de ejercicio de las competencias en materia medioambiental<sup>149</sup>. En materia de armonización de la imposición directa tiene especial relevancia la aplicación de este principio, porque el Tratado de Roma no concedió a las Instituciones comunitarias ninguna competencia exclusiva en materia de impuestos directos.

El artículo 3.º B del Tratado de Roma –introducido por el Tratado de la Unión Europea– establece dos principios diferentes:

---

<sup>148</sup> En la nueva numeración dada por el artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997 y según la redacción dada por el artículo 8.º D.21 del Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992. Artículo 100 en la redacción original del Tratado de Roma.

<sup>149</sup> El artículo 8.B.5 del Tratado de la Unión Europea dispone que en el Tratado de Roma: "*Se incluirá el siguiente artículo: «Artículo 3.º B. La Comunidad actuará dentro de los límites de las competencias que le atribuyen el presente Tratado y de los objetivos que éste le asigna.*

*En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario.*

*Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado.»"*

1. Principio de subsidiariedad. En virtud de este principio la Comunidad intervendrá en aquellas materias que no sean de su exclusiva competencia sólo cuando los objetivos pretendidos no puedan ser alcanzados de "*manera suficiente*" por los Estados miembros.
2. Principio de proporcionalidad. En virtud del cual las acciones de la Comunidad se adecuarán a lo estrictamente necesario para alcanzar los objetivos impuestos por los Tratados, cualquiera que sea el tipo de competencia, exclusiva o compartida, atribuida a las Instituciones comunitarias. Implica que, a la hora de ejercitar una competencia, si la Comunidad puede elegir entre varios modos de acción, debe optar, a igual eficacia, por aquel modo de acción que deje más libertad a los Estados miembros, a los particulares o a las empresas<sup>150</sup>.

El principio de subsidiariedad no debe ser interpretado como una norma de atribución de competencias, sino sólo como un principio regulador del ejercicio de las mismas. Las competencias están atribuidas partiendo del principio general expuesto por la Comisión en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo de 27 de octubre de 1992<sup>151</sup>, en virtud del cual resulta que "*la regla es la competencia nacional, la excepción la competencia comunitaria*", que implica que la Comunidad sólo poseerá las competencias expresamente atribuidas por los Estados miembros en el Tratado.

Debemos plantearnos si para conseguir aquellos objetivos en que la Comunidad basa la necesidad de actuar en materia de imposición directa –supresión de obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales y a las reglas generales de la competencia<sup>152</sup>– ésta posee competencia exclusiva o compartida. En caso de que la Comunidad tuviese competencia exclusiva, la actuación deberá ser emprendida por ésta, sin que los Estados miembros pudiesen invocar el principio de subsidiariedad para proteger sus competencias en materia fiscal. Si la competencia fuese compartida, la Comunidad deberá acreditar la insuficiencia de las acciones emprendidas por los Estados miembros para alcanzar los objetivos pretendidos, y sólo a partir de esa constatación, se legitimaría la actuación de la Comunidad para perseguir los objetivos previstos en el Tratado de Roma.

Sin embargo la propia Comisión en su Comunicación de fecha 22 de octubre de 1996<sup>153</sup> declara que "*La Comisión desea poner de relieve que toda propuesta de intervención comunitaria en materia de fiscalidad ha de ajustarse plenamente a los principios de subsidiaridad y proporcionalidad. La Comisión no persigue una armonización de los sistemas tributarios como un fin en sí mismo, sino que es partidaria de un planteamiento pragmático y realista que permita combatir mejor la pérdida de soberanía fiscal que han venido experimentando los Estados miembros en beneficio de los mercados*". De lo que cabría concluir que no es competencia exclusiva de la Comunidad la adopción de medidas en materia de armonización de la fiscalidad directa, perteneciendo esta materia al ámbito de las competencias compartidas, también denominadas concurrentes, y sometidas, por tanto, al principio de subsidiariedad.

En definitiva, y para delimitar el marco jurisdiccional en que se ha desenvuelto la acción armonizadora de la Comunidad en materia de impuestos directos, podríamos apuntar las siguientes conclusiones en relación con las restricciones normativas que han condicionado el avance de dicho proceso:

<sup>150</sup> ISAAC, G. (1997): "*Manual de Derecho Comunitario General*", p. 62.

<sup>151</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo de 27 de octubre de 1992, documento SEC(92) 1992 final.

<sup>152</sup> Objetivos estos cuyo competencia exclusiva corresponde a la Comunidad según atribución hecha por la Comisión en la Comunicación SEC(92) 1992 final, op.cit. Esta atribución de competencias exclusivas no es compartida por una parte de la doctrina, tal y como expresa MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J. (1997) en su obra "*El sistema de competencias de la Comunidad Europea*".

<sup>153</sup> COM(96) 546 final de 22 de octubre de 1996, denominado "La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios".

1. La Comunidad no posee competencia exclusiva ni concurrente en materia de fiscalidad directa. Posee sin embargo competencia en materia de libertades económicas y libre competencia, que abarcará el ámbito de la fiscalidad directa cuando esta afecte a la consecución de estos objetivos. En este caso, la competencia será de carácter concurrente, y sometida, en consecuencia, al principio de subsidiariedad.
2. Cuando la Comunidad tenga que acometer una iniciativa en materia de imposición directa deberá dar prioridad a la coordinación frente a la armonización, entendiendo por coordinación "*cualquier proceso de cooperación, debate, intercambio de información o puesta en común entre los Estados miembros, con el fin de eliminar las distorsiones fiscales producidas por las diferencias entre las legislaciones fiscales y favorecer así el buen funcionamiento del mercado interior y la salvaguardia de la libre competencia, así como la consecución de cualquier otro objetivo previsto en los Tratados*" (ROCHE LAGUNA, 2000, págs. 33-34). Sólo en caso de que las exigencias de no discriminación y seguridad jurídica, o de uniformidad en el territorio comunitario, lo hagan estrictamente necesario, se hará uso de la armonización de carácter vinculante.
3. Si el mecanismo de la armonización resultase indispensable, la Comunidad deberá utilizar el instrumento que permita mayor grado de discrecionalidad a la actividad legislativa de los Estados miembros en materia de imposición directa. De esta forma, si fuese indispensable una intervención legislativa comunitaria de carácter vinculante, se deberá optar por la directiva frente al reglamento, y se preferirá la directiva-marco a la directiva detallada<sup>154</sup>.

El artículo 94<sup>155</sup> del Tratado de Roma es la base jurídica utilizada hasta nuestros días para adoptar medidas legislativas comunitarias en materia de imposición directa. De la redacción del citado artículo resulta que las disposiciones legislativas emanadas de las instituciones comunitarias en relación con los impuestos directos deben de cumplir cuatro requisitos:

1. El mecanismo que tiene que utilizar la Comunidad para legislar en materia de impuestos directos es la directiva.
2. Las directivas sólo pueden dictarse para aproximar las "*disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros*" y no cualquier otro tipo de norma.
3. Las disposiciones de los Estados miembros que se pretendan aproximar tienen que incidir *directamente* en el establecimiento o el funcionamiento del Mercado Común, de tal forma que la medida armonizadora sea absolutamente necesaria.
4. Por último, la medida debe adoptarse en el Consejo por *unanimidad*, lo que implica que cada Estado miembro tiene un derecho de veto.

Todas estas condiciones impuestas por el Tratado de Roma suponen un importante freno a la adopción de medidas de armonización de la fiscalidad directa, por esta razón, no se ha avanzado más en esta materia pese a los esfuerzos de la Comisión.

<sup>154</sup> Comunicación SEC(92) 1992 final, cit., páginas 14 a 16.

<sup>155</sup> Según la redacción dada por el artículo 8.º D.21 del tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992 que dispone: "*El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, Directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o el funcionamiento del mercado común*".

### 2.2.2.1. Armonización de los impuestos sobre la renta de sociedades

#### 2.2.2.1.1. Antecedentes (1958-1975)

Antes de comenzar a analizar las propuestas armonizadoras de la UE en materia de Impuesto sobre Sociedades, creemos necesario apuntar que este impuesto origina distorsiones y provoca exceso de gravamen. Una parte considerable de la doctrina ha venido defendiendo la supresión del impuesto, basando esencialmente su pretensión en el hecho de que son únicamente las personas físicas las que poseen capacidad de gasto, y además son estas necesariamente el destino final de las rentas obtenidas por las personas jurídicas, por ello, si finalmente las rentas societarias se distribuirán o se pondrán en disposición, de una u otra forma, a los socios personas físicas –que pagarán por ellas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas– el Impuesto sobre Sociedades sería innecesario y, además, perjudicial para la actividad económica por sus efectos distorsionadores y por el exceso de gravamen que ocasiona. Tal y como afirman ALBI, GONZÁLEZ-PÁRAMO y ZUBIRI refiriéndose al Impuesto sobre Sociedades; *"Por lo que respecta a la eficiencia, el impuesto, en la práctica, origina distorsiones y genera exceso de gravamen. Algunas de las faltas de neutralidad se ponen de manifiesto en que el impuesto:*

1. *altera la política de dividendos, estimulando la retención de beneficios frente a la distribución de dividendos;*
2. *altera la política de financiación, incentivando el endeudamiento frente a la financiación con recursos propios;*
3. *altera la organización empresarial, favoreciendo la constitución de empresas no societarias;*
4. *altera el coste de utilización del capital, modificando el nivel de inversión empresarial; y, finalmente,*
5. *modifica las decisiones de adquisición de bienes de capital, alterando la durabilidad media del equipo productivo"* (ALBI, GONZÁLEZ-PÁRAMO y ZUBIRI, marzo de 2000, pág.159).

En esta misma línea de pensamiento, en 1988 y analizando el Impuesto sobre Sociedades STIGLITZ<sup>156</sup> se planteaba las siguientes cuestiones:

1. ¿Es el Impuesto de Sociedades un impuesto sobre los accionistas, sobre los trabajadores o sobre los consumidores?, ¿Quién de ellos soporta realmente la carga del tributo?
2. ¿Cómo afecta el Impuesto sobre Sociedades en términos de eficiencia económica?
3. ¿Cómo afecta el Impuesto sobre Sociedades a las decisiones financieras –deudas, dividendos y fusiones–?
4. ¿Debe existir un Impuesto sobre Sociedades?

Analizando la necesidad de la existencia de un Impuesto sobre Sociedades STIGLITZ afirmaba que *"no es la sociedad quien paga el impuesto, sino las personas; aquellos que trabajan*

<sup>156</sup> STIGLITZ, J.E., "Economics of the public sector". W.W.Norton & Company. New York, 1988. Pág.563.

*para la sociedad, aquellos que aportan capital a la sociedad y aquellos que adquieren los bienes producidos por la sociedad"* (STIGLITZ, 1988, pág. 586). Defiende por tanto la idea de que el impuesto se traslada bien a los trabajadores, en forma de menores salarios, bien a los accionistas, en forma de menores dividendos o participaciones en beneficios, o por último a los consumidores, mediante un aumento de los precios de los bienes o servicios producidos por la entidad<sup>157</sup>.

A pesar de todos estos argumentos expuestos, la necesidad de la existencia de un Impuesto sobre Sociedades se ha venido justificando, siguiendo a ALBI, GONZÁLEZ-PÁRAMO y ZUBIRI (marzo 2000, págs. 157 y 158), por los siguientes motivos:

1. En primer lugar, porque el Impuesto sobre Sociedades actúa como una retención sobre las rentas del capital de los accionistas de la empresa que impide, en la práctica, que una parte de las rentas de las personas físicas, los beneficios no distribuidos, tengan un gravamen aplazado hasta el momento en que se realicen como ganancias de capital o se distribuyan como dividendos, o que, incluso, puedan quedar totalmente exoneradas de gravamen en algunos supuestos.
2. En segundo lugar, porque el Impuesto sobre Sociedades actúa como retención internacional en el país origen de la renta cuando los accionistas o partícipes no son residentes en el país de imposición, convirtiéndose de esta manera, el Impuesto sobre Sociedades, en una forma conveniente de gravar las inversiones en empresas localizadas en territorios distintos al de residencia de los inversores.
3. Y, por último, porque el Impuesto sobre Sociedades es una forma de gravar en su origen los beneficios puros<sup>158</sup> que se obtienen de factores no reproducibles y, por tanto, con oferta inelástica, tales como el suelo, los recursos naturales, la capacidad empresarial o la superioridad tecnológica.

Todos los argumentos expuestos, condicionan el diseño de las líneas directrices o maestras que, marcadas por la Comisión Europea, deben respetar los distintos Impuestos sobre Sociedades nacionales. Veremos como las distintas propuestas armonizadoras comunitarias en materia de Impuesto sobre Sociedades se han ido articulando en torno a tales argumentos.

La armonización de la imposición directa en la Unión Europea tiene su origen en el propio Tratado de Roma, que fijaba como uno de sus objetivos fundamentales la libre circulación de personas, servicios y capitales dentro de las fronteras de los países miembros de la Comunidad.

En el artículo 67 del Tratado de Roma se estableció como objetivo la supresión progresiva de las restricciones que pesaban sobre los movimientos de capitales dentro de las fronteras comunitarias, así como, las discriminaciones que tuviesen su origen en la nacionalidad y/o residencia de los inversores, o el lugar en que se realizasen las inversiones.

Ya hemos apuntado que el artículo 94 del Tratado de Roma es la base jurídica utilizada hasta nuestros días para adoptar medidas legislativas comunitarias en materia de imposición directa.

---

<sup>157</sup> ATKINSON, A.B. y STIGLITZ, J.E.: "*Lectures on public Economics*". Editorial McGraw-Hill International editions. Singapur, 1980.

<sup>158</sup> Entendiendo por beneficios puros o rentas económicas, el resultado de restar de los ingresos de una empresa todos los costes –de oportunidad– de los recursos empleados incluidos los costes del capital que son la depreciación económica (de acuerdo con el coste de reponer el activo corregido por cualquier ganancia de capital real obtenida con el activo), el coste financiero real del endeudamiento y el rendimiento real (coste de oportunidad) que normalmente podría obtener el capital propio de la empresa.

Sin embargo, el artículo 96 del Tratado de la Comunidad Europea –en adelante TCE– dispone textualmente que:

*"En caso de que la Comisión compruebe que una divergencia entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros falsea las condiciones de competencia en el mercado común y provoca, por tal motivo, una distorsión que deba eliminarse, procederá a celebrar consultas con los Estados miembros interesados.*

*Si tales consultas no permitieren llegar a un acuerdo para suprimir dicha distorsión, el Consejo, a propuesta de la Comisión, adoptará, por mayoría cualificada, las directivas necesarias a este fin. La Comisión y el Consejo podrán adoptar cualesquiera otras medidas apropiadas previstas en el presente Tratado<sup>159</sup>."*

Entendemos que lo dispuesto por este artículo podría muy bien utilizarse, en teoría, como base jurídica para la armonización de la imposición directa en la medida en que las diferencias entre los sistemas fiscales nacionales de los Estados miembros afecten a la libre competencia. Sin embargo, y pese a que el artículo en cuestión no exige unanimidad del Consejo, sino mayoría cualificada, lo cierto es que al menos hasta nuestros días, este artículo no se ha utilizado, subsidiariamente por supuesto, con este fin. La no exigencia de unanimidad implica una mayor facilidad para la adopción de las directivas necesarias y, por tanto, una previsible mayor velocidad del proceso armonizador.

Podemos considerar como punto de arranque de la armonización de la imposición directa el Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea sobre armonización fiscal –Informe Neumark–, que de esta forma se convirtió en el primer trabajo comunitario en la materia y suscitó en la Comunidad el debate sobre la doble imposición de dividendos y la integración de la imposición personal y societaria, conteniendo una propuesta que se conoce por el nombre de "sistema de doble tipo".

El tema se comenzó a debatir en 1966 con la publicación del Informe Segré<sup>160</sup> sobre el desarrollo del mercado europeo de capitales. Dicho Informe insistía en la necesidad de que los impuestos sobre sociedades de los países miembros de la unión fuesen de estructura muy similar, para no obstaculizar los movimientos de capitales, aunque no se pronunciaba por un sistema de integración concreto entre los impuestos sobre la renta y sociedades.

Posteriormente, "*aparecen otras referencias de menor relevancia*", en palabras de ALONSO GONZÁLEZ, CORONA RAMÓN Y VALERA TABUEÑA (1997), tales como: programas de la Comisión sobre la armonización fiscal, de 8 de febrero de 1967; programas de la Comisión sobre la armonización de los impuestos directos, de 26 de junio de 1967; memorando sobre la necesidad y las modalidades de una acción en el campo de los capitales, y el memorando sobre las medidas de adecuación en materia de impuestos directos con objeto de facilitar el desarrollo y la interpretación de los mercados de capitales en la UE, de marzo de 1969.

La publicación del "Informe *Van den Tempel*"<sup>161</sup>, elaborado de 1968 a 1970, supuso un nuevo enfoque en el debate. Entre las conclusiones de este informe destaca la negativa a la integra-

---

<sup>159</sup> Segundo párrafo de este artículo según redacción dada por el artículo 6.º 54 del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997.

<sup>160</sup> Segré Report, "*Le développement d' un marché européen des capitaux*", Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1966.

<sup>161</sup> "*Van den Tempel*" Report, "*Corporation Tax and Individual Tax in the European Communities*", Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1970.



ción del impuesto sobre sociedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, proponiendo un sistema clásico de doble imposición íntegra de los dividendos. Esta propuesta se fundamentaba en la sencillez de su puesta en práctica y en que se ajustaba a las exigencias de la aplicación del principio de no discriminación internacional en el gravamen de las sociedades. Esta propuesta, aceptada temporalmente por la Comisión, fue desestimada más adelante por no tener en cuenta el principio de neutralidad y las necesidades de ampliación del mercado de capitales europeo.

En respuesta a las recomendaciones del "Informe *Van den Tempel*", se presentó el "Informe *Burke*", que destacaba la importancia de la armonización de la imposición sobre sociedades respecto a la igualdad de competencia que debía presidir la actuación de las empresas comunitarias. La importancia del "Informe *Burke*" radicaba en que se utilizó como base para la primera propuesta oficial de la Comisión de la Unión Europea. En el "Informe *Burke*" se plasmaron las principales preocupaciones de la Comisión:

1. Reparto de la soberanía fiscal entre países. Se trataba de delimitar el tratamiento fiscal de los beneficios o rendimientos obtenidos en el extranjero, es decir, si se atribuía la soberanía fiscal –la competencia para gravar tales beneficios– al país de origen de los beneficios o rendimientos –gravamen de la fuente– o al país de destino –país de residencia del preceptor de los beneficios o rendimientos–. En caso de plantearse un solapamiento de soberanías fiscales que implicase doble imposición internacional, habría que decidir también el método a utilizar para evitarla –exención o imputación–.
2. Problemas relativos a la doble imposición de los dividendos y a su incidencia y efectos sobre la inversión y otras macromagnitudes. Para ello se pospone la armonización del sistema de gravamen de las sociedades y la aproximación de los tipos impositivos. La Comisión rechazó las recomendaciones del Informe "*Van den Tempel*" decidiéndose por un sistema de imputación como la fórmula más adecuada para atenuar la doble imposición de los dividendos. Al mismo tiempo, y para asegurar un grado aceptable de neutralidad del tributo, la Comisión propuso una aproximación de los tipos del impuesto de sociedades dentro de unos límites de diez puntos como máximo.
3. Definición de una base común para la aplicación del impuesto. La Comisión admitió la necesidad de conseguir una definición y un método de cálculo común del beneficio societario, al objeto de armonizar al máximo la base imponible del impuesto. Sin embargo, reconocía las dificultades existentes para conseguirlo, puesto que en cada país los resultados económicos o contables son transformados, en aplicación de la normativa fiscal interna de cada país, para alcanzar los resultados fiscales –base imponible del Impuesto sobre Sociedades–, utilizándose el Impuesto como un instrumento de política macroeconómica –para lograr estabilización– y microeconómica –instrumento a través del cual se pueden introducir incentivos sectoriales o regionales–. A pesar de ello, la Comisión insistía en la necesidad de llegar a la definición de una "*base normal*" del impuesto, aproximando las reglas aplicables normalmente a amortizaciones, valoración de activos fijos e inventarios, variaciones patrimoniales y compensación de pérdidas.

El 23 de julio de 1975 se produce el primer pronunciamiento oficial de la Comisión de las Comunidades Europeas relativo a la armonización de la imposición sobre sociedades, mediante la adopción del documento COM(1975) 392 que contenía una propuesta de directiva que, finalmente, el 23 de abril de 1990, fue retirada por la Comisión.

El "Informe *Neumark*" aportó una primera propuesta para la armonización fiscal de la imposición sobre los beneficios de los países de la UE. El sistema propuesto por el Comité Financiero y Fiscal de la UE en 1962 se podría catalogar dentro del grupo de sistemas de integración parcial que se aplican sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deduciendo de la cuota del impuesto personal del socio la parte proporcional del impuesto sobre sociedades que ha recaído sobre el beneficio repartido por la sociedad a cada socio.

Según algunos autores, se puede considerar como un sistema de integración total aplicado únicamente a los beneficios distribuidos, cuya doble imposición se trata de evitar y que corresponde al concepto que gravan ambos impuestos.

No obstante, no se puede hablar de un sistema único, puesto que se pueden presentar diversas variantes dentro del sistema de integración que se adopte, conviniendo diferenciar dos aspectos:

1. Importe de la deducción sobre la parte del impuesto sobre sociedades que ha gravado el beneficio distribuido, que puede ser:
  - 1.1. Íntegra.
  - 1.2. Parcial.
2. Consideración del tipo de beneficio a aplicar:
  - 2.1. Íntegro (antes del pago del impuesto de sociedades).
  - 2.2. Líquido (después del pago del impuesto de sociedades).

En los casos 1.1 y 2.1 se elimina totalmente la doble imposición interna de los dividendos, hecho que sólo se produce parcialmente cuando se tiene en cuenta alguna de las dos posibilidades de integración detalladas en los puntos 1.2 y 2.2 anteriores.

La aplicación del sistema exige por un lado la progresividad en el impuesto personal sobre la renta y, por otro lado, la reducción al máximo de la defraudación, que junto con la deducción por el impuesto de sociedades perjudicaría la recaudación del impuesto personal sobre la renta, al igual que ocurre con los sistemas de integración total.

En cuanto a las líneas directrices del sistema propuesto por el "Informe *Neumark*", éstas se podrían sintetizar en las siguientes:

1. Establecimiento de un impuesto general sobre la renta y un impuesto especial sobre la renta de sociedades.
2. Dicho impuesto sobre sociedades tendría un tipo impositivo doble, con el fin de gravar en distinta medida los beneficios distribuidos y los no distribuidos. De esta forma:
  - 2.1. Los beneficios no distribuidos: se gravarían en el impuesto de sociedades a un tipo igual al más alto de la tarifa progresiva del impuesto sobre la renta personal, recomendándose que dicho tipo fijo y proporcional fuese del 50%. Se trataba de desincentivar de esta manera el que los beneficios societarios se acumulen año tras año en forma de recursos propios de las sociedades que los obtienen, sin distribución y, en consecuencia, sin afectarles directamente la progresividad del impuesto sobre la

renta de las personas físicas<sup>162</sup>. Una vez gravado el beneficio societario no distribuido al tipo marginal máximo del impuesto sobre la renta de las personas físicas se eliminarían los incentivos a la retención de las rentas del capital de los socios de la empresa.

2.2. Beneficios distribuidos: el impuesto de sociedades los gravaría a un tipo impositivo comprendido entre el 15 y el 25%.

La cuota correspondiente por este concepto en el impuesto de sociedades no se deduciría de la cuota del impuesto personal sobre la renta. Como consecuencia de esta normativa se derivarían dos hechos importantes:

1. En primer lugar, la aplicación del tipo máximo del impuesto personal sobre la renta en el impuesto de sociedades, gravando exclusivamente a los beneficios no distribuidos, contribuiría a eliminar a las sociedades interpuestas, constituidas con el exclusivo fin de eludir la imposición sobre la renta personal. Con esta normativa se evitaría que dichas sociedades –familiares o controladas–, reteniendo los beneficios en forma de fondos propios, pudieran lograr que las personas físicas implicadas eludan el pago del gravamen que la renta societaria devengaría en el impuesto sobre su renta personal. Con la presente normativa dichos beneficios, gravados al tipo más alto, dejarían de ser interesantes, desapareciendo la economía de opción que favorece la creación de las sociedades citadas.
2. Por otro lado, se reduce la doble imposición interna de los dividendos, como resultado de aplicarles un tipo de gravamen muy inferior con respecto al que soportan los beneficios retenidos por la sociedad. Esta propuesta elimina en parte la doble imposición de dividendos y supone un intento de homogeneizar las políticas de financiación de las empresas de países miembros de la UE.

Un sistema de exención en el Impuesto sobre Sociedades, con el que comparte algunas características el modelo propuesto por el "Informe *Neumark*", consiste en eliminar la doble imposición haciendo tributar a los dividendos exclusivamente por el impuesto personal sobre la renta, lo que supone no gravar en el impuesto de sociedades el beneficio distribuido por la sociedad a sus accionistas; esto implica que la tributación de los beneficios será la siguiente:

1. Los beneficios distribuidos tributarán por el impuesto sobre la renta personal del socio persona física, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
2. Los beneficios no distribuidos tributarían por el Impuesto sobre Sociedades.

El peligro que representa la adopción integral de este sistema reside en la posibilidad de creación de las ya citadas sociedades familiares o controladas, que permiten la no distribución de los beneficios obtenidos por dichas sociedades, de tal forma que los beneficios societarios tributarían exclusivamente por el Impuesto sobre Sociedades como beneficios no distribuidos, eludiendo de esta manera la progresividad del impuesto personal sobre la renta de los socios personas físicas.

La manera de evitar estas maniobras basadas en la «economía de opción» consiste en aumentar el tipo de gravamen sobre los beneficios sociales hasta un nivel en el que se desalienten

---

<sup>162</sup> No obstante, y tal y como apuntan ALBI, GONZÁLEZ-PÁRAMO y ZUBIRI en su obra titulada "Economía Pública II" (marzo de 2000, pág. 156), "Desde el punto de vista económico, sin embargo, resulta claro que las personas físicas son las que, en última instancia y fundamentalmente, pagan impuestos sobre la renta. Las sociedades generan rentas, pero cualquier impuesto que pague una sociedad se trasladará a precios mayores que abona el consumidor, se convertirá en menores salarios o recaerá sobre los rendimientos del capital".

tales prácticas. También es necesario que se evite el fraude en el impuesto personal sobre la renta, pues entonces los dividendos no pagarán impuesto alguno.

Podemos decir que las propuestas del "Informe *Neumark*" suponen una posición intermedia entre los sistemas de integración parcial y los de exención en el impuesto sobre sociedades, aunque quizá se debería de encuadrar dentro de la exención del impuesto societario, puesto que, tal como se afirma en el propio informe, "*desde un punto de vista meramente económico, la utilización de tipos discriminatorios es equivalente a una exención parcial en este impuesto de los beneficios distribuidos*".

Una de las grandes ventajas del planteamiento del Informe radica en que, por una parte evita parcialmente la doble imposición –mediante el tipo preferencial–, lo que lo asemeja a los sistemas parciales de integración, y, por otra parte, con el tipo máximo evita la facilidad en la creación de sociedades interpuestas –peligro característico de los sistemas de exención–. Es por tanto una propuesta que, sin solucionar totalmente el problema, contribuía a paliar algunos de sus efectos más nocivos.

Podríamos resumir las directrices básicas formuladas por el "Informe *Neumark*" de la siguiente manera:

1. La Comisión sugería el establecimiento en cada país de un impuesto sobre la renta personal, y otro especial sobre la renta de las sociedades.
2. El impuesto especial sobre la renta de las sociedades debería tener un doble tipo impositivo, gravando los beneficios no distribuidos a un tipo igual al tipo marginal máximo de la tarifa progresiva del impuesto sobre la renta personal –recomendándose un tipo de gravamen del 50%– y los beneficios distribuidos a un tipo comprendido entre el 15 y el 25%.
3. La cuota correspondiente por este concepto en el impuesto sobre sociedades no sería deducible de la cuota del impuesto personal sobre la renta.

El objetivo perseguido era doble: atenuar la doble imposición de los dividendos a través del tipo preferencial sobre los beneficios distribuidos, y desincentivar la creación de sociedades interpuestas para evadir el impuesto por medio del tipo máximo sobre los beneficios retenidos.

Con posterioridad al "Informe *Neumark*", una Comisión de la UE destinada a tal efecto estudió el problema de la armonización de las estructuras de la imposición sobre la renta de las sociedades y, paralelamente, la imposición de los dividendos provenientes de una sociedad de un Estado miembro, distribuidos a un accionista residente en otro Estado miembro.

En 1968 la Comisión presidida por A.J. Van den Tempel preparó un informe sobre la armonización de la estructura de la imposición sobre sociedades, conocido como "Informe *Van den Tempel*".

En el Informe se comparaban: el sistema de doble tipo, los sistemas de créditos impositivos y el sistema clásico. A partir de esta comparación se extraía la conclusión de que el sistema clásico, que implicaba una doble imposición integral de los dividendos, era el que presentaba unos efectos negativos más reducidos, conclusión ésta basada fundamentalmente en los criterios de factibilidad y no discriminación, especialmente haciendo referencia a los aspectos internacionales.

Las críticas fundamentales a este Informe se basaron en los siguientes argumentos:

1. La amplia diferencia entre el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades y el tipo marginal máximo aplicable a la renta personal suponía una fuerte discriminación

para los negocios constituidos bajo forma no societaria, cuando menos en lo referente a los beneficios no distribuidos.

2. El sistema clásico no tiene en cuenta los objetivos políticos y económicos que se derivan de una ampliación del mercado de capitales.
3. La postura que adopta el Informe está basada principalmente en la simplicidad del sistema clásico, que aparentemente se considera más importante que la neutralidad impositiva.

Durante algún tiempo, la opinión imperante en el seno de la Comisión de la UE se mantuvo favorable hacia la adopción de las recomendaciones emanadas del Informe, pero a partir de 1974 se apreció un cambio considerable en la visión del tema, que fue plasmado oficialmente con la adopción por la Comisión del documento COM(1975) 392, de fecha 23 de julio de 1975, conteniendo una Propuesta de Directiva relativa a la armonización del impuesto sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos.

#### 2.2.2.1.2. Situación actual del proceso de armonización en materia de Impuestos sobre Sociedades (1975-2001)

La normativa comunitaria vigente en materia de armonización fiscal está constituida básicamente por directivas. Éstas son preferidas a los reglamentos<sup>163</sup> porque proporcionan un mayor margen de maniobra a los Estados miembros. Así, aunque obligan en cuanto al resultado a conseguir, suelen dejar una cierta discrecionalidad para que cada Estado elija y aplique los medios que, a su juicio, considere más adecuados. Además, y a diferencia de los reglamentos, no son directamente aplicables, sino que es necesario modificar la legislación interna para acomodarla al contenido de la directiva, concediéndose un plazo para tal adaptación.

Podemos adelantar, como una de las conclusiones del análisis posterior, la limitada aprobación de directivas en materia de impuestos directos. Por ello, hemos considerado que podremos ofrecer una visión más amplia del proceso armonizador del impuesto de sociedades si estudiamos de forma conjunta la normativa vigente y la normativa propuesta, en la medida en que el derecho propuesto, pese a no tener carácter vinculante, nos da idea de los trabajos realizados por las instituciones comunitarias y sus principales preocupaciones, siendo un indicador de la línea a seguir por las futuras directivas, y además ha influido en las reformas emprendidas de modo unilateral por los países de la Unión.

Para afrontar el estudio de la situación actual en materia de armonización del Impuesto sobre Sociedades comenzaremos describiendo el derecho derivado, tanto el que se encuentra actualmente en vigor como el propuesto. Más tarde haremos una valoración del proceso armonizador llevado a cabo en la materia que nos ocupa, y, por último, trataremos de identificar las perspectivas futuras del proceso.

El derecho derivado y propuesto en materia de armonización de los impuestos directos que recaen sobre la empresa podríamos dividirlo en los cuatro grupos temáticos siguientes:

1. Política empresarial comunitaria: mejora del entorno empresarial y apoyo a la empresa, especialmente PYMEs. Se trata de medidas de reciente elaboración, que tratan de mejorar el entorno en que se mueven las empresas de la UE, con especial atención a las PYMEs.

<sup>163</sup> Comunicación SEC(92) 1992 final, cit., págs. 14 a 16.

- 1.1. Decisión del Consejo 93/379/CEE, de 14 de junio de 1993, para la consolidación de la política empresarial en la Comunidad, en particular a favor de las PYMEs<sup>164</sup>, que sustituyó a la Decisión 89/490/CEE<sup>165</sup>, de 28 de julio de 1989, relativa a la mejora del entorno empresarial y al fomento del desarrollo de las empresas, en especial de las pequeñas y medianas empresas en la Comunidad revisada a su vez por la Decisión 91/319/CEE<sup>166</sup>.
  - 1.2. Recomendación de la Comisión 94/390/CE, de 25 de mayo de 1994, relativa al régimen fiscal de las PYMEs<sup>167</sup>.
  - 1.3. COM(2000) 256 final: Propuesta de Decisión del Consejo, de 28 de abril de 2000, sobre un Programa Plurianual de la Empresa y el Espíritu Empresarial<sup>168</sup>.
2. Política empresarial comunitaria: fomento de la actividad transfronteriza de las empresas en el seno de la unión europea. Medidas encaminadas a la eliminación de aquellas trabas fiscales que se oponen al desarrollo de la actividad transfronteriza de las empresas.
    - 2.1. Operaciones de concentración de empresas y reestructuración de sus actividades.
      - 2.1.1. Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros<sup>169</sup>.
      - 2.1.2. Documento COM(1993) 293 final: Propuesta de Directiva de 26 de julio de 1993 por la que se modifica la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.
    - 2.2. Empresas asociadas.
      - 2.2.1. Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes<sup>170</sup>.
      - 2.2.2. Documento COM(1993) 293 final: Propuesta de Directiva de 26 de julio de 1993 por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

---

<sup>164</sup> DO L 161 de 2 de julio de 1993. Págs. 0068-0074. Derogado.

<sup>165</sup> DO L 239 de 16 de agosto de 1989. Pág. 0033.

<sup>166</sup> DO L 175 de 4 de julio de 1991. Pág. 0032.

<sup>167</sup> DO L 177 de 9 de julio de 1994. Págs. 0001-0019.

<sup>168</sup> DO C 311 de 31 de octubre de 2000. Págs. 0180-0186.

<sup>169</sup> DO L 225 de 20 de agosto de 1990. Págs. 0001-0005.

<sup>170</sup> DO L 225 de 20 de agosto de 1990. Págs. 0006-0009.

2.2.3. Convenio de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

2.2.4. Documento COM(1990) 595 final: Propuesta de Directiva de 24 de enero de 1991, relativa a un régimen por el que las empresas asumen las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situados en otros Estados miembros.

2.2.5. Documento COM(1998) 067 final: Propuesta de Directiva del Consejo, de 6 de marzo de 1998, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de Estados miembros diferentes<sup>171</sup>.

3. Aproximación de las normas nacionales del impuesto de sociedades. Medidas elaboradas con la finalidad de aproximar las legislaciones nacionales del impuesto de sociedades en los distintos países de la Unión.

- 3.1. Documento COM(1984) 404: Propuesta de Directiva de 5 de septiembre de 1984, relativa a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros concernientes al régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas<sup>172</sup>.

- 3.2. Anteproyecto de Propuesta de Directiva de marzo de 1988 sobre la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponibles de las empresas<sup>173</sup>.

4. Otras medidas en ámbitos externos al tributario: derecho de sociedades. Normas en el ámbito del derecho de sociedades que, aunque no tienen carácter tributario, pueden ejercer una influencia indirecta en la armonización de la fiscalidad empresarial.

- 4.1. Tercera Directiva 78/855/CEE del Consejo, de 9 de octubre de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las fusiones de las sociedades anónimas<sup>174</sup>. Cuarta Directiva de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de las sociedades.

- 4.2. Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad<sup>175</sup>.

- 4.3. Sexta Directiva 82/891/CEE del Consejo, de 17 de diciembre de 1982, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y referente a la escisión de sociedades anónimas<sup>176</sup>. Reglamento de 25 de julio de 1985, sobre la Agrupación Europea de Interés Económico.

---

<sup>171</sup> DO C 123 de 22 de abril de 1998. Pág.0009.

<sup>172</sup> "Proposal for a directive of the Council on the harmonization of the laws of the member States relating to tax arrangements for the carry-over of losses of undertakings". Propuesta retirada finalmente por la Comisión el 21 de noviembre de 1996.

<sup>173</sup> Que no ha llegado de momento a convertirse en una propuesta definitiva de directiva.

<sup>174</sup> DO L 295 de 20 de octubre de 1978. Págs. 0036-0043.

<sup>175</sup> DO L 222 de 14 de agosto de 1978. Págs. 0011-0031.

<sup>176</sup> DO L 378 de 31 de diciembre de 1982. Págs. 0047-0054.

4.4. Reglamento CEE n.º 2137/85 del Consejo, de 25 de julio de 1985, relativo a la constitución de una agrupación europea de interés económico (AEIE)<sup>177</sup>.

4.5. Documento COM(1989) 268 final: Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de agosto de 1989, por el que se establece el Estatuto de la Sociedad Europea.

Uno de los temas que han centrado los trabajos de las instituciones comunitarias en los últimos años ha sido la mejora del entorno y el apoyo a las empresas comunitarias, en particular a las PYMEs. Se considera que este tipo de medidas contribuyen al aumento de la competitividad de la economía europea, al crecimiento del empleo y a la cohesión económica y social en la Unión. La atención particular a las PYMEs se justifica por el importante papel que estas empresas juegan en la creación de empleo y en la estimulación del crecimiento.

Los trabajos realizados y las medidas adoptadas han tenido muy en cuenta el principio de subsidiariedad, de tal forma que sólo quedan justificadas las acciones comunitarias en esta materia cuando no puedan lograrse los mismos objetivos mediante la actuación de los Estados miembros.

Uno de los factores clave en el objetivo de creación de un entorno más favorable para las PYMEs, que aumente su competitividad, es el factor fiscal. Así lo considera la Recomendación de la Comisión de 25 de mayo de 1994 relativa al régimen fiscal de las PYMEs<sup>178</sup>. En este documento se planteaba un problema que afecta al régimen fiscal de las empresas individuales y las sociedades personalistas, cual es que estas empresas están sujetas, por lo general, al impuesto sobre la renta de las personas físicas. La progresividad de este impuesto es tal que los tipos marginales suelen ser superiores al tipo del impuesto de sociedades. Se genera así una distorsión en la competencia de las empresas que recibirán diferente trato fiscal según su forma jurídica. Este sobregavamen de la empresa individual constituye un freno para el desarrollo de su capacidad de autofinanciación y, en un contexto económico en el que el acceso a la financiación externa tiende a reducirse, limita su capacidad de inversión. Para resolver este problema, la Comisión no propuso una medida concreta, pero sí apuntaba dos medidas que, en alguna medida, han sido ya aplicadas por algunos países comunitarios: el derecho a que estas empresas opten por el impuesto de sociedades, o la limitación de la carga fiscal aplicable a los beneficios reinvertidos a un tipo comparable al del impuesto de sociedades.

Como una forma de evitar la distorsión comentada en el párrafo anterior, las empresas individuales o personalistas podrían decidir su transformación en sociedades de capital sometidas al impuesto de sociedades. Aunque la Comisión entiende que esta no es siempre una respuesta ideal, considera necesario que los países eliminen los obstáculos de carácter fiscal a la modificación de la forma jurídica de las empresas.

En otro orden de cosas, y refiriéndonos al segundo grupo temático antes enunciado, las ventajas económicas derivadas de la creación de un mercado interior se basan principalmente en el crecimiento de las actividades transnacionales de las empresas, de ahí la preocupación de las autoridades comunitarias por fomentar la actividad transfronteriza de las empresas en el seno de la Unión Europea.

Estas actividades, sin embargo, pueden verse obstaculizadas por deficiencias en los sistemas de coordinación internacional de las normas fiscales, con lo que podrían perderse las ventajas potenciales asociadas a la creación de un mercado interior. Los convenios bilaterales de doble imposición

<sup>177</sup> DO L 199 de 31 de julio de 1985. Págs. 0001-0009.

<sup>178</sup> 94/390/CE: Recomendación de la Comisión, de 25 de mayo de 1994, relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas. DO L 177 de 9 de julio de 1994 p. 0001-0019.



firmados por los países de la Unión han permitido corregir algunas de esas deficiencias. Sin embargo, no han aportado una solución definitiva, debido a la diversidad de sus contenidos y a que no abarcan la totalidad de las relaciones bilaterales entre Estados miembros. Por ello, las instituciones comunitarias, a la vista de que la fiscalidad que afecta a la cooperación empresarial es diversa entre los distintos países y, en general, más favorable para la cooperación entre empresas dentro de un mismo país, ha elaborado una serie de normas fiscales que tratan de fomentar la actividad transfronteriza de las empresas en el seno de la Unión Europea. El objetivo último de todas estas medidas es lograr un aumento de la productividad de las empresas y un reforzamiento de su posición competitiva en el plano internacional.

Vamos a analizar dos tipos de distorsiones que se producen en la actividad transfronteriza de las empresas. En primer lugar atenderemos a las distorsiones que afectan a la constitución de sociedades transnacionales y, en segundo lugar, a las distorsiones que afectan al funcionamiento de los grupos de sociedades.

Cuando operaciones de reestructuración empresarial, como la fusión, la escisión, aportación de activos e intercambio de acciones, son realizadas dentro de un Estado, suelen beneficiarse de un aplazamiento de la imposición de las plusvalías hasta su realización efectiva. Por ello, y para no desalentar este tipo de operaciones cuando las empresas se sitúan en diferentes Estados, y fomentar la constitución de sociedades transnacionales, resultaba necesario extender estos beneficios fiscales a tales operaciones. Con este objetivo, el 23 de julio de 1990, se aprobó la Directiva 90/434/CEE que reguló el régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Como aspectos principales de esta directiva podemos destacar:

1. Las plusvalías que se pongan de manifiesto con motivo de una fusión, escisión o aportación de activos, definidas como la diferencia entre el valor real de los elementos de activo y pasivo transferidos, cuantificado en el momento de producirse la transferencia, y su coste de adquisición fiscal neto<sup>179</sup>, no se gravarán al efectuarse la operación de fusión, escisión o aportación de activos correspondiente, sino en el momento de su realización posterior efectiva. Esto supone que la entidad que recibe los activos y pasivos transferidos los integra en su patrimonio al mismo coste de adquisición fiscal neto que tenían los elementos en la entidad de la que proceden, de tal forma que cuando la entidad receptora transmita con posterioridad a un tercero los activos ahora recibidos obtendrá fiscalmente la plusvalía que se someterá a gravamen. Este régimen de diferimiento en el gravamen de la plusvalía hasta su realización efectiva exige que la sociedad beneficiaria de la transferencia de activos y pasivos continúe calculando las amortizaciones, y las variaciones patrimoniales relativas a los elementos de activo y de pasivo transferidos, en las mismas condiciones en que lo habrían realizado la o las sociedades transmitentes si no se hubiese llevado a cabo la operación en cuestión.
2. Los títulos recibidos por los socios de la sociedad que aporta en contrapartida a los títulos amortizados, como consecuencia de un proceso de fusión, escisión o canje de acciones, no debe originar imposición alguna, debiendo valorarse los títulos recibidos al mismo valor fiscal que tuvieran los títulos amortizados.
3. Las ganancias de capital referidas en los dos apartados anteriores, estarán sujetas al impuesto cuando se realicen o materialicen por parte del establecimiento permanen-

---

<sup>179</sup> El coste de adquisición fiscal neto será el resultado de restar del coste de adquisición fiscal, que puede o no coincidir con el coste de adquisición económico o contable, la amortización acumulada deducida en el impuesto personal del sujeto pasivo durante todo el tiempo de tenencia del elemento patrimonial, que puede o no coincidir con la amortización contable.

te ó por los accionistas. En este momento, y en ausencia de una legislación comunitaria específica sobre el tratamiento fiscal de las ganancias de capital, las plusvalías serán gravadas de acuerdo con la normativa nacional de los Estados implicados y, en su caso, de los convenios de doble imposición internacional suscritos por los mismos.

4. Las provisiones o reservas constituidas por la sociedad transmitente con exención parcial o total del impuesto, a excepción de las procedentes de establecimientos permanentes de la sociedad beneficiaria situados en su territorio, serán asumidas, en las mismas condiciones de exención del impuesto, por los establecimientos permanentes de la sociedad beneficiaria situados en el Estado miembro de la sociedad transmitente, asumiendo la sociedad beneficiaria los derechos y obligaciones de la sociedad transmitente.
5. Las pérdidas de la sociedad transmitente, que aún no hayan sido amortizadas desde el punto de vista fiscal, podrán ser asumidas por los establecimientos permanentes de la sociedad beneficiaria situados en su territorio. Esta posibilidad de asunción de pérdidas sólo es obligatoria cuando los Estados miembros permitan tal asunción para las operaciones de fusión, escisión o aportación de activos efectuadas entre sociedades residentes en el Estado de la sociedad transmitente.
6. Se exoneran de gravamen las plusvalías que pudiera obtener la sociedad beneficiaria como consecuencia de la anulación, en su caso, de su participación en el capital de la sociedad transmitente. No obstante, se faculta a los Estados miembros para que puedan introducir excepciones a la aplicación de este beneficio cuando la participación de la sociedad beneficiaria en el capital de la sociedad transmitente no exceda del 25%.

En la aplicación de esta directiva se han observado dos efectos que se tratan de corregir mediante la Propuesta de Directiva de 26 de julio de 1993<sup>180</sup> que, en primer lugar, pretende extender el régimen fiscal común a todas las sociedades sujetas al impuesto de sociedades en un Estado miembro, cualquiera que sea su forma jurídica, lo que permitiría que, entre otras, las sociedades cooperativas o las cajas de ahorro públicas se beneficien del régimen fiscal común. Y, en segundo lugar, define la relación matriz-filial de la misma forma que la Directiva 90/435/CEE.

El aprovechamiento de las ventajas del Mercado único Europeo exige el funcionamiento de grupos de sociedades situadas en Estados miembros diferentes. Sin embargo, determinadas disposiciones fiscales pueden desincentivar las actividades en el seno de estos grupos. A título meramente enunciativo y no limitativo citaremos las siguientes:

1. La aplicación de retenciones en origen a los dividendos distribuidos por la filial de un Estado miembro a su sociedad matriz en otro Estado miembro.
2. La doble imposición del beneficio obtenido por una filial, ya gravado por el impuesto de sociedades, cuando es distribuido a la matriz situada en otro Estado miembro.
3. La doble imposición derivada de reajustes unilaterales efectuados por los Estados miembros en los precios de transferencia, de acuerdo con normas y procedimientos diferentes.

---

<sup>180</sup> Documento COM(1993) 293 final. Propuesta de Directiva de 26 de julio de 1993 por la que se modifica la Directiva 90/434/CEE.

4. La ausencia de disposiciones nacionales que permitan a una empresa efectuar una compensación entre los beneficios y las pérdidas de sus establecimientos permanentes o de sus filiales en el extranjero.
5. La aplicación de retenciones en origen a los intereses y cánones de sociedades matrices y filiales situadas en Estados miembros diferentes.

La constatación de que las disposiciones fiscales relativas a matrices y filiales de Estados diferentes varían sensiblemente entre ellos, y de que, por lo general, son menos favorables que las aplicadas en el caso de matrices y filiales del mismo Estado, condujeron a las autoridades comunitarias a la elaboración de un conjunto de medidas que, con muy diferente rango jurídico, tienen el objetivo común de fomentar la cooperación entre sociedades, corrigiendo las distorsiones fiscales antes citadas. De todas estas normas, la más importante es la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

La Directiva 90/435/CEE define la sociedad matriz como toda sociedad de un Estado miembro, sometida a gravamen societario, que posea una participación mínima del 25% en el capital de otra sociedad –filial– de otro Estado miembro, concediendo además a los Estados miembros la facultad de sustituir el criterio de participación en el capital por el de posesión de derechos de voto, así como de no aplicar los beneficios fiscales recogidos en la directiva a aquellas sociedades que no conserven, por un periodo ininterrumpido de al menos dos años, la participación que la convierte en sociedad matriz; ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve, durante igual periodo de tiempo, una participación semejante.

El régimen fiscal común regulado en esta directiva viene definido por las siguientes características:

1. Para evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por la filial a favor de la matriz, el Estado en que reside la sociedad matriz tiene dos opciones, bien no gravar estos beneficios, bien gravarlos pero permitiendo al mismo tiempo una deducción en cuota del impuesto pagado por la filial en relación con esos beneficios, así como la deducción de la retención en origen permitida por el Estado de residencia de la filial, respetando los límites del importe del impuesto nacional correspondiente.
2. No obstante, la Administración tributaria de cualquier Estado miembro, podrá exigir que una sociedad matriz sujeta a su legislación nacional incorpore a su base imponible un importe que no exceda del 5% de los beneficios distribuidos por la sociedad filial, representativo de los gastos de gestión de la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de beneficios de la sociedad filial, ya que estas partidas han tenido la consideración de deducibles para la determinación de la base imponible.
3. Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su matriz quedarán exentos de retención en origen, al menos cuando la segunda tenga una participación de un 25% como mínimo en el capital de la filial. Esta disposición es necesaria puesto que los beneficios distribuidos por la filial no tributarán por impuesto de sociedades al percibirlos la matriz. Carece de sentido practicar una retención que estaría actuando como impuesto a cuenta de un hecho imponible no gravable, y debería ser deducible en el impuesto societario de la matriz, generando problemas de coordinación internacional.

No obstante, la directiva contempla tres excepciones a esta norma, permitiendo la aplicación de retenciones en la fuente con unos límites determinados y por un perio-

do de tiempo concreto. Al mismo tiempo se establece que el Estado miembro del que dependa la sociedad matriz no podrá percibir una retención en origen sobre los beneficios que dicha sociedad reciba de su filial.

Al igual que en el caso de la directiva sobre fusiones, existe una Propuesta de Directiva de 26 de julio de 1993<sup>181</sup> por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. En el documento de 26 de julio de 1993 se propone extender el régimen fiscal común a todas las sociedades sujetas al impuesto de sociedades cualquiera que sea su forma jurídica, y, además se pretende garantizar la eliminación completa de la doble imposición económica en el supuesto de una redistribución a la sociedad matriz por parte de la filial de beneficios procedentes de su propia filial. Para ello se propone una ampliación del método de imputación, de modo que la sociedad matriz impute sobre el impuesto aplicable a los beneficios distribuidos que recibe de su filial directa, la fracción del impuesto pagado no sólo por esta filial directa, sino también el pagado por una filial precedente.

Como hemos señalado anteriormente, otro de los problemas que desincentivan la asociación de empresas en el plano comunitario es la doble imposición derivada de los ajustes efectuados por los Estados miembros en los precios de transferencia. Esta doble imposición se produce en las relaciones entre empresas asociadas en las que sus transacciones se realizan a precios distintos a los de mercado. Las administraciones fiscales pueden corregir estos precios si consideran que no se corresponden con los que se fijarían entre partes independientes en condiciones normales de mercado. Cuando el aumento de un precio de transferencia –precio de venta–, considerado demasiado bajo por la administración fiscal de un Estado miembro, no se ve acompañado de una disminución equivalente en el precio de transferencia –precio de compra– del destinatario situado en otro Estado miembro –se realiza por tanto un ajuste unilateral del precio de transferencia en lugar de un ajuste bilateral– se produce un fenómeno de doble imposición<sup>182</sup>, que distorsiona la libre competencia y los movimientos de capitales intracomunitarios.

Para corregir este problema el 29 de noviembre de 1976 la Comisión presentó una propuesta de directiva, que finalmente se materializó en el Convenio de 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. Hay que dejar constancia del inferior rango jurídico que supone un convenio frente a una directiva, puesto que, a diferencia de las directivas, los convenios han de ser ratificados por todos los Estados, no exigen cambios en las legislaciones nacionales y tienen una vigencia temporal limitada.

Según este Convenio, ante cualquier medida que pueda ocasionar doble imposición, la empresa afectada podrá presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que fuese residente, o en el que se hallase situado su establecimiento permanente. Dispone para ello de un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que ocasione la doble imposición. La autoridad competente del Estado que ha recibido la notificación tratará de alcanzar un acuerdo amistoso con las autoridades competentes de los Estados implicados con vistas a evitar la doble imposición. Si en un plazo de dos años, contado a partir de la primera fecha en que se presenta el caso a una de las autoridades competentes comunitarias, no se ha llegado a un acuerdo por el procedimiento descrito, se pondrá en marcha un procedimiento arbitral, de acuerdo con el cual las auto-

<sup>181</sup> Documento COM(1993) 293 final. Propuesta de Directiva de 26 de julio de 1993 por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE.

<sup>182</sup> Hay una parte del precio de venta, que coincide con la cuantía del ajuste al alza llevado a cabo por la Administración tributaria del Estado en que está situada la empresa vendedora, que se convierte en ingreso computable en la base imponible del impuesto de la entidad vendedora y que, sin embargo, no se convierte en gasto deducible de la base imponible del impuesto de la empresa compradora al no ser ajustado al alza en la misma cuantía el precio de compra por la Administración tributaria del estado en que reside la compradora.

ridades competentes interesadas constituirán una comisión consultiva, a la que encargarán que emita en un plazo de seis meses un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición en cuestión. A su vez, las autoridades competentes adoptarán una decisión que garantice la supresión de la doble imposición en un plazo de seis meses, contado a partir de la fecha en que la comisión consultiva haya emitido su dictamen. Siempre que exista acuerdo entre las partes, la decisión podría apartarse del dictamen de la comisión.

Además de las normas comentadas, existen otras dos propuestas de directiva que completan el tratamiento otorgado a las empresas asociadas: la que establece un régimen por el que las empresas asumen las pérdidas de sus establecimientos permanentes y filiales situadas en otros Estados miembros<sup>183</sup>; y la que establece un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes<sup>184</sup>.

La primera propuesta, documento COM(1990) 595 final de 24 de enero de 1991, trata de dar solución a lo que considera uno de los obstáculos que impide que las empresas del mercado común funcionen con las mismas características que en un mercado interno. Se trata de la imposibilidad de que una empresa pueda deducirse las pérdidas de establecimientos permanentes o filiales situados en otros Estados miembros. La penalización de la actividad transfronteriza se muestra especialmente en el caso de establecimientos permanentes. Mientras que los resultados, positivos o negativos, de los establecimientos situados dentro del Estado de la casa central, forman parte del beneficio de la empresa, el hecho de que exista una frontera entre un establecimiento permanente y la matriz tiene como consecuencia, en algunos Estados miembros, que las pérdidas no sean deducibles de los beneficios de la matriz. Para corregir estas distorsiones, esta propuesta establece un régimen fiscal común que se basa en las siguientes disposiciones:

1. La asunción de las pérdidas de los establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro podrá efectuarse, a elección del Estado miembro donde radica la sede principal, por el método de imputación o por el de deducción de las pérdidas con posterior incorporación.
2. El método de imputación consiste en incluir en la base imponible de la empresa los resultados, positivos o negativos, de todos sus establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro, y deducir en cuota el impuesto pagado por éstos.

Por su parte, el método de deducción de las pérdidas con posterior incorporación permite deducir, a efectos del cálculo de la base imponible de la empresa, las pérdidas sufridas por sus establecimientos permanentes en otros Estados miembros. A su vez, exige incorporar los beneficios posteriores de dichos establecimientos hasta el importe total de la pérdida deducida. Además, para proteger los intereses fiscales de los Estados y evitar el fraude, se incluye la posibilidad de que las pérdidas sean incorporadas de oficio cuando no se haya efectuado su incorporación cinco años después de deducir la pérdida, o cuando el establecimiento permanente sea vendido, liquidado o transformado en filial.

La asunción de las pérdidas de las filiales situadas en otros Estados miembros se realizará con arreglo al método de deducción de las pérdidas con posterior incorporación. Como en el caso anterior, los Estados podrán incorporar de oficio las pérdidas previamente deducidas.

---

<sup>183</sup> Documento COM(1990) 595 final, de 24 de enero de 1991.

<sup>184</sup> Documento COM(1998) 067 final, de 6 de marzo de 1998.

3. Los resultados del establecimiento permanente o filial se determinarán con arreglo a las normas del derecho del Estado miembro en que éstos radican.
4. Esta normativa podrá extenderse a terceros países, siempre que no sea en condiciones más favorables que las que se apliquen a los establecimientos permanentes y filiales situados en los demás Estados miembros.

Por último, con fecha de 6 de marzo de 1998, fue publicada una propuesta de directiva, documento COM(1998) 067 final, que regula el régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de Estados miembros diferentes. Esta propuesta tiene sus antecedentes en las propuestas de directiva presentadas por la Comisión de fechas 24 de enero de 1991 y 10 de junio de 1993. La propuesta de directiva de 6 de marzo de 1998 trata de evitar que el pago de intereses y cánones entre sociedades de Estados miembros diferentes esté sujeto a condiciones fiscales menos favorables que las que se aplican a las mismas transacciones cuando éstas tienen lugar entre sociedades del mismo Estado miembro. Mientras que dentro de un Estado estos pagos se efectúan sin retención alguna, en la mayoría de las relaciones internacionales se someten a retención con tipos muy variados. Estas retenciones no siempre pueden ser imputadas en el impuesto a pagar por las sociedades beneficiarias, originándose fenómenos de doble imposición internacional. Para corregir este problema se propone el no sometimiento a retención en origen de los pagos de intereses y cánones que sean pagados por una sociedad de un Estado miembro o en nombre de la misma, o por un establecimiento permanente radicado en ese Estado miembro y perteneciente a una sociedad de otro Estado miembro, a una sociedad asociada de otro Estado miembro o a un establecimiento permanente radicado en otro Estado miembro de una sociedad asociada de un Estado miembro, y siempre que tal sociedad asociada o establecimiento permanente de la sociedad asociada sea el titular beneficiario de dichos pagos.<sup>185</sup>

Por último vamos a analizar el derecho Comunitario derivado encaminado a la aproximación de las normas nacionales del impuesto de sociedades.

El objetivo de la realización del mercado interior exige eliminar las divergencias en las condiciones fiscales que tienen una incidencia sensible en las decisiones de inversión y en la competencia de las empresas. El impuesto de sociedades es, tal y como apuntan ALBI, GONZÁLEZ-PÁRAMO y ZUBIRI, *"una figura tributaria que puede distorsionar las decisiones de localización, volumen, naturaleza y financiación de la inversión"* (ALBI, GONZÁLEZ-PÁRAMO y ZUBIRI, marzo de 2000, pág. 159). Además, la importancia de estas distorsiones puede ser diversa entre los distintos Estados miembros, dando lugar a divergencias en la carga fiscal por este impuesto, que pueden falsear la competencia entre las empresas europeas.

Desde un punto de vista teórico, y como una forma de garantizar una neutralidad fiscal completa, podría plantearse una armonización de las legislaciones nacionales del Impuesto de Sociedades. Sin embargo, las instituciones comunitarias han sido mucho más cautas en esta materia y, así, apelando al principio de subsidiariedad han defendido que los Estados miembros sigan teniendo libertad para determinar sus regímenes impositivos. De esta forma, la acción comunitaria se ha concentrado en las medidas que se consideran indispensables para la plena realización del mercado interior. Este es probablemente el motivo del escaso desarrollo jurídico alcanzado en esta materia. Se han elaborado meras propuestas, algunas de las cuales incluso han sido retiradas, no habiéndose aprobado aún ninguna disposición de obligado cumplimiento. Vamos a analizar las propuestas efectuadas en tres áreas del impuesto de sociedades: sistema de impuesto, tipos impositivos y base imponible.

---

<sup>185</sup> La delimitación de los conceptos de matriz y filial coincide con la recogida en la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común de matrices y filiales de Estados miembros diferentes, tal como recoge al artículo 4 de la propuesta de directiva de 6 de marzo de 1998.

## 1.—Sistema de Impuesto de Sociedades y tipos impositivos.

La articulación del impuesto de sociedades en relación con el que grava la renta de las personas físicas puede efectuarse de acuerdo con distintos sistemas. En el marco comunitario el análisis de los sistemas de impuesto de sociedades ha sido realizado por numerosos informes y propuestas de reforma. En este sentido podemos destacar, por sus conclusiones opuestas, los anteriormente citados "Informe *Neumark*" (1963), partidario de la integración parcial mediante un sistema de doble tipo, e "Informe *Van den Tempel*" (1971), partidario del sistema clásico.

En 1975 tiene lugar el primer pronunciamiento oficial de la Comisión de las CCEE, con la adopción por la Comisión del documento COM(1975) 392, de 23 de julio de 1975, conteniendo una Propuesta de Directiva, relativa a la armonización del impuesto sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos, propuesta que fue posteriormente desestimada por la Comisión<sup>186</sup>. Sin embargo, durante mucho tiempo fue una referencia básica en los análisis sobre el futuro de la armonización del impuesto sobre sociedades. Además, las trabas de que fue objeto en el seno de las instituciones comunitarias es una buena señal del escaso interés por las acciones que tiendan a la aproximación de la estructura y características del impuesto sobre sociedades. Por todo ello, vamos a proceder a un análisis, aunque sea breve, del contenido y evolución de esta propuesta.

Respecto del contenido, podemos destacar como disposiciones básicas de la propuesta de 1975:

- 1.1. El tipo impositivo del impuesto sobre sociedades debía ser único para beneficios distribuidos y no distribuidos, situándose entre el 45 y el 55%.
- 1.2. Proponía la integración parcial de impuestos personales y societarios, vía sistema de imputación. La opción por este sistema se fundamentaba en razones de equidad, neutralidad respecto de las diferentes formas de financiación y organización empresarial, eliminación de incentivos para la creación de sociedades interpuestas y desarrollo del mercado de títulos de renta variable. El método de imputación propuesto se caracterizaba por:
  - 1.2.1. El perceptor del dividendo distribuido por una sociedad debería incluir el importe íntegro del dividendo en la base imponible del impuesto que gravase su renta, teniendo a su vez derecho a un crédito de impuesto siempre que se cumplieren dos requisitos: residencia en un Estado miembro y sujeción al impuesto sobre la renta.
  - 1.2.2. El crédito de impuesto se deduciría de la cuota del impuesto que grava la renta del perceptor del dividendo. Cuando exista derecho a devolución, ésta se llevaría a cabo por el Estado de residencia del perceptor a fin de evitar complejas formalidades.
  - 1.2.3. El tipo de crédito de impuesto sería único. No podría ser inferior al 45% ni superior al 55% de la cuantía del impuesto sobre sociedades girado al tipo normal de gravamen, y calculado sobre el dividendo distribuido incrementado por este impuesto.
- 1.3. Proponía la aplicación, por motivos de neutralidad y justicia fiscal, de un sistema de retención en la fuente sobre los dividendos. Según este sistema, los Estados miembros deberían aplicar una retención del 25% sobre los beneficios distribuidos

<sup>186</sup> Retirada por la Comisión el 23 de abril de 1990.

por las sociedades residentes. La indicada retención se deduciría de la cuota del impuesto sobre la renta del perceptor del dividendo.

Inicialmente, esta propuesta de directiva recibió el informe favorable del Comité Económico y Social el 29 de septiembre de 1976. Sin embargo, el 8 de mayo de 1979, el Parlamento Europeo rechazó la propuesta de directiva instando a la Comisión a elaborar a corto plazo una propuesta más amplia que englobase también la armonización de la base del impuesto, mandato difícil de cumplimentar, que se podría interpretar como una posición obstaculizadora por parte del Parlamento.

A pesar de ello, en 1980 la Comisión decide reiterar su propuesta, que se ve detenida una vez más por el Parlamento, hasta la reunión del Consejo ECOFIN de 9 de diciembre de 1985. En tal fecha, el comisario Lord Cockfield anunció la reactivación de tres propuestas de directiva sobre armonización de la imposición directa, entre ellas la propuesta de 1975. Sin embargo, la prioridad concedida a la armonización de la imposición indirecta de cara a la eliminación de las fronteras fiscales hizo que la revisión de la propuesta fuese retrasada. En 1987, el Parlamento la bloqueó una vez más y, finalmente, el 23 de abril de 1990 la Comisión decidió retirarla.

## 2.—Base imponible del Impuesto de Sociedades.

En materia de armonización del impuesto de sociedades, y más concretamente de armonización de su base imponible, y a propuesta de la Comisión, se elaboró el "Informe del Comité *Ruding*". Hay que destacar que en esta materia no se ha aprobado aún ninguna directiva. Existe tan sólo una propuesta de directiva sobre un tema muy específico, como es el régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas, y un anteproyecto de propuesta de directiva sobre las reglas de determinación de los beneficios imposables que ni siquiera se llegó a convertir en propuesta de directiva.

Un elemento esencial en la estructura del impuesto de sociedades está constituido por la normativa aplicable a la compensación de pérdidas. El Consejo de las Comunidades Europeas considera que la armonización en esta materia es importante, porque influye en la capacidad de inversión de las empresas y en su competitividad. Además, tal armonización podría llevarse a cabo de modo independiente a otros aspectos de la base imponible. Por ello, el 11 de septiembre de 1984 la Comisión presentó una propuesta de directiva en la que se establecía la posibilidad de compensar las pérdidas de un ejercicio con los beneficios de ejercicios precedentes o siguientes. Para la compensación hacia adelante no se fijaba límite temporal. Sin embargo, para la compensación hacia atrás, y por razones presupuestarias, se fijaba un límite de dos años, que fue ampliado a tres por una modificación posterior de la propuesta inicial.

En lo relativo a las reglas para el cálculo de la base imponible, se han elaborado diversos trabajos en el plano comunitario, sin que hasta el momento tales trabajos se hayan traducido ni siquiera en normativa propuesta. Tan sólo disponemos de lo que todavía es el Anteproyecto de Propuesta de Directiva de marzo de 1988 sobre la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imposables de las empresas. Su aplicación aseguraría por un lado la transparencia de los regímenes de imposición de las empresas, como requisito previo a la armonización de los tipos y, por otro lado, contribuiría a crear un entorno fiscal más favorable caracterizado por una menor complicación y una mayor estabilidad. Los aspectos más importantes recogidos en este documento son los siguientes:

- 2.1. Amortizaciones. La Comisión asume, aunque no de forma explícita, la necesidad de que exista una identidad entre las amortizaciones contables y las fiscales, y formula principios generales sobre las deducciones por amortización. Se ha definido un



marco muy flexible que admite las diversas soluciones técnicas que se aplican en los países comunitarios, previendo la existencia de una tasa de amortización única de acuerdo con la vida útil de los activos. De forma esquemática, el tratamiento fiscal de las amortizaciones en el anteproyecto que comentamos se caracteriza por:

2.1.1. Elementos amortizables: Aquellos destinados a servir de manera perdurable a la actividad de la empresa y con utilización limitada en el tiempo.

2.1.2. Base amortizable: Coste histórico del activo menos subvenciones no incluidas en los resultados imponibles. No se consideran los efectos de la inflación.

2.1.3. Comienzo de la amortización: entrega o incorporación al proceso productivo.

2.1.4. Métodos de amortización permitidos:

2.1.4.1. Lineal. Se deja a los Estados la facultad de fijar la duración probable de la utilización de un bien. Este método es irrevocable.

2.1.4.2. Degresivo por porcentaje constante. No puede aplicarse al inmovilizado inmaterial. El porcentaje constante no puede superar tres veces el lineal ni ser superior al 50%. Este método es revocable.

2.1.4.3. Agotamiento del activo. Aplicable a bienes cuya utilización entraña una mengua sustancial.

2.1.4.4. Posibilidad de aplicar una amortización excepcional debidamente justificada.

2.1.4.5. Los activos con un valor inferior a 500 ECUs pueden ser deducidos como gasto del ejercicio.

2.1.4.6. Gastos amortizables. Los gastos de primer establecimiento, para creación de nombre comercial y de I+D, pueden considerarse, a opción de la empresa, gasto del ejercicio o amortizarse por anualidades constantes en un plazo de 5 años.

2.2. Valoración de existencias. El criterio es muy flexible y permite la utilización del método del precio de adquisición o coste de producción, del método del coste medio ponderado, los métodos FIFO y LIFO, o cualquier otro método, siempre que el sistema escogido sea válido para reflejar la realidad, admitiéndose incluso el cambio de método siempre que esté debidamente justificado.

2.3. Ganancias y pérdidas de capital. Las ganancias y pérdidas de capital realizadas con bienes de inmovilizado dentro de la actividad empresarial habitual se consideran parte de la base imponible ordinaria del impuesto, sin permitir el tratamiento preferencial para las ganancias a largo plazo. En la forma de cálculo no se consideran los efectos de la inflación. Asimismo se contempla un mecanismo de diferimiento de plusvalías por reinversión en un plazo y con unas condiciones determinadas.

En materia de gestión tributaria, hemos de destacar la publicación, en diciembre de 1981, de una propuesta de decisión por la que se establece un procedimiento de información y de

consulta previa en materia tributaria<sup>187</sup> cuyo objetivo es evitar la adopción por parte de los países miembros de medidas que aumenten las divergencias entre sus sistemas fiscales. Consiste este procedimiento en que, como paso previo a la adopción de una medida fiscal que pueda afectar al establecimiento o funcionamiento del Mercado único, los proyectos deberán ser puestos en conocimiento de la Comisión y de los otros Estados miembros. La Comisión podrá remitir al Estado miembro una recomendación sobre el contenido del proyecto en un plazo de dos meses y, al mismo tiempo, cada Estado miembro puede presentar a la Comisión sus observaciones sobre el proyecto. Salvo que se consideren de la máxima urgencia, el Estado miembro no podrá adoptar las medidas sometidas a examen hasta después de transcurrido el plazo de dos meses.

Para completar el resumen de las disposiciones publicadas cuyo objetivo es mejorar la gestión tributaria, creemos que merece especial atención el documento COM(97) 495 final de 1 de octubre de 1997<sup>188</sup>. En este documento la Comisión propone al Consejo la adopción de una serie de medidas encaminadas a hacer frente a la denominada "competencia fiscal perniciosa" consistentes básicamente en:

1. Un Código de conducta sobre fiscalidad de las empresas, junto con una comunicación de la Comisión sobre las ayudas estatales de carácter fiscal<sup>189</sup>.
2. Medidas para eliminar las distorsiones en la fiscalidad de las rentas del capital. Este tipo de rentas son mucho más móviles que las rentas del trabajo, y, en opinión de la Comisión, debe invertirse la tendencia actual de las estructuras impositivas de gravar a las bases imponibles menos móviles –factor trabajo, y dentro de éste hacia la mano de obra menos cualificada y menos móvil<sup>190</sup>–.
3. Medidas para eliminar la retención fiscal en los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas.
4. Medidas destinadas a eliminar las distorsiones existentes en el ámbito de la fiscalidad indirecta.

Por último creemos interesante relacionar otras medidas Comunitarias en el ámbito del derecho de sociedades que tienen necesariamente implicaciones en el campo de la fiscalidad. En el campo del derecho de sociedades se han elaborado un conjunto de normas que, en la medida en que suponen una armonización de las estructuras jurídicas de las sociedades, y aunque no pertenezcan al ámbito de lo fiscal, pueden tener una considerable influencia en el impuesto de sociedades. Entre ellas destacan:

---

<sup>187</sup> DO C346 de 31 de diciembre de 1981. Es importante poner de relieve que, a diferencia de la práctica totalidad de las medidas propuestas para la armonización fiscal, esta propuesta adopta la forma legal de decisión y no de directiva. Recordamos que las medidas que contiene una decisión son de aplicación directa sobre los Estados miembros o los individuos específicos, siendo vinculantes y de obligado cumplimiento por parte de los destinatarios.

<sup>188</sup> COM(97) 495 final, Comunicación de la Comisión por el Consejo. "Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea. Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa".

<sup>189</sup> Código de Conducta finalmente aprobado como derecho complementario comunitario mediante Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas. Diario Oficial n.º C 002 de 6 de enero de 1998. Págs. 2 a 5.

<sup>190</sup> En este sentido véase el punto 4 del documento COM(97) 495 final: "*Como se señaló en Mondorf-les-Bains, la tendencia en los últimos 15 años indica un incremento de la presión fiscal sobre el empleo. El tipo tributario implícito (es decir, los ingresos fiscales divididos por la base pertinente) sobre la mano ocupada se ha incrementado en más de siete puntos porcentuales, al tiempo que, ese mismo tipo, para otros factores de producción (capital, trabajo por cuenta propia, energía, recursos naturales), ha disminuido en más de 10 puntos porcentuales*".

1. La Tercera Directiva 78/855/CEE del Consejo, de 9 de octubre de 1978, sobre fusión de sociedades.
2. La Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad.
3. La Sexta Directiva 82/891/CEE del Consejo, de 17 de diciembre de 1982, sobre acuerdos de disolución, escisión o división de sociedades.
4. El Reglamento CEE n.º 2137/85 del Consejo, de 25 de julio de 1985, sobre la Agrupación Europea de Interés Económico.
5. La Propuesta de Reglamento, documento COM(1989) 268 final, de la Comisión, de 24 de agosto de 1989, que establece el Estatuto de la Sociedad Europea.

De todas estas normas, la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, pieza fundamental del modelo contable europeo, puede considerarse un paso previo vital para la armonización de la base imponible del impuesto de sociedades. Las disposiciones de esta directiva con mayor trascendencia fiscal, relativas al balance, a la cuenta de pérdidas y ganancias y a las reglas de valoración son las siguientes:

1. Las cuentas anuales constan de tres documentos que habrán de constituir una unidad: balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria o anexo. Su objetivo es ofrecer una imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad.
2. La estructura del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias debe estar regida por los principios de claridad, legalidad, continuidad, contenido informativo mínimo, flexibilidad y no compensación entre partidas.
3. En cuanto a la estructura del balance, se admiten dos esquemas para su presentación: en forma de cuenta o en forma de lista. A través de estos esquemas se pretende ofrecer no sólo una clasificación sistemática de las partidas sino también una ordenación de las mismas. El criterio de ordenación, para las partidas de activo, es su grado de liquidez y, para las de pasivo, su exigibilidad.
4. La presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias puede realizarse de acuerdo con uno de los cuatro esquemas propuestos, que resultan de seguir una presentación en forma de lista o en forma de cuenta. En todos los casos las partidas aparecen ordenadas en ingresos y gastos de explotación, ingresos y gastos de índole financiera, e ingresos y gastos excepcionales.
5. Los principios generales en que debe basarse la valoración de las partidas son los de gestión continuada, continuidad, prudencia valorativa, devengo, valoración separada de los elementos de las partidas de activo y pasivo, e identidad del balance de apertura de un ejercicio con el balance del cierre del ejercicio precedente. A estos principios se añade otro que permite definir el modelo contable desarrollado por la Cuarta Directiva como un modelo convencional de valoración basado en el coste histórico. Así, el principio general es que la valoración de las distintas partidas se base en el precio de adquisición o coste de producción. La introducción de modelos valorativos más evolucionados –basados en valor de reposición, valores corrientes, etc.– se lleva a cabo por la vía de excepción.

### 2.2.2.1.3. Valoración del proceso armonizador del Impuesto de Sociedades y perspectivas futuras

El análisis realizado hasta ahora ha servido, entre otras cosas, para dejar constancia de que el proceso de armonización del impuesto de sociedades en la Unión Europea se caracteriza por la gran cantidad de normas publicadas, la mayoría de las cuales forman parte del derecho propuesto y no del derecho en vigor. Existe, por tanto, un escaso desarrollo en la armonización de los impuestos directos, que se hace aun más patente si se compara con el campo de los impuestos indirectos. Entre las razones que podrían justificar este escaso desarrollo podríamos destacar las siguientes:

1. Carácter instrumental de la armonización fiscal. El Tratado de Roma estableció la obligación de liberalizar los movimientos de mercancías, personas, servicios y capitales en el marco de la UE. El desarrollo de cada una de estas libertades lleva implícita la conveniencia de armonización de un tipo particular de impuesto, teniendo por tanto la armonización fiscal un carácter claramente instrumental. No es un fin en sí misma, sino un instrumento para evitar que las diferencias en los sistemas tributarios provoquen distorsiones que impidan el logro de los objetivos del conjunto de la Unión. En el Tratado de Roma no existe ningún artículo que exija la armonización de los impuestos directos para asegurar la libertad de movimiento de capitales, por ello, aunque el carácter instrumental del proceso armonizador se predica respecto de todos los impuestos, parece que es en el campo de la imposición indirecta donde tiene una mayor relevancia. Sólo en la medida en que las diferencias incidan de forma directa en el funcionamiento del Mercado Común –artículo 94<sup>191</sup>–, o distorsionen la competencia –artículo 96<sup>192</sup>–, estará justificada la aproximación de los impuestos directos.
2. Razones políticas. Cualquier proceso de armonización política exige siempre la cesión de soberanía de las partes implicadas. La resistencia a tal cesión es especialmente intensa en el campo de los impuestos directos porque, junto a su potencial recaudatorio, constituyen un instrumento fundamental para influir sobre el comportamiento de los agentes económicos, y permiten aplicar una política de redistribución de la renta y la riqueza adaptada a las estructuras económicas y sociales del lugar en que se aplica. Este hecho, unido a las limitadas posibilidades de aplicar políticas monetarias con fines estabilizadores en el contexto de una Unión Económica y Monetaria, dota a las políticas fiscales de un mayor protagonismo. Dada la exigencia de unanimidad para la aprobación de las directivas en materia fiscal, incluso en aquellas propuestas que sean objeto de un amplio acuerdo, el veto de uno solo de los quince impedirá el logro de cualquier progreso. El mantenimiento del requisito de unanimidad constituye, por tanto, una importante traba para el avance del proceso armonizador.
3. Razones técnicas. Aunque desde un punto de vista ideológico un país defienda la posición armonizadora, y desde un punto de vista político esté dispuesto a renunciar a una parte de su soberanía fiscal, podrán generarse problemas con relación a la técnica más adecuada para lograr la armonización. La complejidad de los sistemas fiscales actuales agudiza los problemas técnicos en el campo armonizador.

El mayor desarrollo jurídico relacionado con la armonización de la imposición directa sobre sociedades ha tenido lugar en las disposiciones que tratan de fomentar la actividad transfronteriza

<sup>191</sup> Según nueva numeración dada por el artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997. Artículo 100 en la redacción original del TCE.

<sup>192</sup> Según nueva numeración dada por el artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997. Artículo 101 en la redacción original del TCE.

de las empresas –aprobadas dos directivas y un convenio–, y en dos campos externos al impuesto de sociedades como son la cooperación en materia de gestión tributaria –aprobadas dos directivas– y el derecho de sociedades.

En el ámbito de lo que es propiamente armonización del impuesto de sociedades, aproximación de la estructura y características del impuesto, existen sólo meras propuestas que están esperando aún el momento de su aprobación por parte del Consejo.

En el campo de la imposición societaria, el avance relativo de las disposiciones sobre cooperación empresarial frente a las normativas nacionales del impuesto de sociedades, puede justificarse a partir del carácter instrumental de la armonización fiscal, y de la aplicación del principio de subsidiariedad. En un marco de libre circulación de capitales, la tendencia de las empresas a adoptar dimensiones transnacionales, unida a diferencias en las estructuras tributarias de los distintos países, es susceptible de generar múltiples distorsiones en los movimientos de factores, que pueden poner en peligro el logro de las ventajas económicas asociadas a la creación del mercado interior. Las autoridades comunitarias lo han entendido así, y han dado prioridad a la aprobación de medidas tendentes a la supresión de las barreras a la cooperación entre empresas situadas en distintos Estados miembros.

Por el contrario, la Comisión ha considerado que los países deberían seguir teniendo libertad para determinar sus regímenes impositivos, ya que, según el principio de subsidiariedad se entiende que la armonización de tipos y bases imponibles del impuesto de sociedades no resulta necesaria para la plena realización del mercado interior<sup>193</sup>. Esta actitud sería una de las razones que podría justificar el continuo aplazamiento y final abandono de la Propuesta de 1975, y la no aprobación de propuestas de directiva concretas a partir del anteproyecto de armonización de la base imponible de 1988.

Sin embargo, pese al limitado desarrollo jurídico de la armonización de los aspectos internos del impuesto de sociedades, los trabajos realizados han ejercido una influencia considerable en las reformas fiscales emprendidas por los Estados miembros. El ejemplo más claro es la tendencia a adoptar un sistema de imputación que, aun con variantes por países, constituye el método de integración más utilizado, de acuerdo con la hoy retirada Propuesta de 1975. Otros ejemplos podrían ser la aplicación de cláusulas más permisivas de compensación de pérdidas, de acuerdo con la Propuesta de 1984, o la tendencia a permitir el sistema LIFO para valorar los inventarios, o a considerar las ganancias de capital integrantes de la base imponible ordinaria, de acuerdo con el Anteproyecto de Propuesta de 1988.

Ha de destacarse, además, el desarrollo de una convergencia espontánea de las legislaciones del impuesto de sociedades, en correspondencia con las líneas actuales de reforma fiscal en los países occidentales. En concreto, se observa una tendencia a la disminución de tipos, a la ampliación de bases imponibles y a la eliminación de las medidas incentivadoras que tienen un carácter general. Parece, por tanto, que los acercamientos en las normas internas del impuesto de sociedades, lejos de responder a una estrategia reglada por las instituciones comunitarias, han tenido su origen en acciones unilaterales de los países miembros, bien sea por el deseo de evitar las distorsiones que la diversidad fiscal podría generar, por el deseo de utilizar el impuesto de sociedades como instrumento de competencia, o, simplemente, por el deseo de emular las reformas emprendidas en otros países.

Por último, vamos a tratar de realizar una estimación de lo que previsiblemente será el futuro en materia de armonización Comunitaria del Impuesto sobre Sociedades a partir de los últimos hechos y pronunciamientos de las instituciones comunitarias.

---

<sup>193</sup> Documento SEC(1992) 1118 final: Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento, de 26 de junio de 1992.

En este sentido, hemos de señalar que, a pesar de la aprobación del Acta Única Europea en 1986, en la actualidad aún subsiste uno de los principales frenos al proceso armonizador en materia de fiscalidad<sup>194</sup>. El obstáculo a que nos referimos es la exigencia de unanimidad para la aprobación de directivas en materia fiscal<sup>195</sup>. Esta importante dificultad es una de las razones que explica que, en ciertos casos, los progresos en la libertad de movimiento de bienes o factores hayan precedido a la armonización de los impuestos que se relacionan con esas libertades.

La Comisión distingue con claridad dos objetivos distintos: el de la realización del mercado interior y el de su profundización. Considera prioritaria la aprobación de medidas que eliminen las trabas fiscales, y, en particular, la doble imposición de los flujos de renta transfronterizos. Estas medidas, además de estimarse indispensables para la plena realización del Mercado Interior, se consideran relativamente fáciles de aprobar, en la medida en que no afectan a los fundamentos de los sistemas fiscales nacionales. Las propuestas de directiva aprobadas en los últimos años hacen prever que éste seguirá siendo uno de los campos más fructíferos en el proceso armonizador. Un segundo objetivo, que se plantea a más largo plazo, es el de lograr una integración más profunda de las economías de los Estados miembros, ahondando en el Mercado Interior. A este propósito podría servir la armonización de los regímenes nacionales del impuesto de sociedades. La Comisión muestra a este respecto un profundo respeto del principio de subsidiariedad, de tal modo que los países tengan libertad para determinar sus regímenes impositivos, salvo en el caso de que ocasionen importantes distorsiones. El problema reside en saber cuándo la diversidad fiscal en esta materia genera distorsiones, y cuándo estas son lo suficientemente importantes como para justificar la aplicación de medidas armonizadoras. Para resolver esta cuestión, en la Comunicación de 1990, la Comisión anunciaría la creación de un Comité de expertos independientes, a los que se encargaría un estudio en el que podrían basarse ulteriores propuestas.

Sin embargo, la Comisión en la Comunicación de 1992, tras la publicación del "Informe del Comité *Ruding*", sólo acepta las recomendaciones del Comité en lo que afecta a la eliminación de la doble imposición internacional, mostrándose muy reservada con las relativas a la armonización del impuesto de sociedades. Las reservas se explican por su complejidad, porque su fundamento económico parece menos sólidamente establecido, y por sus consecuencias sobre los ingresos fiscales y la soberanía de los Estados miembros. Así, en el mejor de los casos, frente a las propuestas concretas del Comité sobre la armonización de tipos, bases o sistemas de impuesto de sociedades, propone debates ulteriores sobre la conveniencia armonizadora, aplazando la elaboración de cualquier propuesta. Sólo algunos aspectos muy específicos han sido considerados más relevantes, como el relativo a la compensación de pérdidas, el tratamiento de las pequeñas y medianas empresas y los incentivos fiscales a la inversión, por lo que es en ellos donde cabe esperar algún avance en el proceso armonizador, al menos en el medio plazo.

En los demás aspectos del impuesto de sociedades no parece previsible que se elaboren nuevas propuestas. Más bien es de suponer que continuará la aproximación espontánea de las legislaciones al objeto de evitar las distorsiones que derivarían de sistemas muy divergentes. Sólo en el

---

<sup>194</sup> El Acta Única Europea, firmada en 1986, intentó acelerar el proceso de creación del Mercado Único mediante la introducción de reformas en el proceso legislativo de la Comunidad.

<sup>195</sup> Recordar en este punto que, a pesar de que hasta nuestros días no se haya utilizado, el artículo 96 del Tratado de la Comunidad Europea, según redacción dada por el artículo 6.º 54 del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997, deja abierta la posibilidad de legislar sin exigencia de unanimidad —exige mayoría cualificada del Consejo y subsidiariedad— al disponer textualmente que: "En caso de que la Comisión compruebe que una divergencia entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros falsea las condiciones de competencia en el mercado común y provoca, por tal motivo, una distorsión que deba eliminarse, procederá a celebrar consultas con los Estados miembros interesados.

Si tales consultas no permitieren llegar a un acuerdo para suprimir dicha distorsión, el Consejo, a propuesta de la Comisión, adoptará, por mayoría cualificada, las Directivas necesarias a este fin. La Comisión y el Consejo podrán adoptar cualesquiera otras medidas apropiadas previstas en el presente Tratado".

largo plazo cabría esperar la aprobación de nuevas medidas, que habrían de respetar los principios básicos siguientes:

1. Subsidiariedad, por el que únicamente sean objeto de armonización aquellos aspectos que se consideran imprescindibles para el logro del mercado interior.
2. Flexibilidad, que significa ausencia de rigidez en las medidas a aplicar, definiendo límites dentro de los cuales puedan situarse las legislaciones de los Estados miembros, o introduciendo la posibilidad de excepción cuando concurren determinadas circunstancias. Esta flexibilidad permitirá que los países conserven un cierto margen de maniobra, por el que puedan seguir utilizando el impuesto de sociedades como instrumento de política económica.
3. Similitud con la legislación vigente de los países miembros que, en general, parecen moverse, y es previsible que lo sigan haciendo, en la línea marcada por las tendencias actuales de reforma fiscal en los países occidentales.

#### 2.2.2.2. *Armonización de los impuestos sobre la renta de las personas físicas*

Hemos apuntado con anterioridad que el objetivo esencial que persigue el Tratado de Roma es la realización de un mercado común que asegure la igualdad de la competencia de las empresas de los Estados miembros, lo que explica la existencia de una clara prioridad concedida por la Comunidad a la armonización de las figuras tributarias que afectan directamente a la actividad empresarial –impuestos indirectos e impuesto sobre sociedades–. No obstante, esta prioridad no ha de suponer el olvido de la tributación de las personas físicas.

Históricamente, la Comisión ha venido considerado que las disparidades fiscales relativas a la imposición de las personas físicas no eran problema en la medida en que no incidían negativamente en las condiciones de libre competencia entre Estados, por lo que esta neutralidad justificaba que en los proyectos de armonización fiscal comunitaria no estuviese presente la fiscalidad de personas físicas.

Por otra parte, la Comisión ha dejado constancia en repetidas ocasiones de ausencia de especial interés en alcanzar la armonización íntegra de los impuestos personales sobre la renta, al considerar que dichos impuestos se configuran como instrumentos nacionales de política económica y social realzando *"la importancia de mantener la flexibilidad nacional de la política fiscal"*<sup>196</sup>. Sin embargo, la exclusión del objetivo de armonización íntegra de estos impuestos permite la posibilidad de introducir medidas de armonización parcial, necesarias en virtud de la situación actual y de los objetivos a corto plazo de la Comunidad, en este sentido consideramos que sería necesario adoptar las siguientes medidas:

1. Armonizar los criterios utilizados para la determinación de las bases imponibles. La existencia de diferencias sustanciales en los procedimientos para determinar la base imponible referida a actividades industriales o comerciales, puede ocasionar distorsiones a la competencia al permitir, por ejemplo, que determinados gastos sean fiscalmente deducibles para determinar la base imponible en un Estado miembro y sin embargo no lo sean en otro Estado miembro, se produce una mayor tributación en el segundo Estado, lo que implica una pérdida de competitividad para quienes obtienen la renta gravada en dicho Estado.

<sup>196</sup> COM(96) 546 final de 22 de octubre de 1996, denominado "La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios". Pág. 7, punto 3.6.

2. Establecer mecanismos de coordinación fiscal, mecanismos de no discriminación, medidas de aproximación de los regímenes de retención en la fuente sobre los rendimientos del capital, e implantar las correspondientes medidas de control. Se trata de eliminar las distorsiones que en la asignación de inversiones intracomunitarias provoca la diversidad de legislaciones que aplican los distintos Estados, distorsiones que la liberalización de los mercados y de los movimientos de capitales ha puesto de relieve.
3. Eliminar o paliar los problemas de exceso de gravamen y de doble imposición jurídica. Este problema tiene su origen en la disparidad de criterios en el gravamen de las rentas salariales de los distintos Estados, y en la existencia de trabajadores fronterizos, posibilitada por la liberalización de la circulación de trabajadores en el ámbito de la Comunidad.

Ya hemos apuntado que en el campo de la imposición directa no es posible hallar en el Tratado de Roma preceptos que expresamente citen los impuestos directos y que pudieran servir como base jurídica que fundamente su armonización. El Tratado de Roma no se refiere de modo directo a la armonización de la imposición directa, ni la menciona de un modo expreso, ni prevé precepto alguno que pueda servir de fundamento para defender la necesidad de dicho proceso armonizador. Por otro lado tampoco prohíbe, de forma explícita, a los Estados miembros legislar de uno u otro modo en esta materia. Será preciso, pues, remitirse a principios generales contenidos en el derecho comunitario originario para hallar esa fundamentación, a la que no es posible renunciar, y extraer unas mínimas reglas de conducta en esta materia.

El objetivo de la libre circulación de personas y capitales, así como la de mercancías y servicios, se contiene, primeramente, en el artículo 3.1.c)<sup>197</sup> del Tratado de Roma, puesto que la eliminación de los obstáculos a las mismas constituye una de las fases que es preciso recorrer para alcanzar los objetivos de mercado común y unión económica y monetaria que se impone en el propio artículo 2<sup>198</sup>, aunque, más adelante, los artículos 39 a 42<sup>199</sup> se dedican íntegramente a la libre circulación de personas, servicios y capitales.

La libre circulación de personas se encuentra vinculada también a la libertad de establecimiento –artículo 43<sup>200</sup>– y también a la libre prestación de servicios, siendo todas ellas libertades cuyo respeto y protección es exigible tanto para personas físicas como para personas jurídicas.

La consecución de la libertad de circulación puede resultar obstaculizada por medidas de tipo fiscal, por normas reguladoras de la fiscalidad directa de los distintos Estados miembros, según ha puesto de manifiesto en repetidas ocasiones el Tribunal de Justicia de las Comunidades.

La libertad de circulación de los trabajadores, recogida en el mencionado artículo 39, tiene que ponerse en relación también con la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad –artículo 12.<sup>o</sup> 201–. La defensa de una y otra se han considerado, en diversas ocasiones, motivo más que suficiente para imponer restricciones a los Estados miembros en su normativa nacional regulado-

---

<sup>197</sup> Según nueva numeración dada por artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997. Artículo 3.<sup>o</sup> C en la redacción original del TCE.

<sup>198</sup> En la redacción dada por el artículo 2.<sup>o</sup> 2 del Tratado de Amsterdam.

<sup>199</sup> En la nueva numeración dada por artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam. Artículos 48 a 51 en la redacción original del TCE.

<sup>200</sup> Según nueva numeración dada por artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam. Artículo 52 en la redacción original del TCE.

<sup>201</sup> En la redacción dada por el artículo 8.<sup>o</sup> b. 8 del Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992, y según la nueva numeración dada por el artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam.



ra de la imposición directa. Sin embargo, las normas nacionales no acostumbran a atacar de forma directa tales libertades. Lo más frecuente es que la discriminación se efectúe de forma encubierta, indirecta, lo cual dificulta su detección y corrección. Lo que, unido a la ausencia de previsiones generales y prohibiciones concretas en el texto del Tratado, obliga a recurrir al estudio del caso concreto, a través, sobre todo, de las Sentencias del Tribunal de justicia de la Comunidad Europea.

La prohibición de discriminación en la libre circulación de capitales, por su parte, cuenta con un decidido apoyo en los artículos 56<sup>202</sup> y siguientes del Tratado. Según el artículo 56 del Tratado de Roma<sup>203</sup> quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, igualmente se prohíben cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. Entre las medidas restrictivas a la libre circulación de capitales no hay duda que las de naturaleza fiscal ocupan un lugar señalado. Pero para combatirlas hay que superar, primeramente, la ausencia de vías de actuación que se advierte en el derecho originario. De este modo, dado que las vías específicas de aplicación de este mandato son prácticamente inexistentes en el Tratado, tendrá que recurrirse a la solución prevista en el artículo 94<sup>204</sup>. Según este precepto, cuando sea necesario para el establecimiento o funcionamiento del mercado común adoptar directivas tendentes a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros, éstas se adoptarán por unanimidad del Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social.

Podríamos iniciar el repaso de los avances en materia de armonización del impuesto sobre la renta de personas físicas remontándonos al Libro Blanco de la Comisión sobre la consolidación del mercado interior (1985). En este libro, en materia de armonización fiscal, la Comisión centra las prioridades en el IVA y en los Impuestos Especiales, y, con relación a los impuestos directos, solamente insiste en evitar que se obstaculice la libre circulación de trabajadores por cuenta ajena, cuestión relativa a la imposición sobre la renta de las personas físicas, y se propone, ya en materia del Impuesto sobre sociedades, mejorar el tratamiento fiscal de las sociedades filiales y matrices, imposición sobre las fusiones y medidas para evitar la doble imposición.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, actualmente sólo se cuenta con una Recomendación de la Comisión en relación con la tributación de los trabajadores fronterizos en cuanto a derecho positivo vigente<sup>205</sup>.

En el campo que más se ha avanzado es en el de la retención en la fuente de las rentas del capital. La retención sobre los rendimientos del capital es un instrumento de control y también recaudatorio de tales rentas que se aplica en un buen número de Estados miembros, no en todos, lo cual explica la existencia de opiniones enfrentadas cuando se ha debatido acerca de su hipotética generalización a todo el ámbito territorial comunitario. El establecimiento de un tipo de retención alto desincentiva –debido al coste financiero– cualquier hipotética inversión, aún en aquellos casos en que la carga tributaria final se pueda aminorar con ulteriores restituciones. Igualmente es preciso impedir que la aplicación de una retención suponga en realidad un supuesto de doble imposición al sujeto pasivo no residente, por lo cual se propugna que dichas retenciones no tengan carácter liberatorio sino a cuenta del impuesto personal que corresponda pagar al sujeto, con independencia del elemento de interna-

<sup>202</sup> Los artículos 67 a 73A del Tratado de Roma que regulaban originariamente esta materia, fueron derogados y sustituidos por los artículos 56, 57 y 58 –numeración dada por el Tratado de Amsterdam–, añadidos por el artículo 8.º d.15 del Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992.

<sup>203</sup> Según nueva numeración dada por artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997.

<sup>204</sup> Según nueva numeración dada por artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam. Artículo 100 en la redacción original del TCE.

<sup>205</sup> Recomendación de la Comisión número 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993.

cionalidad. La diversidad de tipos de retención que se aplican a las rentas del capital en los diversos países miembros causa, por otra parte, distorsiones en la localización de las inversiones.

La problemática de la retención en la fuente no puede desligarse de otro problema también esencial, cual es su relación con el control y la disponibilidad de información relativa a las rentas percibidas por parte de las haciendas acreedoras, de modo que retención y obligaciones de información fiscal pueden conjugarse de forma alternativa –la retención como pago único y definitivo a cambio del anonimato del perceptor– o acumulativa –retención como pago a cuenta y suministro a la hacienda del país de residencia del perceptor de la información pertinente–. La disyuntiva parece hoy en día claramente orientada hacia el mantenimiento de retenciones a cuenta de impuestos personales globales junto con el suministro entre los Estados miembros de la información fiscal suficiente para poder controlar las rentas percibidas por los sujetos en estados distintos del de residencia. La existencia de un control eficaz, en definitiva, permitiría la aplicación de un impuesto sobre la renta por el país de residencia del sujeto pasivo perceptor sobre todas las rentas por él percibidas con independencia del país en el que se hubiesen generado, a la vez que los mecanismos de compensación financiera entre los diversos países evitan supuestos de duplicidad impositiva por motivos de internacionalidad así como que lo ingresado por una Hacienda pueda ser reintegrado por otra.

Sin embargo, ninguna de las diversas propuestas para regular el régimen de retenciones a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario se ha materializado en la aprobación de una norma comunitaria.

Uno de los objetivos fundamentales del Tratado de Roma es la libre circulación de trabajadores en el ámbito de la Unión Europea, para conseguir lo cual se proponen normas tendentes a la supresión de las barreras directas, jurídicas y formales, que obstaculizan la misma. Sin embargo las barreras directas no son el único obstáculo a la libre circulación de trabajadores, hay que tener presente también la existencia de barreras indirectas, entre las que destacan las fiscales, ya que el trabajador no residente en un Estado puede verse penalizado por las diferencias entre las normas tributarias aplicables sobre residentes y no residentes a efectos fiscales, lo que genera una serie de fronteras para los trabajadores en el interior de la Comunidad.

En términos generales, los no residentes padecen discriminaciones en el trato fiscal que reciben a la hora de tributar por los ingresos obtenidos en el Estado de la fuente que es distinto a su Estado de residencia. La mayoría de las veces tales discriminaciones se manifiestan en la inaplicabilidad para los no residentes del Estado fuente de determinadas ventajas fiscales de las que sí gozan los residentes, tales como la restricción de determinadas deducciones a aplicar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en virtud de circunstancias estrictamente personales como es el caso de las deducciones familiares, por gastos de enfermedad, por inversiones, etc.

El panorama puede agravarse aún más si se tiene en cuenta que, en ocasiones, los no residentes tampoco gozan en su Estado de residencia de las ventajas fiscales de los residentes de dicho Estado. Este caso se presenta, por ejemplo, si al obtener ingresos insuficientes y no llegar al denominado mínimo exento no se le aplica el Impuesto y pierde la posibilidad de deducir determinados gastos que no ha podido deducir tampoco en el Estado de no residencia.

Las discriminaciones fiscales que sufren habitualmente las personas que trabajan en un Estado miembro distinto del de su residencia tienen una incidencia negativa que, tradicionalmente, se ha identificado de un modo especial cuando afecta a los denominados trabajadores fronterizos.

La opinión más extendida es que la solución óptima es hacerles tributar en el país de residencia, sin embargo, para llegar a ese acuerdo y hacerlo efectivo es preciso que el acuerdo se con-

crete en algún instrumento de alcance y eficacia suficiente. Dejando de lado los acuerdos bilaterales entre Estados, en la legislación comunitaria, hasta el momento y en relación con este tema, solo se cuenta con una Recomendación de la Comisión<sup>206</sup>. La propuesta de directiva que presentó la Comisión al Consejo en fecha 21 de diciembre de 1979<sup>207</sup> no fue aprobada. Precisamente en esta propuesta de directiva se conceptuaba al trabajador fronterizo como aquel trabajador asalariado residente en un Estado miembro que trabaja en otro país comunitario y retorna, en principio, cada día a su domicilio. Este concepto, sin embargo, ha sido ampliado por la Recomendación 94/79/CE de la Comisión, hasta el punto de que en la actualidad debe entenderse que el problema de los trabajadores transfronterizos afecta no solo al perceptor de rentas salariales sino también al beneficiario de otras rentas que la Recomendación contempla de modo explícito tales como rentas de actividades profesionales, pensiones, rentas de actividades empresariales, rentas procedentes de actividades artísticas o deportivas, etc., rentas cuyo régimen fiscal se desea armonizar a fin de hacer efectivo el principio de igualdad de trato fiscal entre sujetos residentes y no residentes. Por todo ello, la Recomendación 94/79/CE prefiere referirse a este tipo de sujetos como personas físicas residentes en un Estado miembro que se encuentran sujetas al impuesto sobre la renta en otro Estado miembro por las rentas citadas y por otras que se detallan en la misma.

En cuanto al concepto de residente la Recomendación nos remite a las definiciones de los convenios de doble imposición suscritos entre los Estados miembros o, caso de no existir convenio, con arreglo al Derecho nacional. Se prefiere, pues, la remisión a un concepto acordado bilateralmente que a otro estipulado unilateralmente.

El régimen de tributación que se propone en la Recomendación 94/79/CE, y que constituye únicamente un programa de mínimos, puede resumirse básicamente en los siguientes principios:

1. El principio general consiste en que los no residentes y las rentas que puedan percibir no estén sujetos a una tributación superior a la que el Estado en el que generan esas rentas somete a los sujetos residentes. La aplicación de este principio supondría:

- 1.1. Dichas personas se beneficiarán, al tributar en el país en el que desarrollan la actividad generadora de rentas, de las mismas deducciones individuales y demás ventajas fiscales otorgadas a los residentes para las rentas imponibles. A *sensu contrario*, los no residentes no pueden ser acreedores de aquellas ventajas fiscales que estén relacionadas con rentas que no son sometidas a gravamen en el Estado de no residencia, e, igualmente se permite que en su Estado de residencia se les niegue el disfrute de las ventajas fiscales a que tienen derecho los sujetos residentes pero que, en su caso, les otorga el Estado donde obtienen las rentas, todo ello con el objeto de evitar su duplicación efectiva. Se trata, evidentemente, de impedir que los esfuerzos por evitar un trato discriminatorio al sujeto no residente gravado fuera de su Estado de residencia desemboquen en un trato fiscal de peor condición para los sujetos residentes que tributan sólo por obligación personal de contribuir.

- 1.2. Igualmente, el no residente tiene derecho a un trato equiparable al que tendría si él, su cónyuge e hijos fueran residentes en ese mismo Estado miembro. Esta cláusula defiende, en definitiva, el acceso del no residente a los regímenes de tributación familiar aplicables en dicho Estado miembro, aunque ello ha de traer aparejado también que el Estado miembro pueda tener en cuenta a la hora de determinar el tipo aplicable las rentas que puedan haber percibido el cónyuge y los hijos.

<sup>206</sup> Recomendación de la Comisión 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993. DOCE L 39, de 10 de febrero de 1994.

<sup>207</sup> DOCE C 21, de 26 de enero de 1980.

1.3. Debe interpretarse, asimismo, que este principio se hace extensivo a aquellas rentas distintas de las enumeradas de modo explícito por la Recomendación, tales como las rentas del capital, mobiliario o inmobiliario, según se recalca en el punto 17 de su Exposición de Motivos.

2. La aplicación del principio general debe someterse, no obstante, al cumplimiento del requisito de obtención en dicho Estado miembro en el que no reside el perceptor de la renta de un porcentaje de renta lo suficientemente alto como para justificar la concesión de un régimen fiscal tan beneficioso. Este porcentaje se ha fijado en el 75% y puede exigirse su adecuada justificación.

Tal y como reconocen los comentarios a la Recomendación que se hacen en su propia Exposición de Motivos, el único modo de eliminar totalmente estas disfunciones es armonizar por completo la imposición sobre la renta de los Estados miembros, objetivo, por el momento, absolutamente inalcanzable.

Cabe insistir, una vez más antes de terminar, en las diferencias que se aprecian entre los objetivos y medios para su consecución expresados en la propuesta de directiva de 1979 y la recomendación de 1993. En este sentido debemos señalar que la propuesta de directiva disponía el mecanismo de la retención en la fuente, tanto para sujetos residentes como para no residentes, como el camino mediante el cual conseguir a la vez, un trato equivalente entre unos y otros y también un reparto adecuado de la potestad de gravamen entre ambos Estados. La posibilidad de que se ejerciera una doble imposición por parte del país de residencia y del país donde se desarrollaba la actividad remunerada asalariadamente se despejaba mediante el método de imputación conforme al cual la cantidad pagada a título de retención sobre las rentas del trabajo personal se imputaba al impuesto pagadero por igual concepto en el Estado de residencia. También se preveía que si la cantidad retenida superaba a la que debiera pagarse finalmente en el Estado de residencia procedería la correspondiente devolución por el exceso ya abonado, siendo procedente asimismo que entre uno y otro Estado miembro se produjesen los mecanismos de compensación entre los ingresos fiscales percibidos y los reembolsos realizados. En última instancia, este sistema giraba en torno al principio de tributación en el país de residencia cuya aplicación, tal y como se ha indicado, no es unánimemente aceptada por todos los Estados miembros de la Unión Europea.

La Recomendación 94/79/CE, según hemos comprobado, no contempla la vía de la retención como herramienta útil para alcanzar una igualdad efectiva en el trato fiscal que se da a los no residentes en relación con los residentes en el ámbito de la Unión Europea. Lo cierto es que el mecanismo de la retención, independientemente de las rentas sobre las que recaiga, se muestra muy difícil de armonizar a un nivel global dada la diversa gama de intereses que confluyen en cada Estado a la hora de decidir su adopción y cómo o con qué intensidad. Visto el grado de dificultad que entraña la armonización del mecanismo de la retención, la Comisión termina por buscar en los acuerdos bilaterales la resolución de los problemas más concretos.

Por último vamos a analizar los intentos de armonizar los tipos de retención sobre las rentas del capital mobiliario. Es evidente que cuando un sujeto actúa como inversor, esto es, cediendo el uso de su capital a cambio de una determinada o indeterminada rentabilidad, su decisión de inversión depende en gran medida del trato fiscal que va a recibir por parte del Estado en el que coloca sus fondos. Una fuerte retención en origen desincentivará al inversor, actuando dicha retención como un elemento disuasorio en mayor o menor medida en función de la recuperabilidad de la retención practicada. Aún en el caso de que la retención practicada por el Estado fuente sea recuperable, esto es se pueda deducir en el Estado de residencia como pago a cuenta del impuesto personal del inversor o tenga la consideración de pago a cuenta del impuesto personal del inversor en el Estado

fuente, el coste financiero derivado de la anticipación del pago a cuenta del impuesto puede ser un freno importante a la inversión al reducir la rentabilidad de la inversión.

Este efecto disuasorio de la retención en la fuente pagadora del rendimiento se produce en menor medida cuando lo que se debate es el nivel de retención que pueda aplicarse sobre los dividendos pagados por una sociedad si, en lugar de invertirse a modo de prestamista, se entregan capitales a título de aportación social, en cuyo caso se ponderará en mayor medida la posibilidad de obtener beneficios de la inversión en base a plusvalías futuras que en base a dividendos regulares.

Uno y otro aspecto han sido objeto de debate en torno a la conveniencia de su armonización. En el primer caso se habla de la armonización de las retenciones sobre los intereses. En el segundo de la armonización sobre la fiscalidad que recae sobre los beneficios de las sociedades.

Conviene tener presente también que, en el contexto en el que nos movemos, en lugar de hablarse de principio de país de origen y principio de país de destino, como sucedía en el ámbito de la imposición indirecta, ahora tenemos que manejar otros conceptos, principio del país de residencia y principio del país de la fuente, conceptos éstos que hacen referencia a la posibilidad de que el gravamen actúe en el país en el que se ha obtenido la renta o bien en el de residencia o domicilio del sujeto que la percibe. De ambos principios, el de residencia suele considerarse el más apropiado desde el plano de la justicia puesto que permite integrar la ganancia obtenida con el total de rentas por las que el sujeto va a tributar siendo más fácil la personalización del gravamen. En consecuencia, fácilmente se entiende la necesidad de armonizar los tipos y las tarifas aplicables, aun en el caso de que las retenciones actúen como pagos a cuenta del total de la deuda tributaria final. También en este último supuesto se puede plantear la cuestión de si en realidad esa retención sumada al pago del impuesto en el país de residencia no es susceptible de derivar en supuestos de doble imposición.

Para tratar de dar solución a todo este tipo de cuestiones se ha sugerido la conveniencia de articular sistemas de devolución de la retención practicada, así como de compensación, vía acuerdo o convenio, entre el Estado que practicó la retención y aquel en el que el sujeto deba finalmente pagar el impuesto.

La Unión Europea, pese a los esfuerzos realizados desde 1967, carece a estas alturas de un texto de finalidad armonizadora que de respuesta a estos y otros problemas vinculados con la fiscalidad del ahorro y, de modo muy concreto, a las retenciones aplicables sobre las rentas de capital sometidas a gravamen. Únicamente se cuenta con una Propuesta de Directiva de 18 de julio de 2001<sup>208</sup> destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad. Esta propuesta de directiva fue precedida, inicialmente, por la propuesta de directiva de 8 de febrero de 1989<sup>209</sup> relativa al régimen común de retención a cuenta sobre los intereses, retirada por la Comisión el 20 de mayo de 1998 y sustituida, en la misma fecha, por la propuesta de Directiva de 4 de junio de 1998<sup>210</sup> destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva a los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad. La propuesta de 4 de junio de 1998 fue igualmente retirada por la Comisión con fecha 20 de julio de 2001 y se sustituyó por la propuesta de directiva de 18 de julio de 2001, actualmente en tramitación.

---

<sup>208</sup> Documento COM(2001) 400 final, de 18 de julio de 2001.

<sup>209</sup> Documento COM(1989) 60 final, de 8 de febrero de 1989. DO C 141 de 7 de junio de 1989. Pág. 0005.

<sup>210</sup> Documento COM(1998) 295 final, de 4 de junio de 1998. DO C 212 de 8 de julio de 1998. Págs. 0013-0018.

Al aprobar la Directiva 88/361/CEE, de 24 de julio de 1988<sup>211</sup>, el Consejo reconoció que la liberalización de los movimientos de capitales dentro de la Unión debía ir acompañada forzosamente de medidas tendentes a suprimir o atenuar los riesgos de distorsiones, evasión y fraude fiscales, cuyo origen había que buscar en la diversidad de los regímenes nacionales en materia de fiscalidad del ahorro, y al control de su aplicación. En concreto, la directiva emplazaba a la Comisión para presentar sus propuestas antes del 31 de diciembre de 1988 y al Consejo a adoptar la correspondiente resolución antes del 30 de junio de 1989, plazos que no se cumplieron.

Una de las características de los Estados miembros de la Unión es la disparidad existente en la imposición sobre el ahorro, sobre las rentas del capital, que se aplica a los no residentes. La Comisión trata de evitar que la libre circulación de capitales origine desequilibrios en los mercados financieros integrados en la Unión, intentando desalentar la huida del ahorro hacia los paraísos fiscales existentes en la Unión –caso de Luxemburgo, donde no hay obligación de retener ni de suministrar información fiscal sobre las rentas del capital– y fuera de ella.

La postura de las autoridades comunitarias ha variado respecto al tipo de medidas a adoptar para evitar que la libre circulación de capitales origine desequilibrios en los mercados financieros integrados en la Unión. Inicialmente, cuando se redactó la propuesta de directiva de 8 de febrero de 1989, se estimaba que la medida más eficaz para conseguir este objetivo no era obligar a los Estados miembros a que impusiesen obligaciones de información fiscal, se intentaba salvaguardar el denominado "secreto bancario" que se mantiene aún en determinados Estados miembros, sino que bastaba con establecer un sistema común de retención en la fuente sobre los rendimientos del capital en general.

Este sistema de retención estaría basado en la aplicación de unos tipos mínimos de retención para todos los rendimientos procedentes de inversiones realizadas dentro de las fronteras de la Unión, que impediría que los movimientos de capital obedeciesen a la rentabilidad inducida que puede proporcionar un sistema tributario, teniendo siempre presente que la implantación de una imposición muy elevada provocaría una huida del ahorro a países terceros, fuera de la Unión Europea.

Siguiendo estos principios se redacta la Propuesta de Directiva de 8 de febrero de 1989 cuyo contenido podría resumirse de la siguiente manera:

1. **Ámbito objetivo y subjetivo. Importe de la retención.** El concepto de intereses, hecho imponible que quedaba sometido a las disposiciones de esta propuesta, estaría englobado por los rendimientos obtenidos de todo tipo de derechos, incluidas las primas o premios vinculados a los títulos de deuda pública y obligaciones, aún en el caso de que la renta se percibiese por diferencia entre el precio de emisión y el de reembolso –rendimientos implícitos–.

En cuanto a los sujetos que intervienen, y dado que la propuesta se ocupaba en exclusiva de la práctica de la retención a cuenta sobre los intereses tanto explícitos como implícitos, únicamente se aludía al sujeto obligado a retener, deudor de los intereses o su agente pagador, quien tendría la obligación de ingresar el importe de la retención en la administración fiscal del Estado miembro en el que resida.

Puede suceder, no obstante, que el pago de los intereses sea efectuado por un establecimiento permanente del deudor, situado en un Estado miembro distinto de aquel en el que el deudor tiene fijada su residencia. En tal caso será el establecimiento permanente quien practique la retención, en la medida en que los intereses constituyan para él una carga deducible de los beneficios sujetos a imposición, e in-

---

<sup>211</sup> DOCE n.º L 178, de 8 de julio de 1988.

grese su importe en la administración fiscal del Estado miembro en el que el establecimiento permanente esté situado.

La determinación del concepto de residente se solventaría de acuerdo con normas nacionales, o en base a los convenios bilaterales, suscritos y en vigor, entre los Estados miembros.

El tipo de la retención mínimo se fijaba en el 15%. Se permitía, por tanto, que los Estados miembros aplicasen un tipo superior ya sea a sus propios residentes como a los sujetos no residentes, y nada impedía, tampoco, la aplicación de la normativa recogida en los convenios de doble imposición suscritos entre Estados miembros o con terceros países, siempre que se declarasen los rendimientos a la administración tributaria nacional correspondiente.

2. Excepciones a la aplicación de la retención. Los Estados miembros tendrían la facultad de no aplicar retención alguna sobre los intereses en los siguientes casos:
  - 2.1. Cuando el beneficiario fuese residente, y sus datos personales y la cuantía de los rendimientos del capital abonados se comunicasen automáticamente a la administración tributaria correspondiente.
  - 2.2. Cuando el beneficiario fuese residente y estuviese excluido del ámbito de aplicación de los impuestos sobre la renta o sobre los beneficios.
  - 2.3. Cuando el beneficiario fuese residente y los rendimientos no estuviesen sujetos a imposición sobre la renta o sobre los beneficios, refiriéndose a supuestos de exoneración o deducción que se aplican a ciertas emisiones.
  - 2.4. Cuando los intereses no estuviesen sujetos al impuesto sobre la renta o sobre los beneficios por aplicarse medidas de fomento del ahorro popular.
  - 2.5. Cuando el pagador de los intereses o rendimientos fuese un particular – persona física no empresario ni profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional–.
  - 2.6. Cuando los rendimientos constituyesen rentas de tipo comercial o industrial para los beneficiarios.
  - 2.7. Cuando los intereses pagados correspondiesen a un título valor internacional, que a efectos de esta propuesta de directiva se definían como un valor negociable bajo la forma de obligación, suscrito y distribuido por instituciones financieras sindicadas entre las que, como mínimo dos, deben tener su domicilio social en Estados miembros distintos, siendo suscrito por un establecimiento de crédito o institución financiera según la definición dada por el artículo 2 de la Directiva 77/780/CEE<sup>212</sup>. Se trataba de favorecer así diversas formas de financiación internacional que comprensiblemente interesan a la Unión Europea.
  - 2.8. Cuando el beneficiario fuese residente en un tercer país, no comunitario.
3. Imputación y reembolso de la retención. La retención en la fuente no era liberatoria sino que se imputaría íntegramente en el impuesto sobre la renta personal o en el im-

<sup>212</sup> DOCE n.º L 322, de 17 de diciembre de 1977.

puesto sobre el beneficio de las sociedades, dando lugar a la oportuna deducción, en su caso, de modo que, en la práctica, el país de residencia renunciaba a gravar la renta mundial del contribuyente. Además, en la medida en que el beneficiario no estuviese sujeto a los impuestos mencionados, o que el importe de la retención superase la cuantía de su deuda tributaria, la cantidad correspondiente sería reembolsada al beneficiario por el Estado miembro que perciba el impuesto citado.

La imputación o el reembolso de la cantidad retenida en el Estado de la fuente de la renta en otro Estado comunitario, determinaría que el Estado perceptor de la retención la restituyese al otro Estado a modo de compensación financiera. Con independencia de esta medida, los dos Estados miembros afectados podrían suscribir un acuerdo bilateral de reparto del importe de las retenciones en la fuente, con la condición de que no se viesen afectados los derechos de los beneficiarios de los rendimientos a la imputación y al reembolso eventual de las retenciones en su propio Estado, tal y como establecía la propuesta de directiva.

La propuesta modificada de directiva presentada por la Comisión el 18 de julio de 2001, documento COM(2001) 400 final, trata de garantizar la imposición efectiva de los pagos de intereses transfronterizos a personas físicas en la Unión Europea. Esta propuesta modificada incorpora los acuerdos adoptados por el Consejo de Economía y Finanzas de la UE, celebrado los días 26 y 27 de noviembre de 2000, sobre la imposición del ahorro transfronterizo y sustituye a la propuesta de directiva de 4 de junio de 1998 que se basaba en una solución conocida como "modelo de coexistencia", según la cual cada Estado miembro podía libremente elegir entre aplicar una retención a cuenta a los intereses pagados a individuos residentes en otros Estados miembros o, alternativamente, proporcionar información al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo de los intereses.

El punto de arranque de la nueva propuesta de directiva de 18 de julio de 2001 es el acuerdo unánime de los Estados miembros, adoptado en el Consejo Europeo de Santa María da Feira celebrado los días 19 y 20 de junio de 2000, de que el intercambio de información, sobre una base lo mas amplia posible, fuera el objetivo último de la UE de conformidad con la evolución de la situación internacional. Este cambio de orientación se materializa en las siguientes propuestas:

1. Regla general. Los Estados miembros que abonen intereses del ahorro a personas físicas residentes en otro Estado miembro deberán informar de ello a los demás Estados miembros a partir del momento de la entrada en vigor de la Directiva. No obstante, durante un período de transición de siete años, Bélgica, Luxemburgo y Austria podrán efectuar una retención a cuenta, del 15% los tres primeros años del 20% los años restantes, en lugar de proporcionar información. Los tres países transferirán el 75% de la retención practicada al estado miembro de residencia del perceptor del rendimiento.
2. Ámbito de aplicación. Abarca los intereses de los créditos de todo tipo, incluidos los depósitos en efectivo y las obligaciones societarias y del Estado, así como otras garantías negociables similares de la deuda. La definición del pago de intereses incluye los intereses acrecentados o capitalizados como, por ejemplo, los que se consiguen en la cesión o el rescate de las obligaciones cuyos intereses suelen pagarse al vencimiento junto con el principal<sup>213</sup>. Incluye, asimismo, el rendimiento de los intereses de inversiones indirectas a través de organismos de inversión colectiva –fondos de inversión administrados por un gestor cualificado, que invierte los fondos de particulares en una amplia gama de activos con arreglo a unos criterios de riesgo bien definidos–.

---

<sup>213</sup> Obligaciones de cupón cero.



3. Cláusula de protección relativa a las emisiones de obligaciones para evitar la disfunción del mercado. La mayoría de los títulos existentes de obligaciones nacionales e internacionales y de otros títulos de crédito negociables contienen las llamadas cláusulas "de recaudación en bruto"<sup>214</sup>. Sin embargo, una cláusula de amortización anticipada generalmente permite al emisor redimir la obligación a su valor nominal. Una amortización anticipada de ese tipo se haría al valor nominal de la obligación y no a su valor de mercado, lo cual podría ocasionar pérdidas económicas para los titulares de obligaciones en función de las condiciones del mercado. La cláusula de protección permitirá excluir del ámbito de la Directiva durante el período de transición las obligaciones y los demás títulos de crédito negociables emitidos antes del 1 de marzo de 2001. Para evitar distorsiones de la competencia entre agentes pagadores de distintos Estados miembros, la protección actuará independientemente de que dichos agentes estén establecidos en Estados miembros que apliquen una retención a cuenta o practiquen el intercambio de información. La propuesta contempla asimismo la aplicación de la cláusula de protección cuando se emita un nuevo título en términos idénticos a los de una anterior emisión, es decir, cuando se produzca una emisión continua de una obligación existente, después del 1 de marzo de 2002.
4. Retenedor. El agente pagador, por lo general un banco, que abone intereses a una persona física deberá proporcionar información o bien, durante el periodo de transición, efectuar la retención a cuenta y transferirla a su Estado miembro de establecimiento. En este contexto, se entiende por intereses todos los intereses debidos a una persona física residente en otro Estado, con independencia de que el rendimiento proceda de fuentes internas o externas a la Unión Europea. Además de ello, el agente pagador deberá seguir determinados trámites para establecer la identidad y residencia del beneficiario efectivo de los intereses.

### **2.3. SÍNTESIS DE LA EVOLUCIÓN DE LOS PROCESOS DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA**

En este epígrafe extractamos y sistematizamos, atendiendo a criterios de relevancia para nuestra investigación, las principales conclusiones del capítulo, tratando de dar una idea lo mas exacta posible del marco jurídico y del estado actual de los procesos de armonización acometidos por la UE.

El objetivo consiste en dejar perfectamente definida la legislación vigente de la Unión en materia de imposición que afecta a Canarias en la discusión y negociación de su *status* futuro como territorio ultraperiférico de la Unión.

#### **Los fundamentos jurídicos de la armonización**

— El primer fundamento jurídico de los procesos de armonización fiscal emprendidos por la Unión Europea hay que buscarlo en el artículo 3.1.c) del Tratado de Roma que dispone que

---

<sup>214</sup> Una cláusula de recaudación en bruto compromete al emisor a compensar al inversor cualquier impuesto retenido a cuenta por el Estado u organización del emisor.

para alcanzar los fines comunitarios la acción de la Comunidad perseguirá el establecimiento de un mercado único basado en la libre circulación de las personas, mercancías, servicios y capitales entre los distintos países, así como, un régimen común no discriminatorio de la competencia.

Por tanto, la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea, sino que se convierte en un instrumento necesario para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

— En materia de impuestos indirectos hay que buscar la fundamentación jurídica de la armonización fiscal en el actual artículo 93 del TCE. El Tratado de Roma sólo prevé de forma expresa la armonización de la imposición indirecta y, en particular, la de los impuestos objeto de compensación en el tráfico intracomunitario, esto es, impuestos sobre el volumen de negocios, impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos. Sin embargo, el TCE no fija, ni los plazos ni el procedimiento jurídico a través del cual dicho proceso se debía de llevar a cabo.

— El artículo 94 del Tratado de Roma es la base jurídica utilizada hasta nuestros días para adoptar medidas legislativas comunitarias en materia de imposición directa. Dado que la adopción de medidas en este campo no es competencia exclusiva de la Comunidad, perteneciendo esta materia al ámbito de las competencias compartidas, también denominadas concurrentes, quedará sometida al principio de subsidiariedad. Este principio, enunciado por el artículo 3.º B del Tratado de Roma, establece que la Comunidad intervendrá en aquellas materias que no sean de su exclusiva competencia sólo cuando los objetivos pretendidos no puedan ser alcanzados de *"manera suficiente"* por los Estados miembros.

— Resultando que:

1. La Comunidad no posee competencia exclusiva ni concurrente en materia de fiscalidad directa. Posee sin embargo competencia en materia de libertades económicas y libre competencia, que abarcará el ámbito de la fiscalidad directa cuando ésta afecte a la consecución de estos objetivos. En este caso, la competencia será de carácter concurrente y estará sometida, en consecuencia, al principio de subsidiariedad.
2. Cuando la Comunidad tenga que acometer una iniciativa en materia de imposición directa deberá dar prioridad a la coordinación frente a la armonización. Sólo en caso de que las exigencias de no discriminación y seguridad jurídica, o de uniformidad en el territorio comunitario, lo hagan estrictamente necesario, se hará uso de la armonización de carácter vinculante.
3. Si el mecanismo de la armonización resultase indispensable, la Comunidad deberá utilizar el instrumento que permita mayor grado de discrecionalidad a la actividad legislativa de los Estados miembros en materia de imposición directa.

— De conformidad con lo dispuesto por el artículo 94 del TCE, las disposiciones legislativas emanadas de las instituciones comunitarias, en relación con los impuestos directos, deben de cumplir cuatro requisitos:

1. El mecanismo que tiene que utilizar la Comunidad para legislar en materia de impuestos directos es la directiva.
2. Las directivas sólo pueden dictarse para aproximar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros y no cualquier otro tipo de norma.

3. Las disposiciones de los Estados miembros que se pretendan aproximar tienen que incidir directamente en el establecimiento o el funcionamiento del Mercado Común, de tal forma que la medida armonizadora sea absolutamente necesaria.
4. Por último, la medida debe adoptarse en el Consejo por unanimidad, lo que implica que cada Estado miembro tiene un derecho de veto.

— El artículo 96 del Tratado de la Comunidad Europea podría muy bien utilizarse en teoría como base jurídica para la armonización de la imposición directa en la medida en que las diferencias entre los sistemas fiscales nacionales de los Estados miembros afecten a la libre competencia. Sin embargo, y pese a que el artículo 96 no exige unanimidad del Consejo sino mayoría cualificada, y por tanto, una previsible mayor velocidad del proceso armonizador, lo cierto es que este artículo no se ha utilizado hasta nuestros días como fundamento jurídico para la armonización de la fiscalidad de los Estados miembros.

## **El estado actual del proceso de armonización de la Imposición Indirecta**

### *Armonización del IVA*

— En nuestra opinión el proceso de armonización del IVA se encuentra estancado desde la aprobación por el Consejo de las Directivas números 91/680, de 16 de diciembre de 1991, modificando el sistema común de IVA y suprimiendo las fronteras fiscales dentro del territorio comunitario, y la número 92/77, de 19 de octubre de 1992, sobre la aproximación de tipos impositivos en el IVA, que se incorporaron al derecho nacional de los Estados miembros antes del 1 de enero de 1993.

El contenido de estas dos directivas quedó desvirtuado cuando la Comisión y el Consejo deciden fijar un periodo transitorio provisional, desde el 1 de enero de 1993 hasta el 31 de diciembre de 1996, dentro de la fase transitoria flexibilizando el calendario de cumplimiento de lo que debería constituir la fase definitiva del proceso de armonización de la fiscalidad indirecta.

— Para superar este régimen transitorio, que causaba insatisfacción general, la Comisión presentó el 22 de julio de 1996 el documento denominado "Un Sistema Común de IVA. Programa para el Mercado Único" —documento COM(96) 328 final—. Este documento contenía un programa de acción dividido en cinco etapas y un calendario para ejecutarlas y su finalidad era solucionar los problemas detectados en la aplicación del IVA e introducir progresivamente un sistema común de IVA basado en el principio de gravamen en el Estado de origen.

Sin embargo sostenemos que hasta la fecha no se ha avanzado prácticamente nada en la ejecución de las tres últimas etapas del programa de trabajo fijado en julio de 1996. Si bien es cierto que la Comisión ha tratado de impulsar decididamente el proyecto de implantación de un nuevo sistema común de IVA, entendemos que no es menos cierto que no ha encontrado en el Consejo y en el Parlamento, al menos de momento y en nuestra opinión, el necesario respaldo.

Creemos que la Comisión basó una parte importante de su estrategia para conseguir la transición al nuevo sistema común de IVA en la modificación del estatuto jurídico del Comité de IVA. La aprobación de la propuesta de directiva del Consejo, presentada por la Comisión mediante el documento COM(97) 325 final, habría permitido a la Comisión atribuirse competencias de ejecución y modificar la consideración del Comité del IVA, confiriendo a sus decisiones carácter jurídicamente vinculante, lo que hubiese permitido reducir el grado de dificultad que reviste la adopción de cualquier medida tendente a la armonización de la imposición indirecta en materia de IVA.

El 7 de junio de 2000 la Comisión presenta su programa de trabajo para 2001, contenido en el documento COM(2000) 348 final, en el que, por un lado, identifica el objetivo de la imposición en el Estado miembro de origen como un objetivo de la Unión Europea a largo plazo y, por otro lado, define una estrategia que considera viable y que entiende debería permitir mejorar a corto plazo el funcionamiento del mercado interior. Dicha estrategia se basa en cuatro objetivos centrales:

1. Simplificación de las normas existentes.
2. Modernización de las normas actuales.
3. Aplicación más uniforme de las disposiciones vigentes.
4. Nueva aplicación de la cooperación administrativa.

Esta nueva estrategia parece igualmente frenada por la lenta actividad legislativa del Consejo a pesar de que en la Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social presentada por la Comisión el 23 de mayo de 2001<sup>215</sup> se afirma que la estrategia propuesta por la Comisión en junio de 2000 fue "*...muy bien acogida por los Estados miembros cuando se presentó en el Consejo*".

#### *Armonización de las accisas*

— Las *accisas* forman parte del sistema tributario europeo de imposición indirecta y son definidas por la Directiva 92/12/CEE como los gravámenes sobre consumos específicos que en aplicación de la normativa comunitaria se superponen al gravamen general sobre el consumo al formar parte de la base imponible sobre la que se aplica el IVA —a excepción de la *accisa* sobre las labores del tabaco—.

— Las *accisas* armonizadas son aquellas que gravan:

1. Los aceites minerales (hidrocarburos).
2. Los tabacos manufacturados.
3. Los alcoholes y bebidas derivadas.
4. La cerveza.
5. Y los vinos y otras bebidas fermentadas.

Las restantes *accisas* no armonizadas pervivirían como impuestos sobre el consumo en el seno de los ordenamientos internos de los Estados miembros en tanto no supusieran perjuicio alguno al tráfico comercial intracomunitario.

— La Directiva 92/12/CEE del Consejo es la disposición directriz de la armonización de estos impuestos y vino a establecer una normativa común a los diversos impuestos especiales al armonizar su estructura interna y regular el sistema de suspensión del impuesto.

— Con relación al ámbito territorial de aplicación, el artículo 2 de la Directiva 92/12/CEE, en sus apartados 2 y 3 respectivamente, dispone la no obligatoriedad de aplicar esta

<sup>215</sup> COM (2001) 260 final, "Política fiscal en la Unión Europea – Prioridades para los próximos años". Pág. 11, segundo párrafo.

directiva a Canarias ni a los departamentos franceses de Ultramar, permitiendo no obstante al Reino de España<sup>216</sup> y a la República Francesa adoptar libremente la decisión de aplicar las directivas reguladoras de los Impuestos Especiales a sus respectivos territorios para la totalidad o a alguno de los productos armonizados en particular.

— La Directiva 92/12/CEE reguló el régimen de suspensión del impuesto que supone la aplicación del principio de imposición en destino, de tal forma que los productos objeto de estos impuestos son gravados en el Estado en que se consumen.

— Las Directivas números 92/79/CEE, 92/80/CEE, 92/81/CEE, 92/82/CEE, 92/83/CEE y 92/84/CEE, tienen como objetivo la armonización de los tipos de gravamen de cada una de las distintas *accisas*. Definen el ámbito objetivo de aplicación de cada impuesto y su base imponible.

— Las directrices de la evolución futura del proceso de armonización de las *accisas* en el ámbito comunitario se encuentran definidas en la Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social presentada por la Comisión el 23 de mayo de 2001<sup>217</sup>. En dicha comunicación, y en relación con los impuestos especiales, la Comisión defiende dos frentes de trabajo:

1. Sostiene que es esencial avanzar, tras cuatro años de estancamiento, "*incluso si no pudiera obtenerse la unanimidad*", en la propuesta de Directiva del Consejo presentada por la Comisión en 1997 cuyo objeto era reestructurar el marco comunitario de imposición de los productos energéticos.
2. Acometer una aproximación en el campo de la imposición de los vehículos.

#### *Armonización de los impuestos sobre concentraciones de capitales y transacciones de títulos*

— El inicio de los procesos de armonización comunitaria en esta materia cabe situarlo en la aprobación por el Consejo, el 17 de julio de 1969, de la Directiva 69/335/CEE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Esta Directiva ha sido objeto de diversas modificaciones mediante la aprobación de las directivas números 73/79/CEE y 73/80/CEE, ambas de 9 de abril de 1979, 74/553/CEE, de 7 de noviembre de 1974, y 85/303/CEE, de 10 de junio de 1985.

— La tendencia previsible del proceso de armonización de los impuestos indirectos sobre la transmisión de títulos valores, se encuentra marcada por la Propuesta de Directiva presentada por la Comisión al Consejo, de fecha 2 de abril de 1976, relativa a los impuestos indirectos sobre las transmisiones de títulos valores, posteriormente modificada por la Propuesta de Directiva de fecha 14 de abril de 1987, al objeto de adaptarla a la liberalización del movimiento de capitales. Estos son hasta la fecha los únicos documentos que, aun sin valor normativo, existen en relación con la imposición sobre la transmisión de títulos valores, siendo el objetivo final la eliminación de todos los impuestos sobre las transacciones de títulos.

— Por último, el régimen fiscal armonizado aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de activos realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros ha sido establecido en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990.

---

<sup>216</sup> Haciendo uso de esta facultad, el Reino de España extendió la aplicación de la Ley 38/1992 a Canarias en relación con determinados impuestos especiales –cerveza, alcohol y bebidas derivadas, y productos intermedios– de lo que no cabe concluir que se trata de imposición armonizada, sino que, la tributación de tales productos se ha acogido de forma totalmente voluntaria y unilateral a unas directivas que no la tienen como destinataria.

<sup>217</sup> COM (2001) 260 final, "*Política fiscal en la Unión Europea - Prioridades para los próximos años*". Págs. 13 y 14.

## La situación actual de la armonización de la Imposición Directa

### *Armonización de los impuestos sobre sociedades*

— El punto de partida de la armonización de los impuestos sobre sociedades de los distintos Estados miembros habría que situarlo también en el "Informe *Neumark*" de 1962. Las propuestas armonizadoras planteadas por este informe en materia de impuesto sobre sociedades fueron evolucionando con el tiempo y mediante la publicación de sucesivos informes —"Informe *Segré*" de 1966, "Informe *Van den Tempel*" elaborado entre 1968 y 1970 y, finalmente, el "Informe *Burke*"—, hasta situarnos en noviembre del año 1975, fecha ésta en la que se produce el primer pronunciamiento oficial de la Comisión relativo a la armonización de la imposición sobre sociedades.

— Las principales disposiciones de derecho derivado comunitario, vigente y propuesto, dictadas en el desarrollo del proceso de armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades podemos agruparlas en cuatro campos temáticos:

1. Política empresarial comunitaria: mejora del entorno empresarial y apoyo a la empresa, especialmente PYMEs debido al importante papel que estas empresas juegan en la creación de empleo y en la estimulación del crecimiento.
2. Política empresarial comunitaria: fomento de la actividad transfronteriza de las empresas en el seno de la unión europea.
3. Aproximación de las normas nacionales del impuesto de sociedades.
4. Normas en el ámbito del derecho de sociedades que, aunque no tienen carácter tributario, pueden ejercer una influencia indirecta en la armonización de la fiscalidad empresarial.

— La preocupación de las autoridades comunitarias por fomentar la actividad transfronteriza de las empresas en el seno de la Unión Europea se justifica por el hecho de que, en su opinión, las ventajas económicas derivadas de la creación de un mercado interior se basan principalmente en el crecimiento de las actividades transnacionales de las empresas, actividades que pueden verse obstaculizadas por deficiencias en los sistemas de coordinación internacional de las normas fiscales.

Las dos distorsiones en la actividad transfronteriza de las empresas que pretenden corregir las disposiciones comunitarias son, en primer lugar, las que afectan a la constitución de sociedades transnacionales y, en segundo lugar, las que afectan al funcionamiento de los grupos de sociedades.

— Para dar solución al problema de las distorsiones que afectan a la constitución de sociedades transnacionales se aprobó el 23 de julio de 1990 la Directiva 90/434/CEE del Consejo. Esta directiva extendió a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros el beneficio fiscal que supone el aplazamiento de la imposición de las plusvalías hasta su realización efectiva, para de esta manera fomentar la constitución de sociedades transnacionales.

— Para tratar de solventar el problema de las distorsiones que afectan al funcionamiento de los grupos de sociedades se adoptó el 23 de julio de 1990 la Directiva 90/435/CEE del Consejo, mediante la que se pretendió eliminar el efecto desincentivador que provocan determinadas disposiciones fiscales a la constitución de grupos de sociedades situadas en Estados miembros diferentes.

— Además de las normas comentadas, existen otras dos propuestas de directiva que completan el tratamiento otorgado a las empresas asociadas:

1. Documento COM(1990) 595 final, de 24 de enero de 1991. Trata de dar solución a lo que considera uno de los obstáculos que impide que las empresas del mercado común funcionen con las mismas características que en un mercado interno. Se trata de la imposibilidad de que una empresa pueda deducirse las pérdidas de establecimientos permanentes o filiales situados en otros Estados miembros.
2. Documento COM(1998) 067 final, de 6 de marzo de 1998. Regula el régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de Estados miembros diferentes. Se trata de evitar que el pago de intereses y cánones entre sociedades de Estados miembros diferentes esté sujeto a condiciones fiscales menos favorables que las que se aplican a las mismas transacciones cuando éstas tienen lugar entre sociedades del mismo Estado miembro.

— El único documento del que se dispone, sin que hasta el momento se haya traducido ni siquiera en normativa propuesta, relativo a la armonización de las reglas de cálculo de la base imponible del Impuesto de Sociedades, es el Anteproyecto de Propuesta de Directiva de marzo de 1988 sobre la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponibles de las empresas. Su aplicación aseguraría por un lado la transparencia de los regímenes de imposición de las empresas, como requisito previo a la armonización de los tipos y, por otro lado, contribuiría a crear un entorno fiscal más favorable caracterizado por una menor complicación y una mayor estabilidad.

— Como última disposición de derecho derivado relevante en materia de armonización del Impuesto de Sociedades, aunque no se trate de derecho tributario, la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, pieza fundamental del modelo contable europeo, puede considerarse un paso previo vital para la armonización de la base imponible del impuesto de sociedades. Las disposiciones de esta directiva con mayor trascendencia fiscal, relativas al balance, a la cuenta de pérdidas y ganancias y a las reglas de valoración son las siguientes:

1. Las cuentas anuales constan de tres documentos que habrán de constituir una unidad: balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria o anexo. Su objetivo es ofrecer una imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad.
2. La estructura del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias debe estar regida por los principios de claridad, legalidad, continuidad, contenido informativo mínimo, flexibilidad y no compensación entre partidas.
3. En cuanto a la estructura del balance, se admiten dos esquemas para su presentación: en forma de cuenta o en forma de lista. El criterio de ordenación, para las partidas de activo, es su grado de liquidez y, para las de pasivo, su exigibilidad.
4. La presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias puede realizarse de acuerdo con uno de los cuatro esquemas propuestos, que resultan de seguir una presentación en forma de lista o en forma de cuenta. En todos los casos las partidas aparecen ordenadas en ingresos y gastos de explotación, ingresos y gastos de índole financiera, e ingresos y gastos excepcionales.
5. Los principios generales en que debe basarse la valoración de las partidas son los de gestión continuada, continuidad, prudencia valorativa, devengo, valoración separada de los elementos de las partidas de activo y pasivo, e identidad del balance de apertura de un ejercicio con el balance del cierre del ejercicio

precedente. A estos principios se añade otro que permite definir el modelo contable desarrollado por la Cuarta Directiva como un modelo convencional de valoración basado en el coste histórico.

— La Comisión se plantea a más largo plazo el objetivo de lograr una mayor integración de las economías de los Estados miembros, profundizando en el Mercado Interior. A este propósito podría servir la armonización de los regímenes nacionales del impuesto de sociedades. La Comisión muestra a este respecto un profundo respeto del principio de subsidiariedad, de tal modo que los países tengan libertad para determinar sus regímenes impositivos, salvo en el caso de que ocasionen importantes distorsiones. El problema reside en saber cuándo la diversidad fiscal en esta materia genera distorsiones y cuándo estas son lo suficientemente importantes como para justificar la aplicación de medidas armonizadoras.

En materia de Impuesto sobre Sociedades es de suponer que continuará la aproximación espontánea de las legislaciones al objeto de evitar las distorsiones que derivarían de sistemas muy divergentes.

— Por último, la Comisión en su Comunicación de fecha 23 de mayo de 2001<sup>218</sup>, al referirse a las prioridades de la Política Fiscal de la Unión en materia de Impuesto sobre Sociedades, afirma que *"Una de las cuestiones importantes... es la de saber si el enfoque de la Comisión tendría que seguir tratando de encontrar soluciones, caso por caso, a los problemas fiscales y, mientras tanto, dejar que sigan coexistiendo los 15 sistemas distintos de impuestos para las sociedades dentro de la UE (y los costes que esto conlleva). La alternativa sería buscar soluciones más globales, políticamente ambiciosas, tales como ofrecer a las sociedades la opción de un conjunto único de normas sobre las que se rija la base imponible de las sociedades para las actividades que realicen en toda la UE. Si se adopta un enfoque basado en el reconocimiento mutuo, por ejemplo, el enfoque de la tributación en función de las normas del país de residencia (la denominada "Imposición en el Estado de Origen"), podrían servir las normas nacionales existentes; de lo contrario, habría que establecer nuevas normas comunes para el ámbito de la UE. Los agentes económicos están a favor de este tipo de solución paneuropea más global para la eliminación de los obstáculos fiscales transfronterizos. Sería un paso de mucho alcance y muy ambicioso, que afectaría a cuestiones fundamentales de la política fiscal de la UE; entre otras cosas, aumentaría la importancia económica global de los tipos de los impuestos sobre sociedades. Además, este sistema adquiriría una nueva dimensión con la ampliación de la UE"*.

Una vez más la Comisión demuestra su voluntad armonizadora, y acentúa la necesidad de ambición política —que se plasmaría en una mayor actividad legislativa del Consejo—, planteándose incluso la posibilidad de un Impuesto de Sociedades paneuropeo.

#### *Armonización de los impuestos sobre la renta de las personas físicas*

— La UE no tiene especial interés en alcanzar la completa armonización de los impuestos personales sobre la renta, al considerar:

1. Que las disparidades fiscales relativas a la imposición de las personas físicas no inciden negativamente en las condiciones de libre competencia entre Estados.
2. Que estos impuestos se configuran como instrumentos nacionales de política económica y social considerando importante mantener la flexibilidad nacional de la política fiscal.

---

<sup>218</sup> COM(2001) 260 final. Pág. 18.



— Sería necesario adoptar las siguientes medidas:

1. Armonizar los criterios utilizados para la determinación de las bases imponibles.
2. Establecer mecanismos de coordinación fiscal, mecanismos de no discriminación, medidas de aproximación de los regímenes de retención en la fuente sobre los rendimientos del capital, implantando además las correspondientes medidas de control.
3. Y, por último, eliminar o paliar los problemas de exceso de gravamen y de doble imposición jurídica.

— En el campo que más se ha avanzado es en el de la retención en la fuente de las rentas del capital. Se pretende el mantenimiento de retenciones a cuenta de impuestos personales globales junto con el intercambio entre los Estados miembros de la información fiscal suficiente para poder controlar las rentas percibidas por los sujetos en estados distintos del de residencia.

— Las principales barreras fiscales a la libre circulación de trabajadores son indirectas y se materializan en una discriminación contra los trabajadores no residentes, ya que, el trabajador no residente en un Estado miembro puede verse penalizado por las diferencias entre las normas tributarias aplicables sobre residentes y no residentes a efectos fiscales en ese Estado miembro, lo que genera una serie de fronteras para los trabajadores en el interior de la Comunidad. Actualmente sólo se cuenta con la Recomendación 94/79/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, que regula un régimen de tributación de los trabajadores fronterizos basado en los siguientes principios:

1. Principio general. Los no residentes y las rentas que puedan percibir no se sujetarán a una tributación superior a la que el Estado en el que generan esas rentas somete a los sujetos residentes.
2. La aplicación del principio general debe someterse, no obstante, al cumplimiento del requisito de obtención en dicho Estado miembro en el que no reside el percceptor de la renta de un porcentaje de renta lo suficientemente alto como para justificar la concesión de un régimen fiscal tan beneficioso. Este porcentaje se ha fijado en el 75% y puede exigirse su adecuada justificación.

— Por último, en materia de armonización de los tipos de retención sobre las rentas del capital mobiliario, la Unión Europea dispone únicamente en la actualidad de una Propuesta de Directiva de fecha 18 de julio de 2001 cuyo objetivo es tratar de garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad.

Esta Propuesta de Directiva, que cuenta con un amplio consenso y con grandes posibilidades de convertirse en directiva a corto plazo, contiene las siguientes disposiciones:

1. Regla general. Los Estados miembros que abonen intereses del ahorro a personas físicas residentes en otro Estado miembro deberán informar de ello a los demás Estados miembros.
2. Ámbito de aplicación. Abarca los intereses de los créditos de todo tipo, incluidos los depósitos en efectivo y las obligaciones societarias y del Estado, así como otras garantías negociables similares de la deuda.
3. Cláusula de protección relativa a las emisiones de obligaciones para evitar la disfunción del mercado. Permitirá excluir del ámbito de la Directiva durante el pe-

río de transición a las obligaciones y a los demás títulos de crédito negociables emitidos antes del 1 de marzo de 2001.

4. Retenedor. El agente pagador, por lo general un banco, que abone intereses a una persona física deberá proporcionar información o bien, durante el periodo de transición, efectuar la retención a cuenta y transferirla a su Estado miembro de establecimiento.

### **CAPÍTULO 3**

## **LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS EN EL MARCO LEGAL COMUNITARIO**



Este capítulo se estructura en torno a cinco epígrafes. En el primero de ellos describimos la evolución histórica del actual Régimen Económico y Fiscal de Canarias, desde su origen más remoto, que se sitúa en la conquista de Canarias a finales del siglo XV, hasta sus más recientes modificaciones introducidas por las leyes 20/1991, de 7 de junio de 1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias y 19/1994, de 6 de junio de 1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Destacamos los aspectos fiscales del régimen especial de Canarias en materia de imposición sobre sociedades y detallamos los distintos tratamientos que en materia económica y fiscal dieron, y continúan dando, las leyes españolas a Canarias, contribuyendo de esta forma a crear su especialidad hacendística y a consolidar su actual *status*. Dejaremos constancia de la diferenciación del régimen canario frente al resto del territorio español.

El segundo epígrafe lo dedicamos a plasmar la evolución que ha experimentado la situación de Canarias en el seno de la Unión Europea desde su integración, en unión del resto del Reino de España, pero con las especialidades contempladas en el protocolo 2.º del Tratado de Adhesión de España a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica, hecho en Madrid el día 12 de junio de 1985, hasta la actualidad bajo la tutela del nuevo artículo 299.2 del TCE.

Estudiaremos como la integración de Canarias, en la por entonces CEE, se produjo respetando lo preceptuado por la Disposición Adicional Tercera de la Constitución española de 1978<sup>219</sup> y por los artículos 45 y 46<sup>220</sup> del Estatuto de Autonomía de Canarias, aprobado por la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto de 1982, en la nueva redacción dada por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre de 1996.

En la primera parte del tercer epígrafe abordamos el estudio de lo que, en la legislación de la Unión Europea, se vienen denominando "ayudas de estado". Hemos tratado de aproximarnos a la legislación comunitaria vigente en materia de ayudas de estado por la enorme trascendencia que tiene la aplicación de este concepto a los particulares incentivos canarios y, dado que en la actuali-

---

<sup>219</sup> La Constitución Española de 1978 regula textualmente: *DISPOSICIONES ADICIONALES (...) Tercera. La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico.*

<sup>220</sup> Los artículos 45 y 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias regulan:

TITULO IV  
De la economía y la hacienda

*Artículo 45.*

La Comunidad Autónoma canaria contará con hacienda y patrimonio propios para el desarrollo y ejecución de sus competencias.

CAPITULO PRIMERO  
Del régimen económico y fiscal de Canarias

*Artículo 46.*

1. Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, propio de su acervo histórico y constitucionalmente reconocido, basado en la libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo.

2. Dicho régimen económico y fiscal incorpora a su contenido los principios y normas aplicables como consecuencia del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica de la Unión Europea, con las modulaciones y derogaciones que permitan paliar las características estructurales permanentes que dificultan su desarrollo.

3. El régimen económico-fiscal de Canarias sólo podrá ser modificado de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional tercera de la Constitución, previo informe del Parlamento canario que, para ser favorable, deberá ser aprobado por las dos terceras partes de sus miembros.

4. El Parlamento canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al régimen económico-fiscal de Canarias.

dad, Canarias se encuentra acogida al artículo 87.3. a) del TCE, que regula precisamente<sup>221</sup> las excepciones a la aplicación del principio general comunitario que dispone la prohibición de las ayudas de estado. La segunda parte del epígrafe la dedicamos al estudio de las disposiciones contenidas en el artículo 299.2 del Tratado de Roma<sup>222</sup> –o Tratado CE indistintamente–, según nueva numeración dada por el artículo 12.1 del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997, y en la redacción dada por el artículo 2.º 55) del propio Tratado de Amsterdam.

Analizamos, en el cuarto epígrafe de este capítulo, la especial situación de que disfrutan en la actualidad en el seno de la Unión Europea las distintas regiones ultraperiféricas que forman parte de la misma. Recogemos las diferencias y analogías que existen en las especificidades individuales y en las condiciones de integración de tales territorios en la Unión Europea.

Por último, en el epígrafe quinto, llevamos a cabo un resumen del contenido del capítulo y exponemos las conclusiones obtenidas en el desarrollo del mismo.

### 3.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL CANARIO

El Régimen Económico y Fiscal de Canarias –en adelante REF o R.E.F. indistintamente– ha pasado por diferentes etapas desde su nacimiento con la conquista de Canarias a finales del siglo XV hasta nuestros tiempos. Dicho régimen se ha tenido que ir moldeando y adecuando a las condiciones sociales y demográficas, geográficas, tecnológicas y económicas, tanto estructurales como coyunturales, vividas por Canarias a lo largo de todo este dilatado período. En este epígrafe vamos a hacer un repaso de las distintas etapas por las que ha ido atravesando el REF de Canarias mediante el estudio de la legislación nacional, describiendo y detallando esquemáticamente los distintos elementos diferenciadores y configuradores de su especialidad económica y hacendística hasta nuestros días. Las especificidades del territorio canario, plasmadas a lo largo del tiempo en las distintas regulaciones de su REF, han propiciado su consolidación como un territorio diferenciado frente al resto del

<sup>221</sup> Las letras a), b) y c) del artículo 87.3 del Tratado de Roma son las encargadas de regular el régimen de excepción de las ayudas de estado. Todas las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea se encuentran actualmente acogidas a la letra a).

<sup>222</sup> Artículo 227 en la redacción original del Tratado de Roma. El apartado 2.º del artículo 227 fue modificado por el Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 y, finalmente, el artículo 2.º 55) del Tratado de Amsterdam volvió a modificar el contenido del apartado 2.º del artículo 227 para darle el contenido actual que textualmente dispone:

*«2. Las disposiciones del presente Tratado se aplicarán a los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias.*

*No obstante, teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizada por su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del presente Tratado en dichas regiones, incluidas las políticas comunes.*

*El Consejo, al adoptar las medidas pertinentes contempladas en el párrafo segundo, tendrá en cuenta ámbitos tales como las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales comunitarios.*

*El Consejo adoptará las medidas contempladas en el párrafo segundo teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las regiones ultraperiféricas, sin poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interior y las políticas comunes».*

territorio español en materia económica y fiscal. Analizaremos, de igual manera, como en el momento de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, Canarias se integró bajo unas condiciones especiales pactadas mediante la firma del protocolo 2.º del Tratado de Adhesión de España a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica, hecho en Madrid el día 12 de junio de 1985 y estudiaremos como ha ido evolucionando, desde el momento de la incorporación hasta el momento actual, el *status* de Canarias como territorio de la Unión Europea.

### 3.1.1. Evolución histórica del actual ordenamiento jurídico, económico y fiscal canario

Desde su conquista, a finales del siglo XV, Canarias ha venido disfrutando de un Régimen Económico y Fiscal diferenciado respecto a las restantes regiones españolas. La especialidad hacendística de Canarias de esta primera etapa, que nace con la Conquista, puede decirse que se mantuvo vigente hasta la reforma tributaria puesta en vigor por la Ley de Presupuestos de 23 de Mayo de 1845 –Reforma Mon-Santillán– que supuso la extensión a Canarias del régimen fiscal común<sup>223</sup>.

La segunda etapa comienza con la promulgación del Real Decreto del 11 de Julio de 1852. En el artículo 1 de este Real Decreto se constituyen como puertos francos los de Santa Cruz de Tenerife, Orotava, Ciudad Real de Las Palmas, Santa Cruz de La Palma, Arrecife de Lanzarote, Puerto de Cabras<sup>224</sup> y San Sebastián, incorporándose así las franquicias aduaneras como un elemento fundamental y configurador del régimen fiscal aplicable a las islas. Estas franquicias fueron ampliadas posteriormente por la Ley de 10 de Junio de 1870 al puerto de Valverde y a los demás puertos de la por entonces provincia de Canarias.

La Ley de Puertos Francos, de 6 de Marzo de 1900, confirmó estas franquicias aduaneras, extendiéndolas a todas las Islas Canarias e incluyendo en su ámbito de aplicación a los impuestos sobre el consumo, tal como confirmó el Tribunal Supremo en la Sentencia de 8 de Abril de 1964. La Ley 30/1972, de 22 de Julio, de Régimen Económico Fiscal de Canarias, ratificó y actualizó el régimen económico y fiscal de las islas<sup>225</sup>.

Por otra parte, la Ley de 11 de Julio de 1912, que instauró los actuales Cabildos Insulares, supuso un nuevo planteamiento de la financiación de las Corporaciones Locales canarias, que han tenido desde entonces un régimen especial de financiación a través de los Arbitrios Insulares. La ley 30/1972, de 22 de Julio, de Régimen Económico Fiscal de Canarias, creó como recursos de las Haciendas locales canarias el Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías con sus dos tarifas –especial y general– y el lujo, derogando todos los complejos arbitrios existentes hasta la fecha.

La entrada en vigor el 1 de Enero de 1986 de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, supuso la derogación del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas<sup>226</sup>, sin embargo, en Canarias, Ceuta y Melilla no se aplicaría el Impuesto sobre el valor

<sup>223</sup> Existieron algunas vulneraciones de la especialidad hacendística de Canarias a lo largo de su primera etapa de vigencia, como por ejemplo, la creación, mediante la Real Orden de 16 de Enero de 1812 de la Intendencia de Canarias con el fin de aplicar el régimen general.

<sup>224</sup> Nombre original de la capital de la isla de Fuerteventura que fue sustituido por el actual "Puerto del Rosario" en 1956.

<sup>225</sup> Esta Ley estableció las siguientes especialidades tributaria para Canarias:

- a) No se aplicaría en Canarias la Renta de Aduanas con algunas excepciones.
- b) Se haría una aplicación diferenciada respecto al régimen común del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, del Impuesto sobre el Lujo y de los Impuestos Especiales.
- c) La cuantía de la dotación al Fondo de Previsión para Inversiones (F.P.I.) sería superior a la establecida para la Península e Islas Baleares como especialidad en los impuestos directos.

<sup>226</sup> Disposición Final Segunda a) de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto de 1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Añadido<sup>227</sup>, manteniéndose vigente un Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas sustancialmente recortado en cuanto al hecho imponible<sup>228</sup> por aplicación de lo preceptuado por el Real Decreto Ley 6/1985, de 18 de Diciembre, de adaptación de la imposición indirecta en Canarias, Ceuta y Melilla.

La Ley 20/1991, de 7 de Junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, dictada conforme a las exigencias de la Comunidad Económica Europea, supuso:

1. Derogación de la Tarifa General del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías a partir de la entrada en vigor del Arbitrio sobre la Producción y la Importación<sup>229</sup>.
2. Mantenimiento de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías en los términos previstos en el artículo 6 del Protocolo 2.º del Tratado de Adhesión de España a la Comunidad Económica Europea.
3. Creación del Impuesto General Indirecto Canario –en adelante IGIC o I.G.I.C. indistintamente– y derogación del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas –vigente por Real Decreto Ley 6/1985– y del Arbitrio Insular sobre el Lujo.
4. La creación de un sistema de incentivos a la inversión en Canarias en el que, homologándose su regulación con la del resto del territorio nacional, se conservaba la especialidad histórica de Canarias.

El 6 de julio de 1994 se aprueba la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias<sup>230</sup>, aún hoy vigente a pesar de la aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que dispuso expresamente, en el apartado 2.20 de su disposición derogatoria única, la vigencia de la Ley 19/1994. Este apartado 2.20 de la disposición derogatoria única de la Ley 43/1995, en virtud del cual se mantienen vigentes los incentivos fiscales para Canarias creados y consolidados por la Ley 19/1994, ha tenido por tanto una importancia decisiva en la configuración del actual sistema tributario canario.

La disposición derogatoria única de la Ley 19/1994 derogó, a la entrada en vigor de la Ley, cuantas disposiciones, legales o reglamentarias, se opusieran a ella y, en particular, los artículos que integraban el Título II de la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias, respecto a aquellas materias que fueron objeto de regulación por la Ley 19/1994.

---

<sup>227</sup> Artículo 2.2 de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto de 1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>228</sup> El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (I.G.T.E.) que quedaría vigente en Canarias, Ceuta y Melilla tras su derogación para el resto del territorio nacional se aplicaría exclusivamente a los actos, contratos y operaciones especificadas en los apartados c), d), e), e i) del artículo 3 del Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, apartados éstos que comprendían los siguientes hechos imponibles:

a) Apartado c).—Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, realizadas por quienes se dediquen habitualmente y mediante contraprestación a ésta actividad, cualquiera que sea la persona para la que se lleve a cabo.

b) Apartado d).—Los arrendamientos de bienes, realizados por personas naturales o jurídicas con carácter habitual y mediante contraprestación.

c) Apartado e).—Los arrendamientos y prestaciones de servicios realizados por personas naturales o jurídicas con carácter habitual y mediante contraprestación.

d) Apartado i).—Las transmisiones de bienes inmuebles realizadas por quienes habitualmente se dediquen a ésta actividad mediante contraprestación.

<sup>229</sup> 1 de julio de 1991 en aplicación de lo dispuesto por la Disposición Final 3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

<sup>230</sup> Boletín Oficial del Estado de 7 de julio de 1994.



La finalidad de la Ley 19/1994 queda patente en su exposición de motivos, al disponer que las bases económicas del Régimen Económico Fiscal de Canarias, articuladas por la Ley 19/1994, nacieron con la aspiración de regular la vida económica canaria durante el tramo final del siglo XX y las primeras décadas del siglo XXI. Se trata pues de una Ley que aspira a legislar con carácter permanente, creando unas bases económicas elaboradas, adaptadas a los cambiantes tiempos económicos y sociales, consensuadas y duraderas, tratando el legislador de dotar a la Ley de *"mecanismos de flexibilidad suficientes con los que hacer frente a variantes que sucedan tanto en el entorno económico internacional y comunitario como en los escenarios internos"*. Se trataba de construir un cuerpo legal con aspiraciones de perdurar en el tiempo, para lo cual era imprescindible que no colisionase con la normativa comunitaria vigente o por venir, no contraviniendo los principios comunitarios.

La Ley 19/1994 apunta cuales son los motivos que hacen necesaria la modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, hasta entonces regulado básicamente por la Ley 30/1972, de 22 de julio. Desde la crisis de los años 70 y, sobre todo, en la década de los años 80, la realidad económica mundial se había ido modificando sustancialmente, tanto en sus formas de actuación, esquemas organizativos y financiación internacional, como en las inversiones de los distintos sectores y países. Estos cambios alteraron radicalmente la gestión de la empresa, el mundo del trabajo, la competencia entre zonas, los procedimientos y políticas de intervención pública y hasta los sistemas de incentivos o promoción económica y localización inversora. Se imponía por consiguiente atender a este importante y urgente reto de adaptar y ajustar el Régimen Económico y Fiscal, fundamental dispositivo del marco canario, a las circunstancias reinantes.

La dimensión conjunta de los cambios descritos había dejado virtualmente inservible al parcialmente vigente Régimen Económico Fiscal de 1972, ya revisado en sus aspectos fiscales por la Ley 20/1991, de 7 de junio. Se trataba de contribuir de modo significativo a que el modelo de desarrollo canario encontrase una plataforma de empuje notable, pues esas aludidas nuevas circunstancias exigían que Canarias tuviese una posición competitiva en el orden económico, de calidad de vida y cohesión en lo social, y de autonomía cooperante en el sistema político existente.

Canarias, históricamente, había dispuesto de un régimen de libertad comercial que implicaba la existencia de franquicias al consumo, menor presión fiscal indirecta y exención de la práctica de determinados monopolios estatales. Estas condiciones propiciaron en Canarias un específico y diferencial modelo económico-fiscal respecto al dominante en el resto del territorio nacional.

La Constitución de 1978, el posterior Estatuto de Autonomía de 1982 y los Protocolos que Canarias ha tenido en las relaciones del Reino de España con la Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea, han respetado parte de esas especificidades en lo que constituye propiamente un acervo reconocido y compatibilizado en el proyecto comunitario.

Sin embargo, esta singularidad ha debido integrar y asumir determinados presupuestos legales y funcionales correspondientes al ordenamiento vigente en la Unión Europea. Estos hechos terminaron por reducir al mínimo la operatividad de la Ley 30/1972 que, en sus planteamientos estratégicos y en buena parte de su articulado, reflejaba contradictorias y ambiguas formas de regulación, al mezclar medidas típicas de políticas librecambistas con otras claramente proteccionistas.

La Ley 19/1994 pretendió armonizar y adecuar coherentemente los márgenes de autonomía derivados de la tradición económico-fiscal canaria con los aspectos compatibles resultantes de los ámbitos nacional y comunitario. Este nuevo y necesario Régimen Económico y Fiscal, especial de Canarias, concilió los principios de su diferencialidad, reconocidos en los ordenamientos español y comunitario, con el diseño operativo de un sistema impulsor de la actividad económica, de la creación

de empleo, de la potenciación de sus distintos espacios insulares, de la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y de la presencia del inversor exterior.

Según la exposición de motivos de la Ley 19/1994, los principios estratégicos que informan el esquema de este nuevo Régimen Económico y Fiscal, suponen:

1. Mantener una significativa menor presión fiscal que la media del resto de España y de la Comunidad Económica Europea. Se trata con ello de que Canarias disponga de una «atractividad» territorial capaz de compensar aspectos negativos y efectos desfavorables derivados de la insularidad económica.
2. Configurar una estructura impositiva con tributos equivalentes o similares a los existentes en el resto de España y de la Unión Europea, que permita facilitar las operaciones de perfeccionamiento activo y publicitar las ventajas de la menor presión fiscal.
3. Incorporar un bloque de incentivos fiscales y económicos que genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial.
4. Crear una Zona Especial Canaria en la que, respetando el principio de estanqueidad, puedan ubicarse capitales y empresas provenientes del exterior que, atraídos por las ventajas inherentes a este tipo de zonas especiales, coadyuven a potenciar el desarrollo económico y social del archipiélago.
5. Estructurar unas reglas de comportamiento y un dispositivo de medidas y acciones que faciliten las intervenciones públicas orientadas a minimizar los costes de cumplimiento y coordinación entre contribuyentes y Administraciones. Diseñar un sistema lo suficientemente flexible como para encajar, sin mayores contratiempos, retoques y adaptaciones a circunstancias excepcionales o de fases recesivas.
6. Potenciar simultáneamente a la nueva inserción en los entornos exteriores de la economía española, una sólida vertebración del mercado regional y, por ende, de las distintas islas que componen el archipiélago canario. A tal fin se tuvieron muy presentes las ayudas posibles y factibles para el aprovechamiento de los recursos endógenos, los intercambios interinsulares y la promoción especial de actividades. Como tal se contemplan incentivos discriminatorios positivos en islas menores y zonas de especial problemática en las islas capitalinas.
7. Ponderar que en los nuevos presupuestos de funcionamiento de la economía y del actual complejo institucional, los programas de desarrollo y las acciones conjuntas de los agentes, instancias y organismos públicos encuentren alicientes motivadores.

En función de lo expuesto, esta Ley justifica su calificativo de especial en elementos como los siguientes:

1. Contar con un bloque de incentivos destinados a compensar problemas de discontinuidad territorial y a promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias.

2. Reparar en áreas sensibles de atención debido a las consecuencias estructurales que provocan los problemas existentes en materias tales como los transportes, agua, energía, producción y comercialización de productos agrícolas de exportación y consumo interno, pesca, telecomunicaciones y, finalmente, proyectos de investigación y desarrollo que utilizan recursos endógenos y cualificaciones especiales.
3. Configurar un sistema flexible en los objetivos de fomento y atención especial, pero sin dañar a la consistencia de una Hacienda local canaria recientemente modernizada a raíz de las modificaciones fiscales de la Ley 20/1991 y al esquema operativo del POSEICAN<sup>231</sup>.
4. Propiciar una función eficaz y creciente de la economía canaria en el Atlántico, mejorando el aprovechamiento de su posición estratégica e incorporando el carácter de frontera sur de la Unión Europea.

### **3.1.2. Antecedentes históricos en el Impuesto sobre Sociedades español de los actuales incentivos fiscales canarios: El Fondo de Previsión para Inversiones y la deducción por Inversión en activos fijos nuevos (1957-1991)**

La especialidad hacendística de Canarias se pone de manifiesto en el Impuesto sobre Sociedades español durante el período objeto de estudio primordialmente a través de la aplicación diferenciada del Fondo de Previsión para Inversiones, vigente en Canarias desde 1957 hasta 1991. Este incentivo se aplicó en Canarias con una intensidad distinta del resto del territorio español desde el 1 de enero de 1973<sup>232</sup> hasta el 31 de diciembre de 1991<sup>233</sup>, siendo también diferente el período de aplicación del incentivo respecto al resto del territorio nacional.

Por su parte, la deducción por inversiones regulada por el artículo 26 de la Ley 61/1978, cuya entrada en vigor tuvo lugar el 1 de enero de 1979, se aplicó en Canarias durante el período 1979 a 1991 de igual forma que en el resto del territorio español. Sin embargo, el artículo 94 de la Ley 20/1991, dispuso que a partir del primer ejercicio económico cerrado con posterioridad al 31 de diciembre de 1991, el incentivo regulado por el artículo 26, se aplicaría en Canarias con una intensidad y límites sobre cuota líquida diferentes y superiores que en el resto del territorio español. Por ello, creemos que tiene especial relevancia para nuestra investigación el estudio de la evolución del incentivo desde 1979 hasta 1995<sup>234</sup>, porque ello nos permitirá comprender la situación actual del incentivo en Canarias, diferenciada frente al resto del territorio español.

En el período analizado también existieron en el Impuesto de Sociedades otros incentivos fiscales de notoria relevancia, tales como la "Reserva para Inversiones de Exportación" – introducida por el artículo 50 del Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre de 1967, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Enti-

<sup>231</sup> Ver nota a pié de página número 11 en el capítulo 1, pág. 18.

<sup>232</sup> Fecha de entrada en vigor de la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias y, consecuentemente, de su artículo 21 que dispuso la diferenciación de intensidad de aplicación del incentivo a favor de Canarias y el período de aplicación de la medida hasta el 31 de diciembre de 1983.

<sup>233</sup> Fecha en que fue definitivamente derogado en Canarias el citado incentivo.

<sup>234</sup> Año en que la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, suprimió el incentivo con carácter general, salvo para Canarias, al derogar la Ley 61/1978 y, consecuentemente, su artículo 26.

dades Jurídicas<sup>235</sup>– y la "Exención por Reinversión" –introducida por el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre de 1978, del Impuesto sobre Sociedades<sup>236</sup>–, sin embargo esos otros incentivos se aplicaron en Canarias de la misma forma que en el resto del territorio común por lo que no son objeto del presente capítulo.

### *El Fondo de Previsión para Inversiones*

El incentivo más importante que existió para Canarias en este período, en materia de imposición sobre sociedades, fue el derogado Fondo de Previsión para Inversiones –en adelante F.P.I. o FPI indistintamente–. Este importante<sup>237</sup> incentivo fue diseñado como una reserva especial por los artículos 97 a 114, ambos inclusive, de la Ley de 26 de Diciembre de 1957. Esta reserva se nutría con cargo a aquella parte de los beneficios que determinadas empresas destinaran a autofinanciar la adquisición de elementos materiales de activo fijo, de tal forma que, las cantidades dotadas a esta reserva especial quedaban exentas de la obligación general de tributar. Posteriormente, el Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre de 1967, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, recogió en sus artículos 33 a 49, ambos inclusive, la prórroga y regulación del FPI.

El F.P.I. fue suprimido con carácter general por la disposición final tercera de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ley que estableció como estímulo general a la inversión empresarial la deducción por inversiones. Sin embargo esta supresión no pudo hacerse efectiva en Canarias, puesto que, con anterioridad, se había dispuesto la vigencia hasta el día 31 de Diciembre de 1982 de un régimen especial del Fondo de Previsión para Inversiones como

---

<sup>235</sup> La Reserva para Inversiones de Exportación consistía en la posibilidad de deducir de la base imponible del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas en la cantidad que las sociedades y demás entidades que desarrollasen las actividades de exportación determinadas reglamentariamente y aquellas a las que se hubiese otorgado «Carta de Exportador» aquellas cantidades que destinasen de sus beneficios a la reserva.

La deducción tenía como límite del 30 por 100 del beneficio obtenido, que se ampliaría al 50 por 100 cuando se tratase de entidades que sólo ejerciesen actividades protegidas puramente comerciales. Si las actividades incluidas en la «Carta de Exportador» figuraban además entre las señaladas reglamentariamente a efectos de la reserva, los referidos límites se elevaban al 40 y 60 por 100, respectivamente.

La Reserva para Inversiones de Exportación era compatible con la Previsión para Inversiones a cuyo régimen quedaba asimilada, siéndole en consecuencia aplicables las normas contenidas en los artículos 37 y 43 a 49 del Decreto 3359/1967.

<sup>236</sup> El artículo 15.8 de la Ley 61/1978, en la redacción original, dispuso: "...los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas, necesarios para la realización de sus actividades empresariales, no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino en un período no superior a dos años o no superior a cuatro años si durante el primero la sociedad presenta un plan de inversiones a la Administración e invierte durante los dos primeros al menos un 25 por 100 del total del incremento". Posteriormente, la disposición adicional quinta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, condicionó el disfrute del incentivo al cumplimiento adicional de los requisitos impuestos por los nuevos párrafos 2.º y 3.º del artículo 15.8 que disponían: "El disfrute de la exención por reinversión será incompatible con la deducción de los gastos derivados de la adquisición o utilización posterior de los elementos enajenados, cualquiera que sea el ejercicio en que se devenguen. El sujeto pasivo podrá optar entre el disfrute de la exención por reinversión y la deducción de los mencionados gastos.

Los elementos en que se materialice la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, durante un período de dos años si se tratase de bienes muebles o de diez si fueran inmuebles, excepto que el importe obtenido por su transmisión o el valor neto contable, si fuere menor, se apliquen a la adquisición de nuevos elementos que deberán mantenerse durante el período que restase para completar los plazos de dos y diez años, según la naturaleza del elemento enajenado".

<sup>237</sup> Afirmamos que el F.P.I. fue un incentivo importante en Canarias por la magnitud de las dotaciones realizadas en Canarias al citado Fondo, que se tradujo en un cuantioso ahorro tributario para aquellos sujetos pasivos que se pudieron acoger al incentivo.

incentivo fiscal a la inversión privada en Canarias por aplicación del artículo 21 de la Ley 30/1972, de 22 de Julio, de Régimen Económico-Fiscal de Canarias<sup>238</sup>.

La vigencia del régimen especial del Fondo de Previsión para Inversiones en Canarias, a pesar de la supresión general dispuesta por la Ley 61/1978, fue reconocida mediante el Real Decreto 2600/1979, de 19 de Octubre, al interpretar que la Ley 30/1972 establecía un régimen especial por razón del territorio comprendido en la excepción del artículo segundo de la Ley 61/1978 y, en consecuencia, plenamente vigente. No obstante, el Real Decreto 2600/1979 sólo reconoció la vigencia del régimen especial canario del Fondo de Previsión para Inversiones respecto de las sociedades y demás entidades jurídicas, mientras que el régimen especial del Fondo de Previsión para Inversiones en Canarias de la Ley 30/1972 extendía el beneficio fiscal a todos los empresarios, adoptasen éstos forma individual o social.

A pesar de la confusión inicial causada por el reconocimiento parcial de la vigencia del Real Decreto 2600/1979, no tardó en admitirse la legalidad de la extensión del ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial del Fondo de Previsión para Inversiones en Canarias no sólo a los empresarios que revistiesen forma societaria, sino también a los empresarios individuales<sup>239</sup>.

Más tarde, la vigencia del Real Decreto 2600/1979 fue declarada expresamente por la disposición final segunda del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre de 1982, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

El ámbito de aplicación del Fondo de Previsión para Inversiones tenía por tanto en Canarias una triple dimensión:

1. En primer lugar, el ámbito subjetivo de aplicación se extendía a todos los empresarios individuales, profesionales y sociedades respecto de los establecimientos situados en Canarias siempre que la inversión correspondiente se realizase y permaneciese en el Archipiélago Canario, con total independencia del domicilio fiscal del beneficiario del incentivo.
2. En segundo lugar, y dado que el Fondo de Previsión para Inversiones incorporaba una exención tributaria de los beneficios empresariales, su ámbito objetivo se extendía a los impuestos que gravaban dichas rentas, esto es, el Impuesto sobre Sociedades respecto a los empresarios sociales y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a los empresarios individuales y profesionales.

---

<sup>238</sup> El artículo 21 de la Ley 30/1972 estableció que: "El límite del 50 por 100 a que se refiere el artículo 34 del texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades Jurídicas, de 23 de Diciembre de 1967, y el artículo 52 del texto refundido del Impuesto sobre Beneficios y Actividades Comerciales e Industriales, de 29 de Diciembre de 1966, se elevan en Canarias al 90 por 100 respecto a las dotaciones a la previsión para inversiones que se hagan durante el plazo de diez años, contados a partir de la entrada en vigor de ésta Ley".

<sup>239</sup> El Real Decreto 2600/1979, de 19 de octubre de 1979, por el que se armoniza el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, relativo a la deducción por inversiones, y el artículo 21 de la Ley 30/1972, de 22 de junio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias, dispuso en sus artículos 1.º y 2.º respectivamente:

*"Artículo 1.º Las disposiciones por las que se regía la previsión para inversiones en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas hasta 31 de diciembre de 1978, seguirán en vigor a partir del 1 de enero de 1979 para las Sociedades y demás Entidades Jurídicas con establecimientos situados en Canarias en cuanto a las dotaciones a la previsión para inversiones que realicen antes de 1 de enero de 1983, siempre que dichas dotaciones provengan de los beneficios obtenidos en aquellos establecimientos y que la inversión correspondiente se realice y permanezca en el archipiélago canario.*

*Artículo 2.º El límite del 50 por 100 a que se refiere el artículo 34 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, aprobado por Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, se elevará según lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley de 22 de julio de 1972, al 90 por 100 respecto de las dotaciones a la previsión para inversiones que se efectúe conforme a lo dispuesto en el artículo anterior".*

3. Por último, a tenor de lo dispuesto por el artículo 1.º del Real Decreto 2600/1979, el ámbito temporal de aplicación de este incentivo fiscal debía extenderse hasta el día 31 de Diciembre de 1982. Sin embargo, su vigencia fue siendo prorrogada anualmente hasta que el artículo 93 de la Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, dispuso el derecho de deducción de las dotaciones correspondientes al último ejercicio económico cerrado antes del 1 de enero de 1992, y a la consolidación de las deducciones practicadas respecto a las dotaciones de ejercicios anteriores, quedando, en consecuencia, suprimido el FPI para ejercicios cerrados a partir de dicha fecha. El artículo 93 reguló además el régimen transitorio del Fondo de Previsión para Inversiones.

Desde una perspectiva jurídica, el F.P.I. era una reserva especial destinada a autofinanciar la adquisición de elementos materiales de activo fijo de las empresas, mediante la cual quedaban exentas de la obligación general de tributar las cantidades que, bajo determinadas condiciones, fueran asignadas a dicha reserva. Teóricamente podían señalarse tres modalidades de esta reserva especial, en función de cual fuese el origen de los fondos con cargo a los cuales se dotase.

La primera de las tres modalidades consistía en dotar la reserva con cargo a los beneficios no distribuidos en el ejercicio fiscal correspondiente. En la segunda modalidad los fondos destinados a dotar la reserva provendrían de las plusvalías obtenidas por las empresas mediante la enajenación de elementos materiales de activo fijo o de las indemnizaciones de seguros percibidas por las empresas como consecuencia de siniestros sufridos en elementos materiales de activo fijo.

La tercera modalidad, establecida por la Ley 41 de 1964, de 11 de Junio, y cuya aplicación se encontró condicionada por el carácter temporal del F.P.I., permitía a los empresarios anticipar las inversiones, financiándolas con fondos propios o ajenos, para posteriormente dotar la reserva correspondiente con cargo a la cuenta de resultados de forma análoga a la primera modalidad<sup>240</sup>.

La ley exigía a los empresarios, tanto sociales como individuales, y a los profesionales que se acogiesen al mecanismo previsto del Fondo de Previsión para Inversiones, el cumplimiento de una serie de requisitos de carácter formal:

1. Las empresas debían llevar su contabilidad ajustada a las normas del Código de Comercio.
2. Las dotaciones al F.P.I. figurarían en el pasivo del balance, con absoluta separación y con el título de "Previsión para Inversiones".
3. La materialización provisional de las dotaciones tendrían que recogerse en el activo del balance, con separación especial y con la denominación "Disponibilidades y Valores de la Previsión para Inversiones".
4. La materialización definitiva debería figurar en el activo con separación especial y con denominación adecuada, de forma que pudiese identificarse y localizarse en todo momento, no sólo el beneficio asignado, sino también el destino definitivo dado al mismo.

---

<sup>240</sup> Se podía aprobar por la Administración un plan de inversiones anticipadas, pero con la condición de que tales inversiones fuesen la materialización efectiva de beneficios obtenidos y declarados por la empresa en ejercicios en que se encontrase vigente este incentivo, de tal forma que las inversiones y los beneficios deberían prácticamente referirse al mismo ejercicio.

El incumplimiento de alguno de éstos requisitos no suponía la pérdida del beneficio fiscal, salvo que fuese acompañado de una materialización indebida.

El mecanismo articulado para la materialización del F.P.I. contemplaba dos regímenes diferenciados:

1. Materialización provisional. El importe de las cantidades destinadas al F.P.I. debería quedar materializado, dentro del ejercicio social en que fuese aprobado el balance correspondiente, en cuenta corriente de efectivo en el Banco de España, en títulos de la Deuda del Estado o en alguno de los valores mobiliarios autorizados a tal fin por la Junta de Inversiones del Ministerio de Hacienda. Mediante Resolución de la Comisión Ejecutiva de fecha 3 de Mayo de 1972 se declararon aptos para la materialización provisional del F.P.I. los fondos públicos y toda clase de valores de renta fija o variable con cotización calificada –éstos valores mobiliarios tenían que ser depositados necesariamente en la Junta de Inversiones del Ministerio de Hacienda o en la Caja General de Depósitos–.
2. Materialización Definitiva. En el artículo 40 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante el Decreto 3359/1967, de 23 de Diciembre, se desarrolló el régimen general de materialización definitiva de las dotaciones al F.P.I., de tal forma que, el apartado 1 del citado artículo regulaba que de la materialización provisional de la Previsión para Inversiones se podría disponer para la adquisición efectiva, que tendría que probarse documentalente ante la Administración de forma fehaciente, de elementos materiales de activo fijo que tuviesen relación directa con la actividad de la empresa<sup>241</sup>. El apartado 2 del artículo 40 disponía: "2. *En particular, se considerarán comprendidas en este concepto –elementos materiales de activo fijo que tengan relación directa con la actividad de la empresa– las siguientes inversiones:*
  - 2.1. *Terrenos, construcciones y viviendas para obreros que se acredite son necesarios para el desarrollo de su actividad industrial.*
  - 2.2. *Bosques, en las empresas que tengan por objeto su explotación, repoblación forestal y plantaciones arbóreas no forestales.*
  - 2.3. *Obras de regadío y de establecimiento o ampliación de industrias de transformación de productos agrícolas.*
  - 2.4. *Minas y canteras, en cuanto sean objeto de la actividad directa de la empresa.*
  - 2.5. *Edificios de carácter industrial.*
  - 2.6. *Instalaciones de carácter industrial.*
  - 2.7. *Maquinaria industrial y agrícola.*
  - 2.8. *Buques.*

---

<sup>241</sup> En éste sentido, el artículo 42 del Texto Refundido disponía que las empresas comerciales podrían disponer únicamente de la materialización de la Previsión para Inversiones para la adquisición efectiva de buques, elementos o equipos de transporte, edificios e instalaciones hoteleras y, por último, edificios e instalaciones destinados a la conservación de productos y a depósitos comerciales en los que no se vendiese directamente al público.

2.9. *Elementos o equipos de transporte.*

2.10. *Construcciones de tipo ganadero, almacenes, silos y cámaras frigoríficas en fincas rústicas destinadas a conservar únicamente productos propios.*

2.11. *Laboratorios y equipos de investigación aplicados a los fines propios de la empresa.*

2.12. *Edificios e instalaciones hoteleras.*

2.13. *Edificios e instalaciones destinados a la conservación de productos y a depósitos comerciales en los que no se venda directamente al público".*

Quedando excluidas en todo caso, tal como regulaba el apartado 3 del artículo 40, las inversiones en las siguientes categorías de activo:

1. Patentes, marcas, derechos y cualesquiera otros conceptos de activo inmaterial.
2. Edificios, instalaciones y mobiliario de carácter comercial o puramente administrativo.

El Artículo 45 del Decreto 3359/1967 reglamentó que las amortizaciones de los elementos en que se materializasen definitivamente las dotaciones al FPI no se computarían como partidas deducibles, salvo que se materializase el equivalente de su importe en la forma y condiciones establecidas por el propio decreto. Por otra parte, en su artículo 46, exigía integrar en la base imponible del impuesto, correspondiente al ejercicio en que se producía la transmisión, el importe obtenido en la enajenación de los elementos que hubieran constituido aplicación de la Previsión para Inversiones, salvo que dicho producto se materializase y reinvirtiese en la forma y condiciones señaladas en el propio decreto.

El artículo 49 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, de 23 de Diciembre de 1967, estableció que: *"En caso de liquidación de la entidad, el importe de la Previsión será adicionado para su gravamen a los resultados que aquella produzca. Igualmente se procederá en los casos de fusión o transformación, salvo si la Previsión y su correspondiente materialización e inversión se conservaren en la entidad continuadora de los negocios en los mismos términos en que venía figurando en la predecesora".*

El artículo 47 del citado Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 61 del Texto Refundido del Impuesto Industrial disponían que *"la aplicación de la Previsión o de la materialización de la misma a fines distintos de los que esta Ley autoriza, o la alteración sustancial de sus cuentas representativas, determinará automáticamente la integración en la base imponible del ejercicio en que se realice de las cantidades indebidamente dispuestas o aplicadas".*

El Fondo de Previsión para Inversiones tenía dos limitaciones:

1. En primer lugar sólo podrán dotar F.P.I. (...) y aquellos empresarios individuales cuyas bases imponibles no fuesen inferiores al 6% de la diferencia entre su activo real y sus obligaciones para con terceros, porcentaje referido al ejercicio correspondiente a la dotación efectuada.



2. En segundo lugar, la cuantía máxima de la dotación de beneficios exentos al F.P.I. en cada ejercicio no podría exceder del 90% de los beneficios no distribuidos<sup>242</sup>.

Tal y como hemos apuntado con anterioridad, el artículo 93 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, supuso la supresión de la deducibilidad de las dotaciones al Fondo de Previsión para Inversiones realizadas a partir del 1 de enero de 1992, fecha en la que se inició el régimen transitorio de materialización de las dotaciones existentes a 31 de diciembre de 1991.

La inversión de las dotaciones al FPI existentes a 31 de diciembre de 1991, no materializadas definitivamente conforme al artículo 40 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, Decreto 3359/1967, se debían invertir, efectiva e indistintamente, a partir del 1 de enero de 1992 en los siguientes tipos de activos:

1. Elementos materiales de activo fijo, necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo, cualquiera que fuese la naturaleza de éstas, consistentes en:
  - 1.1. Terrenos, construcciones y viviendas para trabajadores que fueran necesarios para el desarrollo de la actividad.
  - 1.2. Bosques y plantaciones arbóreas no forestales.
  - 1.3. Obras de regadío o de establecimiento o ampliación de empresas de transformación de productos agrícolas.
  - 1.4. Minas y canteras.
  - 1.5. Edificios, instalaciones y mobiliario.
  - 1.6. Maquinaria y utillaje.
  - 1.7. Buques.
  - 1.8. Elementos o equipos de transporte.

<sup>242</sup> La dotación máxima al F.P.I. se determinaba mediante la aplicación de la siguiente fórmula matemática:

$$\text{Dotación máxima F.P.I.} \leq \frac{[0.585\text{BN} - 0.9(\text{RL} + \text{D}) - 0.315(\text{GND} + \text{AFA} - \text{PEA})]}{0.685}$$

Donde:

F.P.I. = Dotación máxima al Fondo de Previsión para Inversiones.

BN = Beneficio Neto = BND + RL + D + CI.

BND = Beneficio no distribuido.

RL = Reserva Legal.

D = Dividendos.

CI = Cuota íntegra Impuesto sobre Sociedades = t (BI - F.P.I.).

t = Tipo gravamen Impuesto sobre Sociedades.

BI = Base Imponible.

GND = Gastos no deducibles.

AFA = Amortización de Dotaciones del F.P.I.

PEA = Pérdidas de ejercicios anteriores.

- 1.9. Construcciones de tipo agrario, ganadero y pesquero, almacenes, silos y cámaras frigoríficas.
- 1.10. Laboratorios y equipos de investigación.
- 1.11. Equipos para procesos de información y ofimática.
2. En títulos-valores o anotaciones en cuenta de Deuda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales Canarias o de sus Empresas Públicas u Organismos Autónomos, siempre que las mismas se destinasen a financiar inversiones de infraestructura en el territorio canario. A estos efectos, el Gobierno de la Nación aprobaría la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que formulase la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas.
3. En las suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades domiciliadas en Canarias que efectuasen en este territorio actividades comprendidas en los sectores que se determinarían reglamentariamente a propuesta de la Comunidad Autónoma de Canarias.
4. En terrenos que se destinasen en un plazo máximo de tres años a la construcción de viviendas de protección oficial.
5. Hasta un 20 por 100 de su importe en adquisiciones corrientes de bienes o en la satisfacción de gastos financieros derivados de la financiación de la compra de activos fijos.

Como se puede fácilmente apreciar, basta para ello con comparar esta lista con la del artículo 40.2 del Decreto 3359/1967 anteriormente detallada, el legislador se vuelve mucho menos exigente respecto a la materialización definitiva de las dotaciones. En el régimen transitorio se admiten los siguientes tipos de activos que no eran admitidos como materialización definitiva con anterioridad:

1. Elementos de inmovilizado material.
  - 1.1. Edificios, instalaciones y mobiliario. Sin especificar el tipo de uso y exigiendo tan sólo que fuesen necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo cuando sin embargo, el artículo 40.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, disponía que quedaban en todo caso excluidas las inversiones en edificios, instalaciones y mobiliario de carácter comercial o puramente administrativo.
  - 1.2. Utillaje y equipos para proceso de información y ofimática.
  - 1.3. Y terrenos que se destinasen a la construcción de viviendas de protección oficial.
2. Inmovilizado financiero.
  - 2.1. Títulos-valores o anotaciones en cuenta de Deuda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales Canarias o de sus Empresas Públicas u Organismos Autónomos.
  - 2.2. Acciones o participaciones en el capital de sociedades domiciliadas en Canarias que efectuasen en este territorio determinado tipo de actividades.

3. Circulante y gastos corrientes. Hasta un 20 por 100 de las dotaciones existentes a 31 de diciembre de 1991 al FPI se pudieron destinar a la adquisición corriente de bienes o al pago de gastos financieros derivados de la financiación de la compra de activos fijos.

Además, el régimen transitorio dispuesto por el artículo 93, permitía:

1. La deducibilidad de las amortizaciones de los elementos en que se materializasen las dotaciones al FPI.
2. No reinvertir el producto de la enajenación, prevista en el artículo 46 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Decreto 3359/1967, no teniendo por tanto que incluir en la base imponible del impuesto el producto de la transmisión en caso de no reinvertirlo.
3. Permanencia mínima de cinco años en el patrimonio del sujeto pasivo de los activos financieros en que se materializasen las dotaciones al FPI.
4. Y, por último, una vez realizadas las inversiones detalladas, destinar el saldo de la cuenta del Fondo de Previsión de Inversiones de la siguiente manera:
  - 4.1. A la eliminación de resultados contables negativos.
  - 4.2. A la ampliación del capital social.
  - 4.3. A la dotación de reservas legales.
  - 4.4. O, como última posibilidad, a la dotación de reservas de libre disposición si estuviese totalmente dotada la reserva legal.

### *La deducción por inversiones*

El segundo incentivo de especial relevancia, aplicado en el Impuesto de Sociedades en Canarias en el período objeto de estudio, fue la deducción por inversiones, cuya entrada en vigor, para todo el territorio español, se produjo el 1 de enero de 1979.

En este apartado vamos a detallar la evolución que experimentó el contenido de la deducción regulada por el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre de 1978, del Impuesto sobre Sociedades, desde su redacción original hasta su derogación por la disposición derogatoria única.<sup>243</sup> de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades.

El citado artículo 26 en su redacción original disponía, básicamente, que los sujetos pasivos del impuesto podrían deducir de la cantidad líquida que resultase de efectuar las deducciones a que se refería el artículo 25 de la propia ley<sup>244</sup> el 10 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente realizasen en:

---

<sup>243</sup> Que dispuso la derogación íntegra de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y con ella el artículo 26 que regulaba la deducción por inversiones.

<sup>244</sup> El artículo 25 de la Ley 61/1978 en la redacción original, disponía el derecho de los sujetos pasivos a deducir de la cuota resultante tras aplicar las deducciones por doble imposición, reguladas por el artículo 24, las bonificaciones aplicables –entre el 50% y el 99%– a determinados sujetos pasivos que obtuviesen unos tipos de rentas concretas.

1. Activos fijos nuevos.
2. Suscripción de valores mobiliarios de sociedades que tuvieran cotización calificada en Bolsa.
3. Cantidades que las empresas editoriales destinasen a la creación, proyecto o diseño de libros y los prototipos que guardasen directa relación con la actividad de edición de libros, siempre que dichas cantidades figurasen contabilizadas como inversiones.
4. Cantidades que las sociedades exportadoras destinasen a la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales, directamente relacionadas con la actividad exportadora, siempre que la participación fuese, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial y los gastos de propaganda y publicidad de proyección extraanual satisfechos en el extranjero para el lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados y los gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas. Estos pagos daban derecho a aplicar la deducción siempre que se contabilizasen como inversiones.
5. Por último, también generaban derecho a practicar la deducción, las cantidades destinadas a llevar a cabo programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales, siempre que se contabilizasen como inversiones.

Además se incentivaba el mantenimiento y la creación de empleo al disponer el párrafo segundo del artículo 26.1 que si el sujeto pasivo no reducía por decisión propia su plantilla de personal durante los dos ejercicios posteriores a contar desde aquel en que realizase la inversión, el porcentaje de deducción sería del 15 por 100. Por su parte, el párrafo tercero del artículo 26.1, establecía que aquellas sociedades que incrementasen su plantilla, siempre que el incremento se mantuviese al menos durante dos ejercicios, podrían deducir de la cuota del impuesto un 10 por 100 del importe de los sueldos, salarios y cargas sociales que por un período de dos años se abonasen en relación con el nuevo personal, aplicándose la deducción en la cuota correspondiente al ejercicio en que se diesen por transcurridos los dos años.

Los porcentajes de deducción sobre la cuantía de la inversión y sobre los sueldos y salarios se tenían que aplicar conjuntamente.

Por lo que respecta a las normas que debían de cumplir los sujetos pasivos para tener derecho a aplicar ésta deducción, éstas se podrían extractar de las siguiente manera:

1. En ningún caso se considerarían activos fijos nuevos los terrenos.
2. Se consideraría inversión con derecho a deducción la cantidad satisfecha para la adquisición de la propiedad en los contratos de arrendamiento financiero siempre que se contabilizase como inversión.
3. La deducción podía absorber como máximo el 20 por 100 de la cuota resultante tras practicar las deducciones reguladas por el artículo 25.
4. No obstante, cuando se mantuviese el empleo, el límite sobre cuota líquida sería del 25 por 100, y cuando se crease empleo, el citado límite se incrementaría hasta el 30 por 100.

5. La cantidad deducible que excediera de los límites sobre la cuota líquida podría deducirse sucesivamente de las cuotas correspondientes a los dos ejercicios siguientes, con respeto en todo caso, de los límites aplicables.

El artículo 26 de la Ley 61/1978 es probablemente el artículo que más modificaciones sufrió de todos los que integraban la Ley 61/1978, dado que, a partir del año 1983 las correspondientes leyes de Presupuestos Generales del Estado para cada año fueron dando distintas redacciones a la deducción con vigencia anual. No obstante, las modificaciones del artículo 26 comienzan a ver la luz mucho antes de la aprobación de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984. No habían transcurrido aún siete meses desde la publicación de la Ley 61/1978 cuando, el artículo 32.Uno de la Ley 1/1979, de 19 de julio de 1979, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1979, aumentaba el tipo de deducción aplicable al coste del nuevo personal contratado por las empresas como consecuencia de la realización de inversiones al disponer que *"Las inversiones que realicen los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, que creen nuevos puestos de trabajo, tendrán derecho a la deducción de:*

- a) *El 15 por 100 del importe de dichas inversiones, y*
- b) *el 25 por 100 de los sueldos, salarios y cargas sociales que por un período de dos años abonen en relación con el nuevo personal".*

Aunque el precepto señalado no modificase la redacción del artículo 26 de la Ley 61, este artículo de la Ley 1/1979 supuso un nuevo régimen de deducción para las inversiones generadoras de empleo, dejando vacía de contenido la parte del artículo 26.1 que regulaba esta materia.

El artículo 34.dos de la Ley 42/1979, de 29 de diciembre de 1979, de Presupuestos Generales del Estado para 1980, vino a exigir nuevos requisitos, relativos al mantenimiento de la inversión, para el disfrute de la deducción para las inversiones realizadas en títulos valores con cotización en Bolsa, al disponer textualmente que *"Para disfrutar de la deducción por inversiones prevista en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, por razón de la suscripción de valores mobiliarios de Sociedades con cotización calificada en Bolsa, será requisito inexcusable el mantenimiento de dicha inversión durante un plazo de tres años; este requisito será aplicable a las suscripciones realizadas durante el año 1980".*

El artículo 41 de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre de 1980, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1981, supuso:

1. El aumento del tipo de deducción, que pasaba de esta forma del 10 al 12 por 100.
2. Considerar como inversión en activos fijos nuevos la parte del coste de adquisición de terrenos que correspondiese a la transformación del suelo rústico en urbano. Debiendo iniciarse las obras en un plazo máximo de dos años y terminarse en un plazo de cinco, contados a partir de la fecha de adquisición del terreno.
3. Un aumento de los límites de deducción sobre cuota, que pasaron del 20 y 25 por 100 al 30 por 100, para aquellas inversiones no generadoras de empleo y, del 30 al 40 por 100, para las inversiones generadoras de empleo.
4. Además se ampliaba el plazo para practicar la deducción de los dos a los cuatro ejercicios siguientes a aquel en que se generase el derecho a deducir.
5. Por último, supuso aplicar las bonificaciones y deducciones fiscales previstas en los artículos 25.1 c) y 26.1 de la Ley 61/1978 a las emisiones de Deuda Pública del Estado.

Respecto a las reglas que había que observar para la aplicación de la deducción por inversiones, el artículo 41 de la Ley 74/1980, dispuso:

1. El sujeto pasivo podría elegir para practicar la deducción generada entre el ejercicio en que tuviese lugar la recepción efectiva de los bienes y su incorporación a la empresa, y el ejercicio en que tales bienes entrasen en funcionamiento.
2. La deducción por inversiones se aplicaría sobre la cantidad líquida resultante de efectuar en la cuota íntegra las deducciones a que se referían los números uno, dos y cuatro del artículo 24 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre<sup>245</sup>.

En 1981 el artículo 35 de la Ley 44/1981, de 26 de diciembre de 1981, de Presupuestos Generales del Estado para 1982, prorrogó para 1982 lo dispuesto para 1981 por el artículo 41 de la Ley 74/1980, a excepción del punto 2 anterior. Las modificaciones introducidas por esta ley en la regulación de la deducción por inversiones fueron:

1. El tipo de deducción por inversiones en programas de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales, regulada por el artículo 26.4 de la Ley 61/1978, pasaría del 10 al 15 por 100 de las cantidades específicamente invertidas durante el año 1982, con el límite del 25 por 100 de la cuota.
2. Se estableció una deducción en cuota adicional a la deducción por inversiones principal consistente en que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrían deducir de su cuota el 5 por 100 de la inversión neta realizada en el año 1982 en activos fijos nuevos. La base de esta deducción adicional se calcularía minorando la cuantía de la inversión en activos fijos nuevos realizada en 1982 en el importe de la suma de:
  - 2.1. Amortizaciones máximas admisibles fiscalmente correspondientes al año 1981; y
  - 2.2. Desinversiones de activos fijos materiales efectuadas entre el primero de octubre de 1981 y el 31 de diciembre de 1982, ambos inclusive.
3. La deducción por inversiones por suscripción en valores se aplicaría durante el año 1982, de acuerdo con las siguientes normas:
  - 3.1. Deducción en cuota del 10 por 100 de las inversiones netas realizadas en el año 1982 mediante suscripción de títulos con cotización calificada en Bolsa o representativos de la Deuda Pública.
  - 3.2. La base de la deducción tendría como límite máximo la cuantía de la parte del beneficio del ejercicio de 1981 destinada a reservas.
  - 3.3. Los títulos que diesen derecho a la deducción habrían de mantenerse, al menos, durante cinco años en la cartera de valores de la Entidad suscriptora.
  - 3.4. Límite del 20 por 100 de la cuota tras deducciones y bonificaciones de los artículos 24 y 25 de la Ley 61/1978.

---

<sup>245</sup> El artículo 24.1 de la Ley 61/1978 regulaba la deducción por doble imposición intersocietaria del 50%, el artículo 24.2 la deducción por doble imposición intersocietaria del 100% y, por último, el artículo 24.4 regulaba la deducción por doble imposición internacional.

4. La deducción por inversiones en el año 1982 se aplicaría sobre la cantidad líquida resultante de efectuar en la cuota íntegra las deducciones a que se referían los apartados uno, dos y cuatro del artículo 24 y las bonificaciones del artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre<sup>246</sup>.

El artículo 16 de la Ley 5/1983, de 29 de junio de 1983, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, dio nueva redacción al párrafo primero del número uno del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 26 de diciembre, que para lo sucesivo quedaría redactado en los siguientes términos:

*«Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de la cantidad líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones, el 10 por 100 del importe de las inversiones que, efectivamente, realicen en activos fijos nuevos y en los conceptos a que se refieren los apartados dos, tres y cuatro de este artículo».*

Además, el artículo 16 de la Ley 5/1983, dispuso la prórroga para el año 1983 del régimen de la deducción por inversiones regulado por el artículo 35 de la Ley 44/1981.

A pesar de esta prórroga, a la regulación de la deducción adicional sobre la inversión neta –creada por el artículo 35 de la Ley 44/1981– aplicable para el año 1983, se le añadiría un nuevo precepto de carácter restrictivo por el artículo 30 de la Ley 9/1983, de 13 de julio de 1983, de Presupuestos Generales del Estado para 1983.

Este artículo dispuso que la deducción adicional sobre la inversión neta se aplicaría sobre la parte de la cuota líquida resultante de la minoración de las restantes modalidades de la deducción por inversiones, que implicaba un cierto carácter subsidiario. La deducción de la cuota de este incentivo adicional sobre la inversión neta quedaba supeditado a que existiese suficiente cuota tras aplicar el resto de las deducciones, en lugar de aplicarse conjuntamente con ellas y dentro del límite común sobre cuota líquida.

A partir de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, comienza un nuevo período en lo que respecta a la forma de acometer las modificaciones del artículo 26 de la Ley 61/1978. Este nuevo método de afrontar las reformas consistiría en dar nueva redacción completa cada año a la totalidad del artículo 26. De esta forma encontramos que en cada una de las leyes de Presupuestos, o de Medidas Fiscales, aprobadas desde 1983 que modificaron la deducción por inversiones, la redacción del artículo al que se le encomendó la labor de regular el incentivo comenzaba de la siguiente forma:

*«Con efectos para los ejercicios que se inicien dentro de (...)»<sup>247</sup> el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, quedará redactado como sigue:».*

La Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del estado para 1984, predecesora de todas las posteriores en dar nueva redacción completa al artículo 26 de la Ley

<sup>246</sup> El artículo 24.1 de la Ley 61/1978 regulaba la deducción por doble imposición intersocietaria del 50%, el artículo 24.2 la deducción por doble imposición intersocietaria del 100% y, por último, el artículo 24.4 regulaba la deducción por doble imposición internacional. El artículo 25 regulaba en 1982 bonificaciones del 99% –determinados rendimientos obtenidos por las Administraciones públicas territoriales, rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por sociedades anónimas de mera tenencia de acciones de sociedades extranjeras y beneficios de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales y de libros–, bonificaciones del 50% –para determinados rendimientos obtenidos por cooperativas fiscalmente protegidas y rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en Ceuta y Melilla–, y, finalmente, bonificaciones del 95% –para los rendimientos de determinados préstamos y empréstitos, concertados o emitidos, con Organismos internacionales o Bancos o instituciones financieras extranjeras–.

<sup>247</sup> Año a que iba referida la disposición normativa.

61/1978, vino además a reestructurar el contenido del artículo, organizándolo de una forma mas racional. La nueva estructura y contenido del artículo 26 de la Ley 61/1978, dado por el artículo 31 de la Ley 44/1983, podríamos resumirlo de la siguiente forma:

1. El apartado 1 del artículo 26 se dedicó a fijar el tipo de deducción<sup>248</sup>, el orden en que se aplica la deducción sobre cuota y los distintos tipos de inversiones que dan derecho a practicar la deducción. Este apartado disponía que darían derecho a deducir los siguientes tipos de activos:
  - 1.1. Activos fijos materiales nuevos, sin que se considerasen como tales los terrenos<sup>249</sup>.
  - 1.2. Creación, proyecto o diseño de libros y los prototipos que guardasen estrecha relación con la actividad de edición de libros.
  - 1.3. La creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales, directamente relacionadas con la actividad exportadora, siempre que la participación fuera, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial.
  - 1.4. La satisfacción en el extranjero de los gastos de propaganda y publicidad de proyección extraanual para el lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados y las de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas.
2. El apartado segundo fijaba en el 15 por 100 el tipo de deducción para las inversiones detalladas en el punto 1 anterior que se destinasen a programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o nuevos procedimientos industriales.
3. El artículo 26.3 dispuso que la deducción se aplicaría al tipo del 20 por 100 en los siguientes casos:
  - 3.1. Cuando se tratase de inversiones realizadas en cumplimiento de planes de reestructuración o reconversión industrial establecidos o aprobados administrativamente.
  - 3.2. Cuando el valor de los bienes y servicios de origen español supusiera, al menos, el 50 por 100 del total de la inversión.
  - 3.3. Cuando el incremento de plantilla, expresado en hombres/año, resultase superior al 15 por 100 teniendo en cuenta lo señalado por el apartado 26.7 de la Ley 61/1978.
4. El apartado 4 del artículo 26 se dedicaría a fijar los requisitos que se tenían que cumplir para poder disfrutar de la deducción por inversiones. De esta forma el artículo 26.4, en la redacción dada por el artículo 31 de la Ley 44/1983, dispuso que los requisitos a exigir serían:
  - 4.1. Que las cantidades invertidas, salvo los gastos de publicidad y propaganda satisfechos en el extranjero, se contabilizasen dentro del inmovilizado.

---

<sup>248</sup> Que vuelve a ser fijado en el 12% por el artículo 31.1 de la Ley 44/1983.

<sup>249</sup> Ya no se puede considerar como inversión en activos fijos nuevos la parte del coste de adquisición de terrenos que corresponda a la transformación del suelo rústico en urbano, precepto acuñado por el artículo 41 de la Ley 74/1980.



- 4.2. Que cuando se tratase de activos fijos nuevos los elementos permaneciesen en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo.
5. La nueva redacción del artículo 26.5 regulaba dos deducciones por inversiones adicionales.
- 5.1. En primer lugar una deducción del 10 por 100<sup>250</sup> de la inversión neta realizada. Además, a partir de ese momento, para calcular la inversión neta se minoraría el importe de las inversiones realizadas en el ejercicio en el importe de las desinversiones efectuadas en el propio año y en el de las amortizaciones correspondientes al año inmediato anterior con respeto, en todo caso, de la amortización mínima establecida reglamentariamente.
- 5.2. En segundo lugar, se podría deducir el 25 por 100 de los costes de personal originados por la creación de empleo. Para el cálculo de esta deducción se establecería la parte proporcional de los sueldos, salarios y cargas sociales que correspondiese al incremento del promedio de plantilla mantenido durante dos años, contados desde el comienzo del primer ejercicio iniciado en 1984, siempre que al presentar la declaración, dentro del plazo voluntario, del ejercicio precedente, se hiciese constar el compromiso de creación de empleo.
6. Los límites sobre cuota se establecieron en el apartado sexto del artículo 26, de tal manera que, las deducciones tendrían como límite:
- 6.1. El 25 por 100 de la cuota líquida cuando solamente se realizasen inversiones de las señaladas en los apartados 1 y 2 del artículo 26.
- 6.2. El 30 por 100 de la cuota líquida cuando además se crease empleo. Igual límite se aplicaría en los supuestos de creación de empleo sin realización de inversiones.
- 6.3. La deducción adicional sobre la inversión neta se debía de aplicar sobre la cuota resultante después de practicar las restantes deducciones, sin límite alguno, en tanto no se rebasase dicha cuota.
- 6.4. La cantidad deducible que excediese de los límites sobre cuota líquida se podría deducir sucesivamente en los cuatro ejercicios siguientes.
7. El apartado 7 del artículo 26 estaría ahora dedicado a fijar las reglas que debían observarse en la aplicación de la deducción por inversiones, disponiendo que:
- 7.1. Formaría parte de la base de la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses y de los impuestos estatales indirectos, así como sus recargos que afectasen a la adquisición.
- 7.2. La base de la deducción no podría ser superior al precio que habría sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes en las operaciones realizadas entre sociedades integrantes de un mismo grupo consolidado a efectos fiscales, entre una sociedad transparente y sus socios, o entre una sociedad y personas o entidades que tuviesen una vinculación de, como mínimo, el 25 por 100.

---

<sup>250</sup> Suponía pasar del 5% previsto por el artículo 35 de la Ley 44/1981 para 1982, y prorrogado para 1983, al 10% para el año 1984.

7.3. En los casos de operaciones vinculadas el cálculo de la base de las deducciones adicionales tendría que tener en cuenta la situación conjunta de las empresas relacionadas.

7.4. Una misma inversión no podía dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una empresa.

7.5. Se podrían acoger a la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos las adquisiciones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, siempre que el arrendatario se comprometiese a ejercitar la opción de compra en el ejercicio en que tuviese lugar la incorporación del elemento<sup>251</sup>.

7.6. El cómputo de los plazos para la aplicación de la deducción por inversiones se diferiría hasta el primer ejercicio, dentro del período de prescripción, en que se obtuviesen resultados positivos, en los casos de empresas de nueva creación, empresas acogidas a planes oficiales de reconversión industrial, durante la vigencia de los planes y empresas con pérdidas de ejercicios anteriores que las saneasen mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin considerarse tal la simple aplicación o capitalización de reservas.

8. Por último, los apartados 8 y 9 del artículo 26 de la Ley 61/1978, regularon un régimen especial para los bancos industriales y para las sociedades que tuvieran por objeto exclusivo la promoción o fomento de empresas mediante la participación temporal en su capital.

El artículo 59 de la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, elevó el tipo de deducción por inversiones general del 10 al 15 por 100, incluyendo ahora como apartado 26.1.e) la categoría de inversiones recogida por la anterior redacción del artículo 26 en el apartado 26.2. –programas de investigación o desarrollo de nuevos procedimientos industriales– y suprimiendo el derecho a deducción de los gastos de los programas de investigación o desarrollo de nuevos productos. Además amplió el campo de aplicación de la deducción por gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas al adicionar al apartado 26.1.d) la frase que textualmente decía *"incluyendo, en este caso, las celebradas en España con carácter internacional"*, puesto que, hasta esa fecha, los gastos de asistencia a este tipo de eventos celebrados en España no generaban derecho a practicar la deducción por inversiones.

La Ley 50/1984 suprimió el tipo de deducción del 20%, las deducciones adicionales por inversión y el límite del 30% sobre cuota líquida para las inversiones generadoras de empleo, reguladas respectivamente por los artículos 26.3, 26.5 y 26.6.b) de la Ley 61/1978 en la redacción dada por el artículo 31 de la Ley 44/1983. Por otra parte, esta ley introduce una deducción por creación de empleo de cuantía igual a 500.000 pesetas por cada hombre/año de incremento de plantilla respecto a la plantilla media del ejercicio inmediato anterior con un límite, independiente del resto de las deducciones por inversiones, del 30% de la cuota líquida.

La Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, trajo consigo las siguientes innovaciones:

1. Dio nueva redacción al apartado 26.1.b) de la Ley 61/1978, disponiendo que se podría deducir un 15% de las inversiones destinadas a *"la edición de libros y la produc-*

---

<sup>251</sup> Esta regla supuso una novedad importante puesto que hasta la fecha se venía discriminando contra este método de adquirir la propiedad al no permitirse la deducción por inversiones mas que por aquella parte del valor del elemento por la que se ejercitase la opción de compra –valor residual–.

*ción cinematográfica que permitan la confección de un soporte físico, previo a su reproducción industrial seriada".* Incluyendo, por tanto, este tipo de inversiones realizadas en la producción cinematográfica.

2. Volvió a incluir como generadoras del derecho a deducción las inversiones en programas de investigación y desarrollo de nuevos productos, añadiendo sin embargo al apartado 26.1.e) la restricción de que se excluía del derecho a deducción cualquier tipo de gasto no activable.
3. Añadió una nueva categoría de inversiones al apartado 1 del artículo 26. El nuevo apartado 26.1.f) dispondría el derecho a deducción de las inversiones realizadas en bienes que estuviesen inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.
4. Suprimió el límite del 30% sobre cuota líquida para la deducción por creación de empleo, deducción ésta que se aplicaría a partir de la entrada en vigor de la Ley 46/1985 sin límite sobre cuota líquida, pudiendo absorber incluso la totalidad de la misma.
5. Por último, introdujo un nuevo apartado número 9 al artículo 26 en el que se regulaba un régimen especial para las entidades que realizasen inversiones en el extranjero para la explotación de hidrocarburos a través de sociedades participadas.

En la redacción dada por el artículo 46 de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, al artículo 26 de la Ley 61/1978, se mantuvo el mismo texto, salvo referencias a ejercicios de aplicación, que el del artículo 46 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, aplicándose la deducción por inversiones exactamente de la misma manera en los ejercicios de 1986 y 1987.

Para el ejercicio de 1988, el artículo 97 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, modificó la regulación de la deducción por inversiones de la siguiente manera:

1. Redujo el tipo general de deducción, que pasó del 15% al 10%.
2. A partir de 1988 generan derecho a deducción todos los gastos en programas de investigación y desarrollo, sean o no activables.
3. Elimina la exigencia de contabilizar dentro del inmovilizado los gastos corrientes de propaganda y publicidad de proyección extraanual satisfechos en el extranjero del apartado 26.1.d) de la Ley 61/1978.
4. Ya no se exige, en todos los casos, que la permanencia mínima de los activos fijos nuevos en el patrimonio del mismo sujeto pasivo sea de cinco años. El legislador admite ahora que la permanencia mínima sea la vida útil del activo si ésta fuese inferior a cinco años.
5. Se reduce el límite de deducción sobre cuota líquida que pasa del 25% al 20%.
6. Las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota se podrán computar ahora en los cinco ejercicios siguientes frente a los cuatro ejercicios permitidos anteriormente.
7. Por último, la Ley 33/1987, elimina de nuevo la posibilidad de deducir por activos fijos nuevos adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero.

La Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, mediante su artículo 90, vuelve a dar nueva redacción íntegra al artículo 26 de la Ley 61/1978, incorporando las siguientes novedades:

1. Reduce nuevamente el tipo general de deducción que pasa del 10% al 5%.
2. La deducción en cuota del 15% de los gastos intangibles y del 30% de los activos fijos nuevos aplicados a programas o gastos de I+D de nuevos productos o procedimientos industriales, es recogida ahora por el apartado 2 del artículo 26, a la vez que aumenta el tipo de deducción aplicable a tales inversiones/gastos del 10% al 15% para los intangibles y del 10% al 30% para las inversiones en activos fijos nuevos.
3. Las inversiones en bienes que estuviesen inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural mantendrían el tipo de deducción en el 10% y quedarían recogidas en el apartado 3 del citado artículo.
4. Esta Ley daría nueva redacción, y un nuevo giro, a la deducción por creación de empleo. La nueva redacción del apartado 5 del artículo 26, encargada ahora de regular este incentivo, dispondría que sólo generaba derecho a deducción el incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido respecto a la plantilla media del ejercicio inmediato anterior con este tipo de contrato. Además el incremento que daba derecho a deducción no podía exceder del incremento del promedio de la plantilla total del sujeto pasivo que desarrollase jornada completa, para impedir de esta forma que se dedujese por un simple cambio en la fórmula de contratación, convirtiendo contratos temporales en indefinidos sin aumentar la plantilla media total a jornada completa.
5. Se introduce además un nuevo apartado en el artículo 26 de la Ley 61/1978 declarando incompatible la deducción por inversiones, para los mismos bienes o gastos, con la establecida en la Ley 12/1988, de 25 de mayo<sup>252</sup>.

La deducción por inversiones para el ejercicio de 1990 se reguló por medio del artículo 23 del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, y el artículo 19 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria. Esta misma redacción fue prorrogada posteriormente por el artículo 64 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, para el ejercicio 1991. Las modificaciones introducidas por estos dos textos se pueden resumir en las siguientes:

1. Se crearon dos subapartados, primero y segundo, del apartado 1 del artículo 26 para diferenciar tipos de deducción. De tal manera que, en el subapartado primero, se dispuso que la inversión en activos fijos materiales nuevos, a los que a partir de entonces se exigiría además que estuviesen afectos al desarrollo de la actividad empresarial del sujeto pasivo, y la inversión en edición de libros y producción cinematográfica seguirían generando un derecho a deducción del 5%.
2. Por su parte, el subapartado segundo del artículo 26.1, aumentó del 5 al 15% el tipo de deducción aplicable a la inversión en creación de sucursales, establecimientos permanentes, adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitu-

<sup>252</sup> Se refiere el legislador a una incompatibilidad con los incentivos fiscales regulados por los artículos 5, 6, 7 y 8 de la Ley 12/1988, de 25 de mayo de 1988, de Beneficios Fiscales relativos a la Exposición Universal Sevilla 1992, a los actos conmemorativos del V Centenario del Descubrimiento de América y los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992.

ción de filiales –participación mínima del 25%– vinculadas todas ellas directamente a la exportación, así como, a los gastos de propaganda y publicidad de proyección extraanual satisfechos en el extranjero y a los de concurrencia a ferias y exposiciones internacionales o celebradas en España con carácter internacional.

3. En el campo de los requisitos exigibles a las inversiones, el legislador añade un nuevo precepto al exigir que los activos fijos nuevos por los que se dedujese no pudiesen ser objeto de transmisión, de arrendamiento o de cesión a terceros para su uso durante el período de permanencia mínimo exigido.
4. Se creó una deducción de 700.000 pesetas por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores minusválidos y se modificó el límite máximo de deducción al referenciarlo al promedio de plantilla total cualquiera que fuese la forma de contratación. Se suprime por tanto la limitación de la plantilla con jornada completa.
5. Por último, se amplía del 20 al 25% el límite sobre cuota líquida de la deducción por inversiones generada en el ejercicio.

En 1991, el artículo 72 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, introdujo las siguientes modificaciones en el contenido del artículo 26:

1. Aumenta del 15 al 20% el tipo de deducción aplicable a las inversiones del subapartado segundo del artículo 26.1, añadiendo dentro de este grupo, como inversión que también genera derecho a deducción, la inversión en creación de sucursales, establecimientos permanentes, adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales –participación mínima del 25%– para la contratación de servicios turísticos en España.
2. Da nueva redacción al artículo 26.2 y, como consecuencia, la deducción por gastos en I+D quedaría regulada de la siguiente forma: *"a) Cuando la suma de los gastos por este concepto, tanto en activos fijos como en gastos en intangibles, realizados en el ejercicio sean iguales o inferiores al valor medio conjunto de los realizados en los dos años anteriores, se podrán deducir de la cuota líquida el 15 por 100 de los gastos en intangibles y el 30 por 100 del valor de adquisición de los activos fijos. b) Cuando la suma de los gastos en activos fijos y en intangibles realizados en el ejercicio sean superiores al valor medio conjunto de los realizados en los dos años anteriores, se aplicarán iguales porcentajes a los del caso anterior, hasta dicho límite, y el 30 por 100 para gastos en intangibles y el 45 por 100 para activos fijos, sobre el exceso respecto al valor medio de los gastos en, respectivamente, intangibles y activos fijos realizados en los dos años anteriores."*
3. Añade un nuevo párrafo al artículo 26.4.b) para permitir a los arrendadores de bienes deducir por sus inversiones en activos fijos nuevos destinados al arrendamiento, siempre que no exista vinculación con los usuarios de los bienes arrendados.
4. La deducción por creación de empleo, artículo 26.5, quedó íntegramente derogada por la disposición derogatoria el Real Decreto-Ley 1/1992, de 3 de abril. Mas tarde, en el propio año 1992, la disposición adicional séptima de la Ley 22/1992, de 30 de julio, reimplantó la deducción por creación de empleo de trabajadores minusválidos en cuantía igual a 700.000 pesetas por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores minusválidos con contrato de trabajo indefinido res-

pecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos del ejercicio inmediato anterior con contrato indefinido. A efectos del cálculo de la deducción sólo computarían trabajadores contratados a jornada completa.

5. Por último, la Ley 31/1991, suprime el régimen especial de deducción para las entidades que realizasen inversiones en el extranjero destinadas a la explotación de hidrocarburos a través de sociedades participadas. Régimen especial que había sido introducido por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Para 1993, el artículo 68 de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, mantuvo prácticamente inalterado el contenido dado por la Ley 31/1991 al artículo 26 de la Ley 61/1978.

El artículo 70 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, introdujo nuevamente importantes modificaciones para la deducción por inversiones en el siguiente sentido:

1. Aumentó el tipo de deducción para las inversiones en producciones cinematográficas y audiovisuales españolas, que pasaba de esta forma del 5 al 10%.
2. Aumentó igualmente el tipo de deducción desde el 20 al 25% para la inversión en creación de sucursales, establecimientos permanentes, adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales –participación mínima del 25%– directamente relacionadas a la exportación o a la contratación de servicios turísticos en España, así como, sobre los gastos de propaganda y publicidad de proyección extraanual satisfechos en el extranjero y a los de concurrencia a ferias y exposiciones internacionales o celebradas en España con carácter internacional.
3. Se creó una deducción de cuantía igual al 5% del aumento de los gastos de formación profesional del personal del sujeto pasivo fiscalmente deducibles respecto de los del ejercicio anterior, minorados ambos en el importe de las subvenciones recibidas para tales actividades.
4. Se establecieron nuevos límites de deducción sobre cuota líquida de tal forma que, a partir de 1994, tales límites y el orden para aplicar las deducciones en cuota, quedaron establecidos de la siguiente manera:
  - 4.1. Las deducciones por inversiones procedentes de regímenes anteriores se aplicarían respetando el límite sobre cuota líquida establecido en sus respectivas normativas.
  - 4.2. Practicadas estas deducciones, podrían aplicarse las deducciones por inversiones en activos fijos nuevos, edición de libros, producciones cinematográficas y audiovisuales españolas, gastos en I+D y bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, siempre que no se rebasase un límite conjunto del 35 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.
  - 4.3. Las deducciones por creación de sucursales, establecimientos permanentes, adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales –participación mínima del 25%– directamente relacionadas a la exportación o a la contratación de servicios turísticos en España, así como, los gastos de propaganda y pu-

bilidad de proyección extraanual satisfechos en el extranjero y los de concurrencia a ferias y exposiciones internacionales o celebradas en España con carácter internacional, siempre que no se rebasase un límite del 25 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.

4.4. La deducción por gastos de formación profesional, siempre que no se rebasase un límite del 25 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.

4.5. Las deducciones sin límite sobre la cuota líquida derivadas de regímenes anteriores.

4.6. La deducción por creación de empleo de trabajadores minusválidos, que podría absorber la totalidad de la cuota líquida restante.

5. Vuelve a permitir el legislador que los bienes muebles adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, con porcentaje de amortización según tablas oficiales de amortización igual o superior al 10%, se puedan acoger a la deducción por inversiones. Se aplicaría una regla de ponderación especial para determinar el tipo de deducción a aplicar en estos casos.

La última redacción vigente<sup>253</sup> del artículo 26 de la Ley 61/1978<sup>254</sup>, dada por el artículo 74 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, dispuso textualmente:

*"Artículo 26. Deducción por inversiones.*

*1. Los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones a que se refiere el artículo 25 de la ley, las siguientes cantidades:*

*Primero.*

*a) El 5 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en activos fijos materiales nuevos, afectos al desarrollo de la actividad empresarial de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos y en la edición de libros que permita la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.*

*b) El 10 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en las producciones cinematográficas o audiovisuales españolas que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.*

*Segundo. El 25 por 100 de las inversiones que efectivamente se realicen en:*

*a) La creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente rela-*

<sup>253</sup> Recordar que la trascendencia para Canarias de ésta última redacción radica en que la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, estableció que, en el supuesto de supresión del régimen general de deducción por inversiones regulado por la Ley 61/1978, su aplicación futura en las Islas Canarias, mientras no se estableciese un sistema sustitutorio equivalente, continuaría realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión.

<sup>254</sup> Puesto que la disposición derogatoria única 1.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, derogó la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

*cionadas con la actividad exportadora de bienes y servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial.*

*A efectos de lo previsto en este apartado, las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora.*

*b) Propaganda y publicidad realizada en el extranjero con proyección extraanual para el lanzamiento internacional de productos, apertura y prospección de mercados extranjeros y los de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.*

*2. Conforme a lo previsto en el apartado uno del artículo 35 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, los sujetos pasivos podrán deducir en la cuota líquida a que se refiere el apartado anterior los gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales que se determinen reglamentariamente, según los siguientes casos y porcentajes:*

*a) Cuando la suma de los gastos por este concepto, tanto en activos fijos como en gastos en intangibles, realizados en el ejercicio sean iguales o inferiores al valor medio conjunto de los realizados en los dos años anteriores, se podrán deducir de la cuota líquida el 15 por 100 de los gastos en intangibles y el 30 por 100 del valor de adquisición de los activos fijos.*

*b) Cuando la suma de los gastos en activos fijos y en intangibles realizados en el ejercicio sean superiores al valor medio conjunto de los realizados en los dos años anteriores, se aplicarán iguales porcentajes a los del caso anterior hasta dicho límite, y el 30 por 100 para los gastos en intangibles y el 45 por 100 para activos fijos, sobre el exceso respecto al valor medio de los gastos en, respectivamente, intangibles y activos fijos realizados en los dos años anteriores.*

*3. Asimismo, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota líquida a que se refiere el apartado uno el 10 por 100 de las inversiones que efectivamente se realicen en bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1985, de 25 de julio, del Patrimonio Histórico Español. A estos efectos, se considerarán como inversiones los gastos activables contemplados en el artículo 71 de la referida norma.*

*4. Asimismo, los sujetos pasivos podrán deducir el 5 por 100 de los gastos de formación profesional de su personal, minorados en el importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades e imputadas, a efectos fiscales, como ingreso de cada ejercicio.*

*A los efectos de lo previsto en el párrafo anterior se considerará formación profesional el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo. En ningún caso se entenderán como gastos de formación profesional los que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tengan la consideración de rendimientos del trabajo personal.*

*5. Serán requisitos para el disfrute de la deducción por inversiones:*

*a) Que se contabilicen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas, salvo las que se refieren a conceptos que tengan la naturaleza de gastos corrientes.*

*b) Cuando se trate de activos fijos nuevos, que los elementos permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil, si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.*



*Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar de la deducción por inversiones por los activos fijos nuevos, siempre que cumplan los requisitos previstos en los apartados anteriores y no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.*

*El plazo a que se refiere esta letra b) será de tres años cuando se trate de activos fijos nuevos incluidos en los artículos 6.º y 21 de la Ley 12/1988, de 25 de mayo.*

*6. Asimismo, será de aplicación la deducción de 700.000 pesetas por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos, por tiempo indefinido, experimentado durante el primer ejercicio iniciado en 1995, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos del ejercicio inmediatamente anterior con dicho tipo de contrato.*

*Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán, exclusivamente, los trabajadores minusválidos/año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa, en los términos que dispone la legislación laboral.*

*7. Las deducciones se practicarán respetando el orden y los límites siguientes:*

*Primero. Las deducciones por inversiones procedentes de regímenes anteriores se aplicarán respetando el límite sobre cuota líquida preestablecido en sus respectivas normativas.*

*Practicadas estas deducciones, podrán minorarse las deducciones por las inversiones señaladas en los apartados uno, primero, dos y tres, siempre que no se rebase un límite conjunto del 35 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.*

*Segundo. Las deducciones establecidas en el apartado uno, segundo, siempre que no se rebase un límite del 25 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.*

*Tercero. La deducción prevista en el apartado cuatro, siempre que no se rebase un límite del 25 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.*

*Cuarto. Las deducciones sin límite sobre la cuota líquida derivadas de regímenes anteriores.*

*Quinto. La deducción prevista en el apartado seis, que podrá absorber la totalidad de la cuota líquida restante.*

*8. Las deducciones por inversiones, gastos de formación profesional y creación de empleo señaladas en los apartados uno, dos, tres, cuatro y seis de este artículo, no practicadas por insuficiencia de cuota líquida, podrán computarse en los cinco ejercicios siguientes.*

*9. En la aplicación de la deducción por inversiones deberán observarse las siguientes reglas:*

*Primera. En las adquisiciones de activos, formará parte de la base para la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, que no se computarán en aquélla, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos.*

*Segunda. La base de la deducción no podrá resultar superior al precio que habría sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes en las operaciones realizadas:*

a) *Entre sociedades integradas en un mismo grupo consolidado a efectos fiscales.*

b) *Entre una sociedad transparente y sus socios.*

c) *Entre una sociedad y personas o entidades que tengan una vinculación determinada por una relación de dominio de, como mínimo, el 25 por 100.*

*Tercera. En los casos a que se refiere la regla anterior, el cálculo de la base de las deducciones por creación de empleo habrá de tener en cuenta la situación conjunta de las empresas relacionadas.*

*Cuarta. Una misma inversión no puede dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una empresa.*

*Quinta. Serán acogibles a la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos los bienes muebles adquiridos en régimen de arrendamiento financiero que tengan señalado en las tablas de amortización aprobadas por la Orden de 12 de mayo de 1993 un coeficiente de amortización igual o superior al 10 por 100.*

*En este caso, el porcentaje de deducción aplicable, que en ningún caso será superior al establecido con carácter general, se calculará multiplicando el citado porcentaje general por el resultado del cociente formado por:*

a) *En el numerador, el plazo efectivo en meses de la operación de arrendamiento financiero.*

b) *En el denominador, el plazo mínimo en meses que, conforme a las normas fiscales vigentes en el momento de celebración del contrato, cabría amortizar el bien adquirido en régimen de arrendamiento financiero.*

*Sexta. El cómputo de los plazos para la aplicación de la deducción por inversiones podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:*

a) *En las empresas de nueva creación.*

b) *En las empresas acogidas a planes oficiales de reconversión industrial, durante la vigencia de éstos.*

c) *En las empresas que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.*

*10. Los Bancos industriales podrán deducir de la cuota la cantidad que resulte de aplicar el tipo de gravamen al 95 por 100 de los incrementos de patrimonio que obtengan por enajenación de las acciones de las sociedades en que participen, cuando dicha enajenación tenga lugar dentro del plazo de ocho años a partir de su adquisición, siempre que dicho incremento se reinvierta íntegramente en el mismo ejercicio en la suscripción de acciones. Esta deducción se aplicará al 75 por 100, si la enajenación tiene lugar dentro del noveno año; al 50 por 100, si se realiza en el décimo, y al 25 por 100, en el undécimo año, a partir del cual no se aplicará deducción alguna.*

*El importe de las acciones objeto de la reinversión tributará por este impuesto en el ejercicio en que se enajenen, siempre que no se reinvierta dentro del mismo ejercicio. Esta norma será de aplicación a las sucesivas enajenaciones de las acciones en que aparezcan materializadas las inversiones acogidas a esta deducción.*

11. Lo dispuesto en el apartado anterior será igualmente aplicable a aquellas sociedades que tengan por objeto exclusivo la promoción o fomento de empresas mediante participación temporal en su capital.

12. La deducción por inversiones será incompatible para los mismos bienes o gastos con las establecidas en la Ley 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos Fiscales, aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 93.

Asimismo, no será aplicable respecto de los bienes o gastos en que se hayan invertido los beneficios acogidos a la bonificación establecida en el apartado tres, de la letra a) del artículo 25 de esta ley.

13. Los saldos pendientes de deducción que tengan su origen en la Ley 12/1988, de 25 de mayo, en la Ley 30/1990, de 27 de diciembre, y en la disposición adicional séptima de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, se aplicarán de acuerdo con lo establecido en las mismas y en las correspondientes Leyes de Presupuestos".

### 3.1.3. Regulación actual del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (1991-2001)

El punto de partida, origen de la actual regulación del REF de Canarias, hay que situarlo en la aprobación de la Ley 20/1991, de 7 de Junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Con esta Ley se acometió una profunda reforma de los aspectos fiscales recogidos en el REF canario, de tal manera que, respetando la especialidad canaria, que implica una presión fiscal indirecta diferenciada y menor que la del resto del Estado, adecuó las figuras impositivas de Canarias a las exigencias de la Comunidad Económica Europea, a la vez que garantizó los ingresos de las Corporaciones Locales y su expansión futura.

Las figuras tributarias que se vieron afectadas por esta modificación normativa fueron; por un lado y dentro del ámbito de la imposición local, los Arbitrios Insulares a la Entrada de Mercancías y sobre el Lujo; y, por otra parte, en la imposición estatal, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, estos dos últimos sólo en lo tocante a las disposiciones relativas al Fondo de Previsión para Inversiones y a la deducción por inversiones regulada por el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En el contenido de la Ley 20/1991 no se incluyó disposición alguna en relación con los Impuestos Especiales de naturaleza estatal, cuya exacción y gestión siguió estando regulada por las disposiciones de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, cuyo artículo 3 disponía originariamente que *"Los impuestos especiales de fabricación se exigirán en todo el territorio español, a excepción de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla. No obstante, en las condiciones establecidas en la presente ley, los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán exigibles también en las Islas Canarias y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco lo será en Ceuta y Melilla"*<sup>255</sup>.

<sup>255</sup> El artículo 3 de la Ley 38/1992 en la redacción dada posteriormente por el artículo 68.cuatro de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, disponía que *"Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán en todo el territorio español, a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla. No obstante, en las condiciones establecidas en la presente Ley, los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán también exigibles en las islas Canarias"*. Finalmente, la redacción actual del citado artículo dada por el artículo 7.º, segundo de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, regula que *"Los impuestos especiales de fabricación se exigirán en todo el territorio español, a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla. No obstante, en las condiciones establecidas en la presente Ley, los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán exigibles en las islas Canarias y el Impuesto sobre la Electricidad será exigible en las islas Canarias, Ceuta y Melilla"*.

Las principales bases y principios de la reforma que afrontó la Ley 20/1991, recogidas en el expositivo III de la propia Ley, fueron las siguientes:

1. Se implantó el Arbitrio sobre la Producción y la Importación, si bien se exoneraba durante una etapa transitoria a la producción interior de los bienes que gravaba. Desde el momento de su implantación, 1 de julio de 1991<sup>256</sup>, quedó derogada la Tarifa General de Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías.
2. En cuanto a la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, ésta se mantuvo en los términos previstos en el artículo 6.º del Protocolo 2 del Tratado de Adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, previéndose que, en su momento, y atendiendo a las circunstancias que pudieran concurrir en la economía canaria, el Gobierno español plantearía a la Comisión su prolongación más allá del 1 de enero de 1993 para un período de tiempo limitado.
3. Se creó el Impuesto General Indirecto Canario<sup>257</sup>, con el fin de racionalizar, simplificar y unificar la imposición indirecta representada hasta ese momento por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Arbitrio Insular sobre el Lujo, manteniendo las especificidades del Régimen Fiscal tradicional de las islas de forma compatible con la profundización de la integración de Canarias en las políticas de la Comunidad Europea.
4. Se asignó al Estado la titularidad normativa de los nuevos tributos, siendo además el responsable, previo informe de la Comunidad Autónoma de Canarias, de dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de la ley. Por su parte, la Comunidad Autónoma regularía, por vía reglamentaria, los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección de las nuevas figuras, teniendo igualmente la iniciativa para la modificación de los tipos impositivos del Impuesto General Indirecto que, en su caso, hubieran de realizarse en las Leyes de Presupuestos del Estado correspondientes a cada año, así como para fijar los tipos del Arbitrio sobre la Producción e Importación dentro de los límites establecidos.
5. Los rendimientos obtenidos por el Arbitrio sobre la Producción e Importación y por la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, mientras esta última estuviese en vigor, corresponderían a las Corporaciones Locales Canarias.
6. Por último, en materia de incentivos fiscales a la inversión, se diseñó un sistema de incentivos en el que, homologándose su regulación con la del resto del territorio nacional, se conservaba la especialidad histórica de Canarias, con la adecuada flexibilidad al establecer un período transitorio que permitiese a las empresas y empresarios con dotaciones al Fondo de Previsión para Inversiones efectuar la materialización de dichas dotaciones en beneficio de la economía canaria. Asimismo, se previó que el establecimiento del nuevo sistema no implicaría la disminución de las inversiones estatales en Canarias.

---

<sup>256</sup> Fecha fijada por la Disposición Final.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

<sup>257</sup> La fecha de entrada en vigor inicialmente prevista –disposición final.2 de la Ley 20/1991– era el 1 de enero de 1992, sin embargo, dicha fecha fue definitivamente fijada por el artículo 1 de la Ley 14/1992, de 5 de junio de 1992, que dispuso el comienzo de la aplicación del Impuesto General Indirecto Canario el 1 de enero de 1993 y, consecuentemente, la supresión del I.G.T.E. y del Arbitrio Insular sobre el Lujo a 31 de diciembre de 1992.

El texto de la Ley 20/1991 se divide en cinco libros; el libro preliminar<sup>258</sup> delimita la finalidad de la ley; el libro primero<sup>259</sup> regula el Impuesto General Indirecto Canario; el libro segundo<sup>260</sup> está dedicado al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias<sup>261</sup>; el libro tercero<sup>262</sup> tiene como objetivo los incentivos fiscales a la inversión; y, el libro cuarto<sup>263</sup>, dispone el régimen de las inversiones públicas en Canarias.

Además la ley tiene catorce disposiciones adicionales entre las que cabe destacar la octava, que regula los tipos de gravamen de IGIC<sup>264</sup>, y la decimocuarta, que añadida por el artículo 8.º primero.veinticuatro de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, dispone que desde el día 1 de enero de 2001 hasta la desaparición del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, será aplicable en este tributo el tipo cero en la importación de los bienes que en el Impuesto General Indirecto Canario están gravados en su importación o entrega al tipo impositivo incrementado del 9 por 100, recogiendo esta disposición la prórroga del APIC más allá del 31 de diciembre de 2000 y la creación del tipo incrementado de IGIC del 9%.

La Ley cuenta también con siete disposiciones transitorias, una disposición derogatoria – con cuyo apartado primero d) se derogó el Real Decreto 2600/1979, de 19 de octubre de 1979, por el que se armonizaron el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, relativo a la deducción por inversiones y el artículo 21 de la Ley 30/1972, de 22 de junio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias<sup>265</sup>–, y una disposición final con tres apartados.

Los anexos I, I.bis, II y III de la Ley se destinan a enumerar los bienes y servicios que quedan sometidos a los distintos tipos de gravamen del IGIC –anexo I tipo reducido del 2%, anexo I.bis tipo incrementado del 9%, anexo II tipo incrementado del 13%– y a la descripción del oro de inversión –anexo III–.

Al objeto de nuestra investigación tiene especial relevancia el libro tercero de la Ley que, integrado por los artículos 93 y 94, vino a regular el régimen transitorio del Fondo de Previsión para Inversiones en Canarias –artículo 93– y la deducción por inversiones en Canarias –artículo 94–.

El contenido del régimen transitorio del FPI en Canarias, regulado por el artículo 93<sup>266</sup>, ya ha sido objeto de análisis en el apartado anterior de éste epígrafe, al igual que la deducción por inversiones regulada por el artículo 26 de la Ley 61/1978. Sin embargo, es precisamente la conjunción de las normas contenidas en la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 y en el artículo

---

<sup>258</sup> Artículo 1 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

<sup>259</sup> Artículos 2 a 68, ambos inclusive, de la Ley 20/1991.

<sup>260</sup> Artículos 69 a 92, ambos inclusive, de la Ley 20/1991.

<sup>261</sup> Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias a partir del 1 de enero de 2002 fecha de entrada en vigor de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

<sup>262</sup> Artículos 93 y 94, ambos inclusive, de la Ley 20/1991.

<sup>263</sup> Artículos 95 y 96, ambos inclusive, de la Ley 20/1991.

<sup>264</sup> Modificada sucesivamente por R.D.L. 7/1993, Ley 16/1994, Ley 13/1996 y Ley 14/2000.

<sup>265</sup> Que supuso la prórroga del FPI en Canarias a partir de 1979 y hasta las dotaciones realizadas antes del 1 de enero de 1983, así como, la armonización del tipo máximo de las dotaciones al FPI hasta el 90% de los beneficios.

<sup>266</sup> Declarado expresamente vigente por la disposición derogatoria única, 2.9 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y, por la disposición derogatoria única, 2.º 5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

94<sup>267</sup> de la Ley 20/1991 la que va a permitir que, tras la derogación de la Ley 61/1978 por la Ley 43/1995 y, consecuentemente, la supresión con carácter general de la deducción por inversiones regulada por el artículo 26 de la Ley 61/1978, ésta se pudiera seguir aplicando en Canarias.

Este artículo disponía en su redacción original que las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades<sup>268</sup> y con domicilio fiscal en Canarias, podrían acogerse a partir del primer ejercicio económico cerrado con posterioridad a 31 de diciembre de 1991, y con relación a las inversiones realizadas y que permaneciesen en el Archipiélago, al régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de acuerdo con las siguientes especialidades:

1. Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serían superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.
2. La deducción por inversiones tendría como límite máximo sobre cuota líquida, cuota íntegra menos deducciones por doble imposición y, en su caso, bonificaciones del artículo 25 de la Ley 61/1978, un porcentaje que sería siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modalidad de la deducción por inversiones se fijase en el régimen general, con un diferencial mínimo de 30 puntos porcentuales.

Posteriormente la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de junio, dio nueva redacción a la segunda norma que, de esta forma, vendría a disponer para lo sucesivo: *"La deducción por inversiones tendrá como límite máximo el porcentaje que a continuación se indica de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición, y, en su caso, las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tal porcentaje será siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modificación de la deducción por inversiones se fije en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales"*.

Además, el artículo 94.2 extendió la aplicación de este especial régimen de deducción por inversiones a las sociedades y demás entidades jurídicas que, sin tener su domicilio fiscal en Canarias, fuesen, sin embargo, titulares de establecimientos permanentes situados en dicho territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realizasen y permaneciesen en Canarias.

Como última especialidad introducida por este artículo para Canarias respecto al régimen general de la deducción, daban derecho a practicar la deducción aquellas inversiones en elementos de activo fijo usados, que no habiendo gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, supusieran una evidente mejora tecnológica para la empresa.

La doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>269</sup> —en adelante DGT— entiende, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 2.º del Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, por el que se desarrolla la Ley 20/1991, de 7 de junio, en lo relativo a los incentivos fiscales a la inversión, que suponen una evidente mejora tecnológica aquellos elementos que van a producir alguno de los siguientes efectos:

1. Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.
2. Mejora de la calidad del bien o servicio.

---

<sup>267</sup> También declarado expresamente vigente por la disposición derogatoria única, 2.9 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y, por la disposición derogatoria única, 2.º 5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

<sup>268</sup> El párrafo cuarto del artículo 94.2 permite también aplicar este régimen de la deducción por inversiones a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales en Canarias.

<sup>269</sup> DGT 21 de abril de 1995.

Además los activos fijos usados deben de pertenecer a alguna de las siguientes categorías:

1. Maquinaria, instalaciones y utillaje.
2. Equipos para proceso de información.
3. Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa.

Hasta finales del año 2001 la Ley 20/1991 ha sido sucesivamente modificada por las siguientes leyes y reales decretos-ley:

1. Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de mayo de 1993, de medidas urgentes de adaptación y modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, del Impuesto General Indirecto Canario, del Arbitrio sobre la Producción e importación en las islas Canarias y de la Tarifa Especial de Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías.
2. Real Decreto-Ley 21/1993, de 29 de diciembre de 1993, por el que se modifica la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.
3. Ley 16/1994, de 7 de junio de 1994, por la que se modifica la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.
4. Ley 19/1994, de 6 de julio de 1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
5. Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades.
6. Ley 13/1996, de 30 de diciembre de 1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
7. Ley 66/1997, de 30 de diciembre de 1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
8. Ley 40/1998, de 9 de diciembre de 1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.
9. Ley 50/1998, de 30 de diciembre de 1998, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
10. Ley 54/1999, de 29 de diciembre de 1999, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000.
11. Ley 55/1999, de 29 de diciembre de 1999, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.
12. Ley 6/2000, de 13 de diciembre de 2000, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.

13. Ley 14/2000, de 29 de diciembre de 2000, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.
14. Y, por último, Ley 24/2001, de 27 de diciembre de 2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Cada uno de sus tres libros principales ha sido modificado respectivamente por los siguientes cuerpos legales:

**Cuadro 3.1**  
**MODIFICACIONES LEGISLATIVAS LEY 20/1991**

LIBRO I I.G.I.C.	LIBRO II A.P.I.M. (A.I.E.M. por Ley 24/2001)	LIBRO III Incentivos fiscales a la inversión
Real Decreto-Ley 7/1993	Real Decreto-Ley 7/1993	Ley 16/1994
Real Decreto-Ley 21/1993	Real Decreto-Ley 21/1993	Ley 19/1994
Ley 16/1994	Ley 16/1994	Ley 43/1995
Ley 13/1996	Ley 13/1996	Ley 40/1998
Ley 66/1997	Ley 66/1997	
Ley 50/1998	Ley 50/1998	
Ley 54/1999	Ley 55/1999	
Ley 55/1999	Ley 24/2001	
Ley 6/2000		
Ley 14/2000		
Ley 24/2001		

*Fuente:* Elaboración propia.

El 6 de julio de 1994 se aprueba la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 7 de julio de 1994. Esta Ley conserva aún hoy su vigencia a pesar de la aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>270</sup>, dado que el apartado 2.20 de la disposición derogatoria única de la Ley 43/1995, mantuvo la vigencia de la Ley 19/1994 y, consecuentemente, de los incentivos fiscales para Canarias creados por dicha Ley.

La disposición derogatoria única de la Ley 19/1994 supuso, a su entrada en vigor, la derogación de cuantas disposiciones, legales o reglamentarias, se opusieran a ella y, en particular, los artículos que integraban el Título II de la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias, respecto a aquellas materias que se regularon por la Ley 19/1994.

La finalidad de la Ley 19/1994 queda patente en su exposición de motivos. En ella se apunta que las bases económicas del Régimen Económico Fiscal de Canarias, articuladas por la Ley 19/1994, nacieron con la aspiración de regular la vida económica canaria durante el tramo final del siglo XX y las primeras décadas del siglo XXI. Se trata pues de una Ley que aspira a legislar con

<sup>270</sup> Disposición derogatoria única 2.20 de la Ley 43/1995.



carácter permanente, creando unas bases económicas elaboradas, adaptadas a los cambiantes tiempos económicos y sociales, consensuadas y duraderas, tratando el legislador de dotar a la Ley de *"mecanismos de flexibilidad suficientes con los que hacer frente a variantes que sucedan tanto en el entorno económico internacional y comunitario como en los escenarios internos"*. Se trataba de construir un cuerpo legal con aspiraciones de perdurar en el tiempo, para lo cual era imprescindible que no colisionase con la normativa comunitaria vigente, o por venir, no contraviniendo los principios comunitarios.

Es precisamente éste uno de los objetivos de nuestra investigación; tratar de delimitar en qué medida los procesos de armonización comunitaria y, en consecuencia, el derecho originario y derivado comunitario emanado de las instituciones de la UE necesario para imponer y, en algunos casos proponer, dicha armonización, colisiona o puede llegar a colisionar con las especificidades fiscales de Canarias.

Los principios estratégicos que informan la Ley 19/1994, según su exposición de motivos, son:

1. Mantener una significativa menor presión fiscal que la media del resto de España y de la Comunidad Económica Europea. Se trata con ello de que Canarias disponga de una «atractividad» territorial capaz de compensar aspectos negativos y efectos desfavorables de la insularidad económica.
2. Configurar una estructura impositiva con tributos equivalentes o similares a los existentes en el resto de España y de la Comunidad Económica Europea, para de esta forma facilitar las operaciones de perfeccionamiento activo y publicitar las ventajas de la menor presión fiscal.
3. Incorporar un bloque de incentivos fiscales y económicos que genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial.
4. Crear una Zona Especial Canaria en la que, respetando el principio de estanqueidad, puedan ubicarse capitales y empresas provenientes del exterior, los cuales, atraídos por las ventajas inherentes a este tipo de zonas especiales, cooperen a impulsar el desarrollo económico y social del archipiélago.
5. Estructurar unas reglas de comportamiento, y un dispositivo de medidas y acciones, que faciliten las intervenciones públicas orientadas a minimizar los costes de cumplimiento y coordinación entre contribuyentes y Administraciones.
6. Potenciar simultáneamente a la nueva inserción en los entornos exteriores de la economía española, con una sólida vertebración del mercado regional y, por ende, de las distintas islas que componen el archipiélago canario, teniendo muy presentes las ayudas posibles y factibles para el aprovechamiento de los recursos endógenos, los intercambios interinsulares y la promoción especial de actividades. Para ello la ley contempla incentivos discriminatorios positivos en islas menores y en zonas de especial problemática en las islas capitalinas.
7. Ponderar que en los nuevos presupuestos de funcionamiento de la economía y del actual complejo institucional, los programas de desarrollo y las acciones conjuntas de los agentes, instancias y organismos públicos encuentren alicientes motivadores.

En función de lo expuesto, esta Ley justifica su calificativo de especial en elementos como los siguientes:

1. Contar con un bloque de incentivos destinados a compensar problemas de discontinuidad territorial y a promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias.
2. Hacer hincapié en áreas sensibles de atención debido a las consecuencias estructurales que provocan las problemáticas de capítulos como los del transporte, agua, energía, producciones y comercialización de productos agrícolas de exportación y consumo interno, pesca, telecomunicaciones y, finalmente, proyectos de I+D que utilizan recursos endógenos y cualificaciones especiales.
3. Configurar un sistema flexible en los objetivos de fomento y atención especial, pero sin dañar la consistencia de una Hacienda local canaria recientemente modernizada a raíz de las modificaciones fiscales de la Ley 20/1991 y al esquema operativo del POSEICAN.
4. Propiciar una función eficaz y creciente de la economía canaria en el Atlántico, mejorando la renta de posición estratégica e incorporando el carácter de frontera sur de la Unión Europea.

La Ley 19/1994 se encuentra dividida en siete Títulos, diez disposiciones adicionales, seis disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y una disposición final.

El Título Preliminar aborda la regulación de la finalidad de la Ley, así como de los principios que la informan, recogiendo en esa regulación la esencialidad tradicional del Régimen Económico Fiscal de Canarias, caracterizado fundamentalmente por la libertad comercial y la ausencia de monopolios sobre bienes y servicios, a la vez que garantiza, por un lado, una situación en la que el coste medio de la actividad económica canaria permita competir a la economía insular con la del resto del territorio nacional y, por otro lado, que no se produzca merma alguna en el volumen de las inversiones públicas en el archipiélago.

En su Título Primero, la Ley aborda la regulación de los transportes y telecomunicaciones, consagrando el principio de libertad de prestación de ambos tipos de servicios y de inaplicación de monopolios sobre los mismos, sin perjuicio de las prescripciones constitucionales y comunitarias. Se introducen importantes mecanismos tendentes a garantizar la prestación de los servicios de transporte y telecomunicaciones en un régimen que permita, tanto a los particulares residentes en el archipiélago, como a las empresas canarias, disfrutar de los mismos en términos de competitividad respecto del resto del territorio nacional.

El Título II introduce importantes medidas orientadas a compensar de la lejanía y del hecho insular, las cuales se concretan: de un lado, en la inserción de mecanismos que permitirán disponer en Canarias de energía y agua a precios asequibles; y, de otro, garantiza un programa específico de inversiones públicas en infraestructuras.

En el Título III se consolida un régimen específico de cooperación y coordinación entre las Administraciones Públicas.

La adopción de medidas concretas y puntuales, tanto en el ámbito estrictamente económico como en el fiscal, se aborda en el Título IV de la Ley. Por lo que respecta al primero de di-

chos ámbitos se adoptan medidas con relación al desarrollo energético medio ambiental, a la promoción del comercio canario, a la incentivación de las inversiones privadas en el archipiélago, a la promoción turística como pilar fundamental de la economía canaria, a la adecuada aplicación en Canarias, partiendo de sus peculiaridades intrínsecas, del Régimen de Incentivos Económicos Regionales y, finalmente, actuando en el ámbito del fomento de la creación de empleo, a través de la formación profesional.

Por lo que se refiere al ámbito específicamente fiscal, objeto de nuestro estudio, el modelo económico que se pretende exigía la adopción de ciertas medidas de naturaleza fiscal, como son las tendentes a fomentar las inversiones privadas en Canarias, las de acompañamiento del régimen de liberalización de las telecomunicaciones, las que requieren una efectiva política de fomento de las exportaciones canarias y, finalmente, las que demandan la posibilidad de que los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos, lo cual se consigue mediante la regulación del régimen especial de la reserva para inversiones.

Por su parte, el Título V de la Ley, aborda la creación y regulación de la Zona Especial Canaria –en adelante ZEC o Z.E.C. indistintamente– con la finalidad de potenciar la implantación en el archipiélago de capitales y empresas provenientes del exterior que cooperen en la generación de polos de potenciación del progreso económico y social de Canarias.

No olvida la Ley el necesario y específico tratamiento que ha de darse a las Zonas Francas en Canarias teniendo en cuenta la importancia pasada, presente y futura que las mismas han tenido, tienen y tendrán en el archipiélago, para lo cual se adoptan las medidas necesarias en el Título VI.

Además, la Ley procura una adecuada adaptación del Registro Especial de Buques y Empresas Navieras ya regulado en la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, a los planteamientos globales contenidos en la misma, adaptación esta que lleva a cabo el Título VII.

Finalmente, la Ley contiene una pluralidad de disposiciones adicionales y transitorias necesarias en orden a garantizar la adecuada efectividad de las medidas que la misma establece en su articulado, derogando, además, cuantas disposiciones preexistentes se opongan a la misma y disponiendo su régimen de vigencia.

Tal y como hemos apuntado anteriormente, son los Títulos IV y V de la Ley 19/1994 los que revisten especial importancia para nuestra investigación, motivo este por el que nos centraremos en el análisis de ambos títulos. El capítulo II<sup>271</sup> del Título IV crea y regula el paquete de medidas fiscales aplicables en Canarias a partir de la entrada en vigor de la Ley y, por su parte, el Título V<sup>272</sup> contiene el desarrollo normativo de la ZEC.

En el presente epígrafe abordamos el estudio del contenido de los artículos 24 a 26 de la Ley 19/1994, ambos inclusive. Sin embargo, la "*Reserva para inversiones en Canarias*" y la "*Zona Especial Canaria*", creadas y reguladas respectivamente por el artículo 27 y por el Título V de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, dada su especial relevancia, serán objeto de especial análisis en el capítulo cuarto de nuestra investigación.

---

<sup>271</sup> Artículos 24 a 27, ambos inclusive, de la Ley 19/1994.

<sup>272</sup> Artículos 28 a 71, ambos inclusive, de la Ley 19/1994.

La redacción actual del artículo 24 concede una exención de Impuesto General Indirecto Canario a los servicios de telecomunicación<sup>273</sup>, excepto los servicios de difusión<sup>274</sup>, permitiendo a los sujetos pasivos que presten este tipo de servicios exentos deducir las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita<sup>275</sup> soportada en la adquisición o importación de bienes o servicios en la medida en que éstos se utilicen en la realización de los servicios de telecomunicación exentos.

Por su parte, el artículo 25, en la redacción dada por el artículo 60 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, dispone que las sociedades domiciliadas en Canarias, que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones, gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su constitución, en la ampliación de capital y en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión<sup>276</sup> situados en Canarias, durante un período de tres años a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución o de ampliación de capital, cuando el rendimiento del impuesto se considere producido en este territorio.

El artículo primero del Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio, añadió el párrafo tercero de este artículo regulando que la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que proceda aplicar en la modalidad "operaciones societarias", y que corresponda a la parte del capital resultante de la constitución o ampliación que no se destine a las inversiones previstas en este artículo, se aplicará al 100 por 100 del importe de la cuota resultante hasta el 31 de diciembre del año 2001. Durante el año 2002 dicha exención se aplicará al 75 por 100 del importe de la cuota resultante, y durante el año 2003 al 50 por 100 del importe de la cuota resultante. Con esta nueva disposición se trata de limitar la exención en "operaciones societarias" sólo en favor de aquella parte del capital, nuevo o ampliado, que se destine efectivamente a financiar nuevas inversiones, disponiendo un régimen, transitorio y decreciente, para la aplicación de la exención a la parte del capital no invertido en bienes de inversión<sup>277</sup>.

El apartado 2 del artículo 25 declara la exención en el Impuesto General Indirecto Canario de las entregas de bienes cuyos destinatarios sean sociedades domiciliadas en Canarias de nueva

---

<sup>273</sup> Sin perjuicio de lo dispuesto en el número 4 del artículo 29 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

<sup>274</sup> La Ley define a estos efectos los servicios de difusión como aquellos servicios de telecomunicación en los que la comunicación se realiza en un solo sentido a varios puntos de recepción simultáneamente. En todo caso tendrán la consideración de servicios de difusión la televisión y la radiodifusión sonora.

<sup>275</sup> El IGIC implícito es una carga tributaria que el legislador entiende que los comerciantes minoristas, exentos de IGIC, repercuten en el precio de venta de los bienes objeto de su comercio vía aumento de los precios. Por tanto, en el precio pagado al comerciante minorista, entiende el legislador que existe una carga implícita de IGIC, que puede ser deducible para el destinatario de los bienes en la medida en que éste los afecte a la realización de actividades con derecho a deducción. El IGIC implícito se calcula aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{IGIC implícito} = \text{contraprestación de la entrega} \times \frac{0.7 \times \text{Tipo de gravamen}}{100}$$

<sup>276</sup> A estos efectos el concepto de bien de inversión será el contenido en la normativa del Impuesto General Indirecto Canario. Párrafo redactado por el artículo primero del Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio.

<sup>277</sup> A pesar de esta limitación, en la práctica basta una pequeña ampliación de capital, para beneficiarse de la exención de IGIC e ITP, modalidad onerosas, en la adquisición de bienes de inversión invocando el artículo 25 de la Ley 19/1994. Este incentivo, y la simplicidad del mecanismo expuesto para poder acogerse al mismo, resulta especialmente atractivo cuando el impuesto soportado en la adquisición o importación del bien de inversión aumenta el coste de adquisición por no ser deducible. En caso de que el impuesto soportado en la adquisición sea deducible –como por ejemplo el IGIC soportado en la adquisición de un bien de inversión que se afecta a la realización de actividades sujetas y no exentas de IGIC– el beneficio del incentivo radica exclusivamente en el ahorro del coste financiero que supone financiar el impuesto hasta el momento de su devolución o compensación.

creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones<sup>278</sup>, siempre que tales bienes tengan para el adquirente la condición de bienes de inversión, con derecho a la deducción de las cuotas soportadas, así como las importaciones de bienes de inversión efectuadas por dichas sociedades.

En el supuesto de entrega exenta de bienes de inversión, y antes de realizarse la entrega, la sociedad adquirente tiene la obligación de entregar a la transmitente una declaración en la que se identifiquen los bienes de inversión y en la que manifieste que cumple los requisitos para disfrutar de la exención. En caso de importación de los bienes de inversión, la sociedad importadora deberá aportar con la declaración de importación la documentación acreditativa de la concurrencia de los requisitos de la exención.

El apartado 3.º del artículo 25, en la redacción dada por el artículo 8.º segundo, dos, de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, exige que los bienes de inversión adquiridos o importados con exención de impuesto deberán entrar inmediatamente en funcionamiento salvo que se trate de terrenos adquiridos para su edificación, de bienes para cuya puesta en funcionamiento sea necesaria la ultimación de su instalación o montaje, o de bienes que vayan a ser utilizados en actividades empresariales o profesionales cuyo desarrollo exija autorización administrativa. En estos casos, y para poder disfrutar de la exención, deberán acometerse inmediatamente las actividades de edificación, las de instalación o montaje, o las necesarias para la obtención de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran en su caso necesarios para la edificación o desarrollo de las actividades empresariales o profesionales, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones.

El artículo 25.4 impone un requisito mínimo de permanencia<sup>279</sup> a las sociedades adquirentes o importadoras de bienes de inversión exentos en aplicación de lo regulado por este artículo en virtud del cual, estas sociedades deberán mantener como mínimo su domicilio fiscal, o su establecimiento permanente, en las islas Canarias durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión, y éstos deberán permanecer en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha del inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento.

Además, el artículo 8.º segundo, dos, de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, añadió los nuevos apartados 5.º y 6.º del artículo 25, que respectivamente disponen que, en primer lugar, las exenciones previstas en el artículo 25 se aplicarán igualmente a los establecimientos permanentes, tanto si pertenecen a sociedades domiciliadas en España como a sociedades no residentes y, en segundo lugar, que las sociedades adquirentes o importadoras, así como los empresarios transmitentes que estén establecidos en Canarias, deberán presentar anualmente una declaración en la que se especificarán el número y el importe total de las operaciones realizadas en el año natural que han quedado exentas del Impuesto General Indirecto Canario por aplicación del artículo 25.

---

<sup>278</sup> La DGT en respuesta de 21 de abril de 1999 a la consulta número 584/1999 opina que *"la exención sólo ampararía aquellas adquisiciones de instalaciones (sucursales, establecimientos, locales, centros de trabajo, instalaciones fabriles, etc.) donde se desarrollen las actividades que tengan relación con su objeto social, que tengan la consideración de bien de inversión, con arreglo a la normativa del Impuesto General Indirecto Canario, que supongan una ampliación, modernización o traslado de sus instalaciones, y cumplan con el resto de los requisitos anteriormente transcritos"*. Delimitando de esta forma lo que debe entenderse por *"instalaciones"* en la redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994.

<sup>279</sup> Redacción y nueva numeración dada por el artículo 8.º segundo, dos, de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre.

El artículo 26 regula, mediante dos apartados, el incentivo fiscal denominado "*Régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales*". El apartado 1<sup>280</sup> de este artículo dispone una bonificación de la cuota del impuesto para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que se calcula por aplicación de un porcentaje sobre la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago. Se pueden beneficiar de esta bonificación tanto las personas o entidades domiciliadas en Canarias como las domiciliadas en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente. El porcentaje de bonificación es, desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre del año 2001, del 50 por 100, durante el año 2002 dicha bonificación será del 40 por 100 y, durante el año 2003, del 30 por 100.

El apartado 2 de este artículo extiende la aplicación de la bonificación a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, determinando sus rendimientos en régimen de estimación directa, ejerzan las mismas actividades y cumplan los mismos requisitos exigidos a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. En estos casos, se aplicará la bonificación sobre la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de las actividades de producción señaladas.

## **3.2. EL RÉGIMEN DE INTEGRACIÓN DE CANARIAS EN LA UNIÓN EUROPEA**

### **3.2.1. Identificación de las fases del proceso de integración de Canarias en la Unión Europea**

Hablamos de evolución del régimen de integración de Canarias en la Unión Europea porque desde el momento de su adhesión la situación de Canarias en la Comunidad se ha regido por normas especiales, por contraposición a las que se aplican al resto de los territorios comunitarios. En el período que va desde 1986 hasta la actualidad, podemos distinguir tres etapas en las que el régimen aplicable a Canarias ha ido modificándose para adaptarse cada vez más a las necesidades de este territorio dentro del conjunto de la Unión y respetando, en todo caso, las disposiciones legales comunitarias. Estas etapas son:

1. Entre el 1 de enero 1986 y junio de 1991: el régimen aplicable a Canarias estaba recogido en el Acta de Adhesión de España y en el Protocolo 2.
2. Desde el 1 de julio de 1991 hasta la actualidad: el régimen aplicable a Canarias está regulado por el Reglamento 1911/91 y la Decisión 91/314/CEE del Consejo que establece el POSEICAN.

---

<sup>280</sup> Según la redacción dada por el artículo segundo del Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio. En la redacción dada por el artículo único, dos del Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, la cuantía de la bonificación era del 40% y el período de aplicación del incentivo era limitado y prorrogable, pero no quedaba definido. En la redacción original de este apartado del artículo 26 la cuantía de la bonificación alcanzaba al 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la exportación de bienes corporales producidos en Canarias, sin limitación temporal. Las sucesivas redacciones han supuesto por tanto, ampliar el objeto bonificable –ahora se bonifica toda producción de bienes corporales en las ramas de actividad citadas con independencia de su destino (consumo interior o exportación)– y, por otra parte, limitar la aplicación del incentivo en el tiempo, reduciendo progresivamente el porcentaje de bonificación –de conformidad con las directrices del artículo 87 del Tratado de Roma–.

3. El futuro régimen de Canarias en la U.E. deberá fundamentarse en el artículo 299.2 del Tratado de Roma, introducido por la reforma operada por el Tratado de Amsterdam.

### **3.2.2. El Acta de adhesión de España y el Protocolo número 2 (1986-1991)**

Cuando comienzan las negociaciones para el ingreso de España en las Comunidades Europeas, a Canarias se le plantea el problema de la incompatibilidad de su tradicional régimen económico y fiscal con la normativa comunitaria.

El régimen económico y fiscal de Canarias vigente en el momento de la adhesión se basaba en la libertad de importación y exportación, y en un régimen de franquicias. Además, Canarias tenía su propio régimen fiscal y aduanero, con tributos propios como el arbitrio insular a la entrada de mercancías y el arbitrio insular sobre el lujo.

Este régimen era contrario a la normativa comunitaria, básicamente a los principios de la Unión Aduanera que establecen la supresión de derechos de aduana entre los Estados miembros y la adopción de un arancel aduanero común frente al exterior.

Con el objetivo de respetar en la mayor medida posible este régimen económico y fiscal, en Canarias, tras barajar distintas opciones, se optó por un régimen especial de integración en la C.E.E. que quedó regulado por el artículo 25 del Acta de Adhesión del Reino de España y por las disposiciones del Protocolo 2 del Tratado de Adhesión. Conforme a este régimen, Canarias quedaba fuera de:

1. La Unión aduanera y de la política comercial común.
2. La Política Agrícola Común.
3. La Política Pesquera Común.
4. Del ámbito de aplicación del IVA.

Al no aplicarse en el archipiélago estas políticas, en el Protocolo 2 se establecían las normas para regular los intercambios de mercancías entre las islas y el resto de la Comunidad, de tal forma que se diferenciaba entre:

1.—Exportaciones a la Comunidad de productos originarios de Canarias. Se distinguían cuatro tipos de productos:

1.1. Productos pesqueros:

1.1.1. Contingentes arancelarios anuales.

1.1.2. Hacia el resto de España: exención de los derechos de aduana dentro de los límites del contingente.

1.1.3. Hacia el resto de la comunidad: reducción progresiva de los derechos de aduana dentro de los límites del contingente, pero se aplicaban precios de referencia.

1.2. Productos agrícolas:

1.2.1. Contingentes arancelarios anuales.

1.2.2. Hacia el resto de España: exención de los derechos de aduana dentro de los límites del contingente.

1.2.3. Hacia el resto de la comunidad: reducción progresiva de los derechos de aduana dentro de los límites del contingente, pero se aplicaban precios de referencia y gravámenes compensatorios. Este tratamiento suponía una desventaja frente a la agricultura peninsular y frente a otros países mediterráneos con los que la Comunidad había firmado acuerdos preferenciales.

1.2.4. Plátano: reserva del mercado peninsular hasta el 31 diciembre de 1995.

### 1.3. Tabaco:

1.3.1. Contingente arancelario anual.

1.3.2. Exención de derechos de aduana dentro del contingente.

### 1.4. Productos industriales: Exención de derechos de aduana.

1.4.1. Si los productos iban destinados a la península: exención desde el primer momento.

1.4.2. Si iban destinados al resto de la Comunidad: en las mismas condiciones que los productos peninsulares.

### 2.—Importaciones a Canarias desde la CE:

2.1. Supresión progresiva de la tarifa general del AIEM, descreste arancelario.

2.2. Mantenimiento de la tarifa especial para algunos productos y por tiempo limitado (hasta finales de 1992).

3.—Importaciones a Canarias desde terceros países: el régimen quedó prácticamente igual.

### 3.2.3. El Reglamento 1911/91 y la decisión POSEICAN (1991-2001)

En diciembre de 1989 el Parlamento de Canarias decidió solicitar al Gobierno de la Nación que gestionase ante la por entonces C.E.E. una mayor integración de Canarias. Esto fue posible porque el Acta de Adhesión contenía en el apartado 4 del artículo 25<sup>281</sup> una cláusula de revisión que recogía esta posibilidad.

En junio de 1991 el Consejo adoptó el Reglamento 1911/91, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias<sup>282</sup>, y la Decisión 91/314/CEE, de 26 de junio de 1991, por la que se establece un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las islas Canarias (POSEICAN)<sup>283</sup>, disposiciones que vi-

<sup>281</sup> El artículo 25.4 del Tratado de Adhesión del Reino de España a la C.E.E. dispone: "La Comisión examinará periódicamente los contingentes arancelarios concedidos en aplicación del presente artículo".

<sup>282</sup> D.O. n.º L 171 de 29 de junio de 1991. PP.0001-0004.

<sup>283</sup> D.O. n.º L 171 de 29 de junio de 1991. PP.0005-0009.



nieron a sustituir al Protocolo 2, y que contenían el nuevo régimen de integración de Canarias en la UE. A partir de ese momento Canarias se integró plenamente en aquellas políticas en las que no estaba incluida, pero además, se establecieron:

1. Por un lado, una serie de excepciones y modulaciones de carácter temporal para permitir que esta integración se llevase a cabo de manera gradual, durante un periodo transitorio que se extendía hasta finales del año 2000.
2. Por otro, una serie de medidas de apoyo justificadas por los condicionamientos específicos de Canarias.

Los elementos diferenciadores fundamentales del nuevo régimen de integración de Canarias se referían principalmente a las cuatro políticas siguientes:

1. Política Comercial Común y Unión Aduanera.
2. Política Fiscal.
3. Política Agrícola Común y Régimen Específico de Abastecimiento –en adelante REA o R.E.A. indistintamente–.
4. Política Pesquera Común.

### 3.2.3.1. Política Comercial y Unión Aduanera

La aplicación de estas dos políticas comunitarias supuso para Canarias la adopción de los siguientes procedimientos:

1. Introducción progresiva del Arancel Aduanero Común –en adelante A.A.C. o AAC indistintamente– y exenciones para algunos productos sensibles.

A los productos que se importan en Canarias procedentes de terceros países se les aplica el AAC. No obstante, se negoció una introducción progresiva del arancel común de acuerdo con el calendario siguiente:

**Cuadro 3.2**  
**CALENDARIO DE INTRODUCCIÓN DEL A.A.C.**

Desde 1.7.1991 hasta 31.12.1992	Desde 1.1.1993	Desde 1.1.1994	Desde 1.1.1995	Desde 1.1.1996 hasta 31.12.2000
30% tipos	35% tipos	40% tipos	50% tipos	Aumento 10% anual hasta llegar al 100%

Fuente: Elaboración propia.

Además, se negociaron determinadas medidas arancelarias específicas para productos sensibles y ultrasensibles para la economía Canaria, bien porque eran utilizados por la industria –materias primas industriales– o porque eran importantes para el comercio en las islas. Se estableció un calendario diferente de introducción del arancel según la sensibilidad de los productos, estando algunos totalmente exentos hasta finales del 2000.

Los productos exentos tenían que estar destinados exclusivamente al mercado interior canario. Si se reexportaban en su estado originario o transformado habría que satisfacer el A.A.C. Se establecieron disposiciones para evitar desviaciones de tráfico.

También el tabaco en bruto, para que las industrias canarias pudiesen fabricar cigarrillos y cigarrillos con destino al resto de la U.E. sin pagar ningún arancel. Sin embargo para este producto si existía un contingente de importación y sí había libertad de exportación.

2. Aplicación progresiva de los derechos *antidumping*<sup>284</sup> en las importaciones.

Se solicitó que no se aplicasen los derechos *antidumping* durante un periodo amplio para un listado de productos.

Al final se consiguió que estos derechos no se aplicasen hasta finales de 1996, y que, a partir de enero del 1997, se fuesen introduciendo progresivamente hasta aplicarse totalmente a finales del 2000. Los productos de la lista eran aparatos de compact disc, videocassetes, televisores, máquinas de escribir eléctricas, impresoras, fotocopiadoras, etc. Aquí sí hay contingentes máximos en función de las necesidades del mercado para evitar desviaciones de tráfico.

3. Zonas francas<sup>285</sup>: no aplicación de las condiciones económicas.

En las zonas francas de la UE se aplican unas reglas denominadas "condiciones económicas". Estas normas implican que si el producto que se pretende importar en la zona franca se produce en un país comunitario hay que importarlo de dicho país, aunque fuese mucho más barato importarlo desde un país que no forme parte de la U.E.

Se estableció que en las Zonas Francas que se creasen en Canarias no se aplicarían las condiciones económicas, y por tanto podrían importar la materia prima desde donde quisiesen y no sólo desde la UE<sup>286</sup>.

4. Reducción progresiva de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular.

El Arbitrio insular era una tasa que percibían los Cabildos y que gravaba la importación de algunos productos industriales y agrarios procedentes del extranjero y del resto de España, similares a otros fabricados o producidos en Canarias. Era un mecanismo de protección de la industria local. Tenía una Tarifa General de naturaleza recaudatoria y otra Especial de naturaleza proteccionista.

La Tarifa General se suprimió totalmente como consecuencia de la adhesión en 1986 –descreste arancelario–, sin embargo, la Tarifa Especial del Arbitrio se mantendría, inicialmente, para un listado de productos hasta finales de 1992.

---

<sup>284</sup> Derecho antidumping: Gravamen que se aplica a los productos que se importan a un precio que está por debajo de su coste real de fabricación, y que está autorizado porque es la única forma de compensar a la producción interior contra esta práctica desleal puesto que supone incrementar el precio del producto importado en el mercado interior.

<sup>285</sup> Zona franca: Es una zona geográfica, generalmente un puerto o un aeropuerto, en la que se pueden importar materias primas exentas de derechos para transformarlas y después reexportar el producto final. Esta práctica se denomina tráfico de perfeccionamiento activo.

<sup>286</sup> Por ahora sólo existe en Canarias una zona franca que se encuentra situada en Las Palmas, concretamente en el Puerto de la Luz, cuya sede se inauguró el pasado 21 de marzo de 2002.

El nuevo régimen prorrogaba la Tarifa Especial (T.E.) del Arbitrio insular a la entrada de mercancías hasta el 31 de diciembre del 2000, si bien se ha ido reduciendo progresivamente en los últimos años hasta que finalmente desapareció totalmente el día 31 de diciembre del año 2000. Esta tarifa del arbitrio gravaba productos agroindustriales como lácteos, pastas, etc. y productos industriales como cartón, plástico, etc.

Hay que destacar que la T.E. era un derecho de aduana de carácter proteccionista que, por tanto, iba en contra del Tratado de Roma, pero que se mantuvo hasta el 31 de diciembre de 2000 por su carácter transitorio.

### 3.2.3.2. Política Fiscal

En materia de imposición indirecta las especificidades fiscales de Canarias respecto del resto de España y de la UE son:

1. Exclusión del ámbito de aplicación del IVA.

Canarias se mantuvo, desde la firma del Tratado de Adhesión de España, fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva sobre el IVA.

Hasta el 31 de diciembre de 1992 continuaron aplicándose en Canarias el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Arbitrio Insular sobre el Lujo. Ambas figuras tributarias se sustituyeron por el I.G.I.C.<sup>287</sup> para adaptar la imposición indirecta sobre el volumen de ventas a la normativa comunitaria. El I.G.I.C., que entró en vigor el 1 de enero de 1993 a pesar de aprobarse mediante Ley 20/1991 de 7 de junio de 1991, es un impuesto indirecto, con una estructura similar a la del IVA pero con tipos impositivos inferiores.

2. Exclusión del ámbito de aplicación de las *accisas* comunitarias.

Las *accisas* son los impuestos que gravan determinados consumos específicos como el tabaco, el alcohol o los hidrocarburos.

Canarias está fuera del ámbito de aplicación de las Directivas que establecen y regulan estos impuestos para todo el territorio comunitario, manteniendo su propio régimen impositivo en aplicación de la Ley 38/1992 que extendió a Canarias la aplicación de determinados impuestos especiales –cerveza, alcohol y bebidas derivadas, y productos intermedios–. Posteriormente el artículo 7.º, primero de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, modificó el artículo 2.º de la Ley 38/1992, para introducir un nuevo impuesto especial sobre la electricidad, cuyo ámbito de aplicación incluye también a Canarias.

3. Arbitrio sobre la producción y sobre la importación - A.P.I.M.

En el artículo 5 del Reglamento 1911/91 se recogía la posibilidad de crear un impuesto denominado A.P.I.M. que permitiese una adaptación gradual de la economía canaria a la integración en la Unión Aduanera.

Este impuesto gravaría la importación y la producción en Canarias. No obstante, en la práctica, sólo se sometió a gravamen la importación, porque la producción en Ca-

---

<sup>287</sup> Ley 20/1991 de modificación de los aspectos fiscales del R.E.F.

narias estaba inicialmente exenta hasta el 31 de diciembre de 2000, fecha en la que se previó la desaparición del impuesto<sup>288</sup>. En realidad este tributo tenía una finalidad proteccionista de la industria local, pero se autorizó por su carácter transitorio.

El *Octroi de Mer* de los Departamentos Franceses de Ultramar –D.U.– es un tributo semejante al A.P.I.M. y ha sido autorizado temporalmente, hasta el 2002, por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>289</sup>.

El A.P.I.M. debía empezar a descrestarse progresivamente a partir del 31 de diciembre de 1996, hasta su total desaparición a finales del 2000. Sin embargo en 1996 se solicitó la paralización del desmantelamiento para determinados sectores.

La solución a dicha solicitud consistió en mantener los tipos vigentes a 1 de enero de 1999 para algunos productos sin proseguir su reducción, pero con el compromiso de suprimir definitivamente el A.P.I.M. a finales de 2000, objetivo este que no se ha conseguido finalmente, quedando en principio postergada la supresión del tributo para finales del 2001, tal como contempla la Disposición Adicional trigésima séptima de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Esto enlaza con la propuesta hecha en el marco del desarrollo del artículo 299.2 del Tratado de Roma<sup>290</sup> de sustituir el A.P.I.M. por el A.I.E.M. –Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias– finalmente concretada con la aprobación de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que ha supuesto, entre otros, la entrada en vigor del nuevo arbitrio el 1 de enero de 2002.

En materia de imposición directa, tal y como ha quedado patente a lo largo de toda nuestra exposición anterior, la competencia de la UE es prácticamente inexistente; sigue siendo una competencia de cada Estado miembro. Esto significa que, en principio, las medidas de fiscalidad directa que se apliquen en Canarias no se ven afectadas por el hecho de formar parte de la UE salvo por dos excepciones:

1. Que esas medidas constituyan ayudas de estado. Si se reducen los impuestos directos a determinadas empresas, se les está dando una ayuda que puede ser incompatible con el derecho comunitario. Esto es así porque se favorece a estas empresas en perjuicio de otras al reforzar su posición en el mercado. Estas ayudas en principio están prohibidas, y sólo se autorizan en determinados casos establecidos en el Tratado CE. Para que se autoricen, en la mayoría de los casos hay que notificarlas a la Comisión y ésta, después de examinarla, decide si la autoriza o no. Esto es lo que sucede con los incentivos a las empresas que existen en el R.E.F. –artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994–, y también el caso de la Z.E.C. Estas medidas han sido notificadas y autorizadas por la Comisión y forman parte del régimen fiscal específico de Canarias.
2. El otro supuesto en que la Unión Europea interviene en el ámbito de la imposición directa es cuando las medidas fiscales son desleales porque fomentan el que las em-

---

<sup>288</sup> A pesar de la temporalidad impuesta por el Reglamento 1911/91, el A.P.I.M. se mantiene en vigor tras cumplirse el plazo inicialmente previsto –31 de diciembre de 2.000– en virtud de lo regulado por la Disposición Adicional trigésima séptima de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. A tenor de lo regulado por ésta D.A. trigésima séptima la producción en Canarias continúa estando exenta durante el año 2001.

<sup>289</sup> Sentencia de 30 de abril de 1998. Asuntos acumulados C-37/96 y C-38/96.

<sup>290</sup> Recuérdese la nueva redacción y numeración dada por el Tratado de Amsterdam.

presas se trasladen de un Estado a otro para instalarse en aquellos que les ofrecen más ventajas. Estas medidas pueden estar autorizadas como ayudas estatales dentro de un Estado, pero pueden a pesar de todo seguir siendo medidas perniciosas. En estos supuestos la Unión Europea sólo puede recomendar a los Estados miembros que no utilicen este tipo de instrumentos, porque no tiene competencia fiscal.

En diciembre de 1997 se aprobó un Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas para analizar las medidas fiscales vigentes y eliminar o modificar aquellas que se califiquen como perniciosas. Dicho código es un compromiso político entre los Estados miembros, es decir, no hay en principio obligación legal de aplicarlo. En el caso de Canarias, existe una mención que dice que se tendrán en cuenta las características especiales de los territorios en que se apliquen, por lo que no se evaluarán igual las medidas aplicables en Canarias que las aplicables en una región continental.

El Reglamento (CEE) n.º 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias<sup>291</sup>, ha sido posteriormente modificado por el Reglamento (CEE) n.º 284/92 del Consejo, de 3 de febrero de 1992, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 1911/91 relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias, en lo que atañe a la aplicación de la política agraria común<sup>292</sup>, por el Reglamento (CE) n.º 2674/1999 del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 1911/91 relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias<sup>293</sup> y, finalmente, por el Reglamento (CE) n.º 1105/2001 del Consejo, de 30 de mayo de 2001, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 1911/91 relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias<sup>294</sup>.

Estas sucesivas modificaciones del Reglamento 1911/91 han servido respectivamente para:

1. Reglamento (CEE) n.º 284/92 del Consejo, de 3 de febrero de 1992. Supuso retrasar la entrada en vigor del régimen específico de abastecimiento y, en consecuencia, la aplicación a Canarias de la política agraria común hasta al 1 de julio de 1992.
2. Reglamento (CE) n.º 2674/1999 del Consejo, de 13 de diciembre de 1999. Decretó la suspensión del descreste del APIM entre el 30 de diciembre de 1999 y el 30 de junio de 2000 para una lista de productos sensibles que se añadió como anexo al Reglamento 1911/91.
3. Reglamento (CE) n.º 1105/2001 del Consejo, de 30 de mayo de 2001. Prorrogó la vigencia del APIM hasta el 31 de diciembre de 2001.

Por su parte, la Decisión 91/314/CEE del Consejo (POSEICAN), se ha visto afectada recientemente por la aprobación del Reglamento (CE) n.º 1454/2001 del Consejo, de 28 de junio de 2001, por el que se aprueban medidas específicas en favor de las Islas Canarias en relación con determinados productos agrícolas y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 1601/92 (POSEICAN)<sup>295</sup>. Este nuevo reglamento ha supuesto la aprobación de medidas específicas para paliar el

<sup>291</sup> DO n.º L 171 de 29 de junio de 1991. Pp. 0001-0004.

<sup>292</sup> DO n.º L 031 de 7 de febrero de 1992. P.6.

<sup>293</sup> DO n.º L 326 de 18 de diciembre de 1999. P.3.

<sup>294</sup> DO n.º L 151 de 7 de junio de 2001. P. 1.

<sup>295</sup> D.O. n.º L 198 de 21 de julio de 2001. Pp. 0045-0057.

alejamiento, la insularidad y la situación ultraperiférica de las Islas Canarias, en relación con determinados productos agrícolas. Ha establecido un nuevo régimen específico de abastecimiento –en adelante REA– para ciertos productos agrícolas, considerados fundamentales en las Islas Canarias para el consumo humano, la transformación y la utilización como insumos agrícolas y que aparecen enumerados en el anexo I del nuevo Reglamento. La entrada en vigor del Reglamento 1454/2001 se produjo el día 24 de julio de 2001, salvo su artículo 19, cuya entrada en vigor tuvo lugar el 1 de enero de 2000, y supuso además la derogación del Reglamento (CEE) n.º 1601/92 que regulaba hasta entonces el REA.

### 3.2.3.3. *Eficacia de la aplicación del Reglamento 1911/91 y de la Decisión POSEICAN*

El nuevo régimen iniciado en 1991 era de plena integración. Sobre este régimen podemos hacer las siguientes observaciones:

1. Estaba recogido en normas de derecho derivado, y no de derecho primario.
2. Junto al POSEICAN se adoptó el POSEIMA, para Madeira y Azores, que vinieron a unirse al POSEIDON<sup>296</sup>. Los tres POSEI se basaban en el doble principio del reconocimiento de la pertenencia de estas regiones a la UE y el reconocimiento de su especialidad, que requerían un tratamiento particular. Estos programas fueron la primera manifestación de un tratamiento común a unos problemas similares de un grupo de regiones denominadas ultraperiféricas que se diferenciaba del régimen general aplicable al resto de los territorios de la UE.

No obstante, el régimen específico de integración de Canarias creado en 1991 tenía una limitación: la mayor parte de las medidas específicas que lo integraban tenían carácter temporal porque se habían creado para permitir una adaptación progresiva de Canarias a la integración en la Comunidad. Se consideró que esta adaptación progresiva estaría finalizada a más tardar el 31 de diciembre de 2000, fecha en la que expirarían la mayor parte de las medidas.

Sin embargo la realidad se mostró distinta. Canarias, al igual que el resto de regiones ultraperiféricas, Madeira, Azores y los Departamentos Franceses de Ultramar, sufre una serie de desventajas estructurales que, acumuladas, la hacen diferente del resto de regiones comunitarias, incluso diferente del resto de regiones insulares: su lejanía del territorio continental, su carácter insular, la fragmentación del territorio y su posición geográfica más próxima a terceros países.

Estas desventajas son permanentes, y van a seguir influyendo decisivamente en el desarrollo de Canarias y condicionando su modelo económico y social. Por tanto, un régimen que finalizaba en el año 2000 era claramente insuficiente, y no tuvo en cuenta los efectos de estas circunstancias a partir de ese momento. No era posible que, una vez finalizado este periodo transitorio, a Canarias se le aplicasen las mismas reglas que al resto de las regiones comunitarias, porque su situación no es la misma, y estaría recibiendo un trato discriminatorio.

Además, concurren otras circunstancias que exigen un cambio sustancial:

1. La Comunidad Europea ha evolucionado y sus prioridades han cambiado respecto a las existentes cuando se negociaron el Reglamento 1911/91 y el POSEICAN.
2. Canarias también ha cambiado, en 1985 tenía un P.I.B. del 65% respecto a la media comunitaria, y actualmente supera el 75%, si bien la media de los años 1995, 1996 y

---

<sup>296</sup> Programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de los departamentos franceses de Ultramar (POSEIDOM, 1989).

1997 ha sido del 75% lo cual le ha permitido continuar dentro del objetivo 1 y de la letra 1) del artículo 87.3 del TCE hasta el año 2006.

Estas consideraciones están en la base de la idea de crear un régimen de integración específico para Canarias y para el resto de las regiones ultraperiféricas –R.U.P.– basado en el reconocimiento de su situación especial y no vinculado a una integración progresiva.

### **3.2.4. El futuro de Canarias en la UE: el artículo 227.2 del Tratado de Roma, la Declaración 26 del Tratado de Maastricht y el nuevo artículo 299.2 del Tratado de Roma**

La necesidad de una base jurídica que sirviera de fundamento al nuevo régimen estaba clara. El Reglamento 1911/91 y los POSEI no servían, porque eran normas de derecho derivado y de carácter temporal, y nada garantizaba su prórroga. Se necesitaba algo más sólido.

Existía un artículo en el Tratado de Roma que reconocía la posibilidad de establecer condiciones específicas de aplicación del Tratado en determinados territorios: el artículo 227.2. Sin embargo dicho artículo tenía dos limitaciones: una subjetiva, ya que sólo mencionaba a los DOM franceses; y otra objetiva, ya que el ámbito material que podía ser objeto de modulación estaba limitado.

Cuando en 1992 se adoptó el Tratado de Maastricht, se incluyó una declaración, la número 26, que reconocía expresamente la existencia de unas limitaciones estructurales que frenaban el desarrollo de las regiones ultraperiféricas. También apuntó la posibilidad de adoptar medidas específicas a favor de estas regiones cuando existiese una necesidad objetiva dirigida a su desarrollo económico y social.

Dos son los aspectos a destacar en esta Declaración 26 del Tratado de Maastricht:

1. Por una parte su falta de fuerza jurídica. Una Declaración es un compromiso de tipo político e interpretativo, no vinculante jurídicamente. Ello no quiere decir que no sirviera para nada, por lo pronto, reflejaba ya una cierta voluntad política en el sentido deseado por estas regiones, pero su balance de utilización fue muy reducido.
2. Por otra, surge por primera vez en el derecho originario el concepto de "ultraperiferia" para definir una política específica a desarrollar en unos territorios europeos concretos.

A pesar de este apoyo en el Tratado de Maastricht, continuaban apareciendo enormes dificultades, y muchas negativas, a la renovación de normas temporales o a la adecuación o mejora de las existentes, por lo que su utilización fue muy reducida.

A la vista de las circunstancias, y tras un largo periodo de negociaciones, se logró incluir en el Tratado de Amsterdam, adoptado en octubre de 1997, un nuevo artículo, el 299.2, que reconoce la necesidad de adoptar medidas específicas a favor de estas regiones. El artículo 299.2 sí es un precepto vinculante, que forma parte del Tratado de Roma, por tanto del derecho originario de la Comunidad, y que tiene la mayor fuerza obligatoria y la mayor garantía jurídica.

En la consecución de este objetivo jugó un papel decisivo el movimiento ultraperiférico, puesto en escena por las propias R.U.P. y sus respectivos Estados miembros, que contó en muchos casos con el apoyo de la Comisión, fundamentalmente de la Dirección General de Política Regional y de la Dirección General de Agricultura.

Con el Tratado de Amsterdam surge una nueva y definitiva regulación para el tratamiento de las regiones ultraperiféricas, el artículo 299.2, cuyo alcance y perspectivas de desarrollo, desde el punto de vista de Canarias y España, y desde el punto de vista de la Comisión, analizaremos en el siguiente epígrafe.

### 3.3. LAS AYUDAS DE ESTADO EN LA LEGISLACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA Y EL ARTÍCULO 299.2 DEL TRATADO DE ROMA

Nos hemos planteado la necesidad de estudiar tanto las ayudas de estado, reguladas tras la aprobación del Tratado de Amsterdam por los artículos 86 y 87 del Tratado de Roma, como el nuevo artículo 299.2<sup>297</sup> del Tratado de Roma, en la redacción dada por el artículo 2.º.55) del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997, porque son actualmente –artículos 86 y 87– y previsiblemente en el futuro –artículo 299.2– los instrumentos jurídicos que fundamenten la autorización de las especificidades del Régimen Económico y Fiscal de Canarias por las autoridades comunitarias. Entendemos por ello necesario estudiar al marco legal comunitario que sustenta la pervivencia de la especialidad hacendística de Canarias como una parte del territorio del Estado español integrado en el seno de la Unión Europea.

Los artículos 86 y 87<sup>298</sup> del Tratado de Roma regulan las que se vienen denominando habitualmente "ayudas de estado". El concepto definido por los citados artículos incluye, y prohíbe expresamente, los siguientes tipos de ayudas:

1. Medidas contrarias a las normas del Tratado de Roma, especialmente a las normas previstas en los artículos 7.º y 85.º a 94.º, ambos inclusive, adoptadas o mantenidas

---

<sup>297</sup> Nueva numeración dada por el artículo 12 del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997. En la redacción original del Tratado de Roma este artículo se correspondía con el artículo número 227.2. El artículo 8.º E.79.a) del Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 modificó la redacción original del artículo 227.2 del Tratado de Roma en los siguientes términos: "79. El artículo 227 se modifica del siguiente modo:

a) El apartado 2 se sustituirá por el siguiente texto:

«2. Por lo que respecta a los departamentos franceses de Ultramar, las disposiciones generales y particulares del presente Tratado relativas a:

- La libre circulación de mercancías.
- La agricultura, con exclusión del apartado 4 del artículo 40.
- La liberalización de los servicios.
- Las normas sobre la competencia.
- Las medidas de salvaguardia previstas en los artículos 109 H, 109 I y 226.
- Las instituciones.

Serán aplicables a partir de la entrada en vigor del presente Tratado.

Las condiciones de aplicación de las restantes disposiciones del presente Tratado se determinarán, a más tardar, dos años después de la entrada en vigor de este Tratado, mediante decisiones del Consejo, tomadas por unanimidad, a propuesta de la Comisión.

Las instituciones de la Comunidad velarán, en el marco de los procedimientos previstos en el presente Tratado y especialmente en el artículo 226, por el desarrollo económico y social de estas regiones.»

<sup>298</sup> En la nueva numeración dada por el artículo 12 del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997. En la redacción original del Tratado de Roma estos dos artículos se correspondían respectivamente con los artículos números 92 y 93.



por los Estados miembros respecto de las empresas públicas y aquellas empresas a las que concedan derechos especiales o exclusivos. Se somete a las normas del Tratado de Roma, en especial a las normas sobre la competencia, incluso a las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal, siempre que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada –artículo 86–.

2. Las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, salvo que el Tratado de Roma disponga otra cosa –artículo 87.1–.

No obstante el artículo 87.2 dispone que, en todo caso, serán compatibles con el mercado común los siguientes tipos de ayudas:

1. Las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos.
2. Las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional.
3. Las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división.

Además el Tratado de Roma dispone, artículo 87.3, que podrán considerarse compatibles con el mercado común los siguientes tipos de ayudas:

1. Las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo.
2. Las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro.
3. Las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común<sup>299</sup>.
4. Las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común<sup>300</sup>.
5. Las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión<sup>301</sup>.

<sup>299</sup> Redacción dada por el artículo 6.º 51 del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997.

<sup>300</sup> Redacción dada por el artículo 8.º D.18 del Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992.

<sup>301</sup> Añadida por nueva enumeración dada por el artículo 8.º D.18 del Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992.

Por ello, en el presente apartado pretendemos analizar en qué medida las disposiciones de contenido fiscal específicas de Canarias, que suponen una clara diferenciación en el trato fiscal concedido a este territorio respecto al resto del territorio español, son compatibles con el régimen comunitario de ayudas de estado que ha quedado descrito.

Trataremos de delimitar bajo que precepto, artículo 87.2 o artículo 87.3, se han consolidado las peculiaridades fiscales de Canarias, y ello porque es especialmente relevante a fin de determinar si tal trato discriminatorio en favor de Canarias precisa de un especial reconocimiento de las autoridades europeas, artículo 87.3 del Tratado de Roma o si, por el contrario, habrá que entender que el Régimen Económico y Fiscal de Canarias –en adelante REF o R.E.F. indistintamente– es compatible con el mercado común, artículo 87.2, no precisando por tanto ratificación alguna de las instancias europeas.

### **3.3.1. Las ayudas de estado en la legislación de la Unión Europea**

Tal y como hemos apuntado, los artículos 86 y 87 del Tratado de Roma, en la nueva numeración dada por el artículo 12 del Tratado de Amsterdam, son los encargados de regular el régimen de las ayudas de estado.

Además, el artículo 88.1<sup>302</sup> del Tratado de Roma impone a la Comisión la obligación de examinar permanentemente, junto con cada Estado miembro, los regímenes de ayudas existentes en su territorio nacional y proponer las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común.

En la legislación comunitaria se consideran ayudas de estado las siguientes<sup>303</sup>:

1. Grupo A: diferentes formas de intervención gubernamental, como las subvenciones, tipos de interés reducidos y exenciones fiscales.
2. Grupo B: ayudas en forma de participaciones de capital estatales.
3. Grupo C: préstamos a bajo tipo de interés y moratorias fiscales (amortización acelerada y constitución de reservas exentas de impuestos).

En el desarrollo de esta labor de control, encomendada por el artículo 88.1, la Comisión publicó la Comunicación 98/C384/03, de 10 de diciembre de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas<sup>304</sup> tratando de luchar contra la denominada "competencia fiscal perniciosa" y con el objetivo de aclarar y reforzar la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales, al objeto de reducir el falseamiento de la competencia en el mercado único.

Según esta Comunicación, la Comisión examina la compatibilidad de las ayudas, no en función de su forma, sino de sus efectos. En caso de que estime que las ayudas son incompatibles con el mercado común, podrá exigir al Estado miembro su modificación o supresión. En caso de que

<sup>302</sup> En la nueva numeración dada por el artículo 12 del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997. En la redacción original del Tratado de Roma este artículo se correspondía con el artículo número 93.

<sup>303</sup> Clasificación del Parlamento Europeo en la página 13 de su Informe A5-0281/2000, final, sobre el Octavo informe de la Comisión sobre ayudas estatales en el Unión Europea (COM(2000) 205–C5-0430/2000-2000/2211(COS)).

<sup>304</sup> Documento COM 384/98 final. DOCE C 384, de 10 de diciembre de 1998. Pp. 0003 a 0009.

las ayudas ya se hubieran hecho efectivas, en contra de las normas de procedimiento que obligan a un régimen de autorización previo de la Comisión, la supresión impone a los beneficiarios de las ayudas la obligación de devolverlas al Estado miembro en cuestión.

Así por ejemplo, en el siguiente cuadro podemos observar las últimas Decisiones de la Comisión sobre ayudas de Estado planteadas por España, entre las que podemos observar las Decisiones C48/1999 a C54/1999, relativas a ayudas de Estado de las provincias vascas españolas, cuyos resultados son decisiones negativas y demandas de recuperación, en virtud de la cuales, deberán ser devueltas las ayudas que se hubieran disfrutado.

**Cuadro 3.3**

**AYUDAS DE ESTADO - ESPAÑA: DECISIONES RECIENTES DICTADAS POR LA COMISIÓN**

Fecha de la Decisión	N.º de la ayuda	Título	Decisión
25/07/2001	N 269/2001	Ayudas a los criadores (BSE).	No plantear objeciones, teniendo en cuenta que la ayuda es compatible con el tratado CE.
25/07/2001	N 377/2001	Ayudas a los criadores (BSE).	No plantear objeciones, considerando que la ayuda es compatible con el tratado CE.
25/07/2001	NN 49/1999	Régimen de costes suspendidos de transición a la competencia.	No plantear objeciones, teniendo en cuenta que la medida no constituye una ayuda y, bajo la hipótesis de que hubiese ayuda, considerarla compatible con el tratado CE.
25/07/2001	NN 48/2001	Transmediterránea.	No plantear objeciones, teniendo en cuenta que la ayuda es compatible con el tratado CE.
11/07/2001	NN 43/2000	Centros de Coordinación de Vizcaya.	Abrir el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE.
11/07/2001	C 48/1999	Ayudas fiscales en forma de crédito fiscal de 45% a la provincia de Álava.	Cerrar el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE con una decisión negativa y una demanda de recuperación.
11/07/2001	C 49/1999	Ayudas fiscales que revistan la forma de una reducción de la base imponible de los beneficios de ciertas empresas nuevas en la provincia de Álava.	Cerrar el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE con una decisión negativa y una demanda de recuperación.
11/07/2001	C 50/1999	Ayudas fiscales que revistan la forma de una reducción de la base imponible de los beneficios de ciertas empresas nuevas en la provincia de Guipúzcoa.	Cerrar el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE con una decisión negativa y una demanda de recuperación.
11/07/2001	C 51/1999	Ayudas fiscales que revistan la forma de una disminución de la cuantía del impuesto a favor de ciertas empresas nuevas creadas en Navarra.	Cerrar el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE con una decisión negativa y una demanda de recuperación.

(Sigue.)

(Continuación.)

Fecha de la Decisión	N.º de la ayuda	Título	Decisión
11/07/2001	C 52/1999	Ayudas fiscales que revistan la forma de una reducción de la base imponible de los beneficios de determinadas empresas nuevas en la provincia de Vizcaya.	Cerrar el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE con una decisión negativa y una demanda de recuperación.
11/07/2001	C 53/1999	Ayudas fiscales en forma de un crédito fiscal de 45% en la provincia de Guipúzcoa.	Cerrar el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE con una decisión negativa y una demanda de recuperación.
11/07/2001	C 54/1999	Ayudas fiscales en forma de un crédito fiscal de 45% en la provincia de Vizcaya.	Cerrar el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE con una decisión negativa.
3/07/2001	C 33/1998	Ayuda para la reestructuración de Babcock Wilcox Española S.A.	Cerrar el procedimiento expuesto en el artículo 88 (2) del tratado de la CE con una decisión parcialmente positiva y parcialmente negativa.
20/06/2001	N 498/2000	Régimen de ayudas regionales para la inversión, la investigación, la formación, el salvamento y la reestructuración, el empleo no relacionado con la inversión ni las PME (Galicia).	No plantear objeciones, teniendo en cuenta que la ayuda es compatible con el tratado CE.
20/06/2001	N 850/2000	Ayudas a la investigación y desarrollo para el emplazamiento de Zamudio (País Vasco).	Abrir el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE.
20/06/2001	N 11/2001	Ayuda de reestructuración a favor de las Minas de Río Tinto SAL.	Iniciar el procedimiento expuesto en el artículo 88.2 del tratado de la CE.
20/06/2001	NN 14/2001	Parque "Terra Mítica" (Benidorm, Alicante).	Abrir parcialmente el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE.
6/06/2001	N 838/2000	Ford Almusafes.	Iniciar el procedimiento expuesto en el artículo 88.2 del tratado de la CE.
6/06/2001	N 84/2001	Construcción de una central térmica de ciclo combinado (Bahía de Bizcaia Electricidad) y de una fábrica de tratamiento de gas (Bahía de Bizcaia Gas) en Bilbao.	Abrir el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE.
6/06/2001	N 187/2001	Régimen de ayudas regionales a la investigación y desarrollo (Andalucía).	No plantear objeciones, teniendo en cuenta que la ayuda es compatible con la decisión 2496/96/CECA de la Comisión.
6/06/2001	NN 78/2000	Ayudas para la protección del medioambiente a favor de diversas empresas CECA.	No plantear objeciones, teniendo en cuenta que la ayuda es compatible con el tratado CE.
25/04/2001	N 681/A/2000 y NN 19/2001	Medidas de apoyo al sector de la agricultura tras la subida del coste del carburante.	Adoptar correcciones para subsanar la decisión de la Comisión del 11/04/2001.

(Sigue.)

(Continuación.)

Fecha de la Decisión	N.º de la ayuda	Título	Decisión
11/04/2001	N 681/2000 y NN 19/2001	Medidas de apoyo al sector de la agricultura tras la subida del coste del carburante.	Abrir el procedimiento previsto en el artículo 88.2 del tratado de la CE.
11/04/2001	N 127/2001	Régimen de ayudas regionales a la reestructuración de las PME (País Vasco).	No plantear objeciones, teniendo en cuenta que la ayuda es compatible con el tratado CE.
28/03/2001	N 757/2000	Construcción de buques - Modificación del régimen de ayudas.	No plantear objeciones, teniendo en cuenta que la ayuda es compatible con el tratado CE.
28/03/2001	N 757/2000	Construcción de buques - Modificación del régimen de ayudas.	No plantear objeciones, teniendo en cuenta que la ayuda es compatible con el tratado CE.

Fuente: Comisión Europea. Secretaría General. Julio 2001.

La Comisión sostiene en la Comunicación 98/C384/03 que *"...Para aplicar las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de una medida es indiferente, ya que el artículo 92<sup>305</sup> se aplica a las medidas de ayuda «bajo cualquier forma»"*.

Siguiendo a la Comisión en su Comunicación número 98/C384/03, para que una medida sea calificada de ayuda a los efectos del artículo 87.1 del Tratado de Roma, deberá cumplir de forma acumulativa los siguientes criterios:

1. En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:
  - 1.1. La reducción de la base imponible con medidas tales como la deducción excepcional, la amortización extraordinaria o acelerada, la inscripción de reservas en el balance, etc.
  - 1.2. La reducción total o parcial de la cuantía del impuesto como por ejemplo la exención, el crédito fiscal, etc.
  - 1.3. El aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.
2. En segundo lugar, la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales. En este sentido la Comisión considera que una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, por consiguiente, la ventaja puede suponer una transferencia del Estado a los beneficiarios o, por el contrario, una menor transferencia de los beneficiarios al Estado. Este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros. Por otra parte, el Estado puede intervenir mediante

<sup>305</sup> Artículo 87.1 según la nueva numeración dada por el artículo 12 del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997.

disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la administración fiscal.

3. En tercer lugar, dicha medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros. Esta condición parte del supuesto de que el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su medio de financiación, sea público o privado. La Comisión entiende cumplida esta condición desde el momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros. El mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos, no teniéndose en cuenta el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa, que el beneficiario tenga una talla modesta, que posea una cuota muy reducida del mercado comunitario, que no tenga una participación activa en las exportaciones o incluso que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad.
4. Por último, la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. Este carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal. No obstante, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado por la naturaleza o la economía del sistema. Si así fuese, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado.

Si analizamos los cuatro requisitos exigidos por la Comisión para calificar a una medida como "ayuda de Estado" entendemos que todos los incentivos fiscales que incorpora el Régimen Económico y Fiscal de Canarias cumplen los tres primeros requisitos –ofrecen a sus beneficiarios ventajas que aligeran sus cargas; son concedidos por el Estado o mediante fondos estatales en forma de menor recaudación tributaria y, por último, afectan a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros–. Sin embargo, se podría pensar *a priori*, que el cuarto requisito exigido por la Comisión para calificar como ayuda de estado a una medida –ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones– podría no ser aplicable al REF de Canarias si, tal como expone la Comisión en el documento de referencia, la excepción al régimen común aplicable en España que supone la existencia del REF en Canarias, está justificado por la naturaleza o la economía del sistema, es decir, si se deriva directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal español. Este es un tema que abordaremos con mayor profundidad al analizar individualmente cada uno de los requisitos exigidos por la Comisión para calificar a una medida como ayuda de Estado.

La Comisión establece en la Comunicación 98/C384/03 una importante diferenciación entre lo que denomina "*medidas generales*" y "*ayudas estatales*". En este sentido incluye dentro de lo que denomina "*medidas generales*" a las disposiciones fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro sobre la base de la igualdad de acceso y sin que su alcance pueda ser reducido utilizando la discrecionalidad del Estado en su concesión o mediante otros factores que puedan restringir su efecto práctico. Fundamentándose en esta definición, la Comisión considera "*medidas generales*" –exigiendo en consecuencia que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones y, no constituyendo por tanto, ayudas estatales–, los siguientes tipos de medidas:

1. Las medidas de pura técnica fiscal tales como la fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplaza-

miento de pérdidas; tampoco tendrán la consideración de ayudas estatales las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal.

2. Las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción como por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo.

Hay que dejar constancia de que el hecho de que una medida general beneficie en mayor medida a determinados sectores o empresas no significa necesariamente que pierda el carácter de medida general y se convierta automáticamente en ayuda de Estado. Para poder aplicar el apartado 1.º del artículo 87 del Tratado de Roma a una medida fiscal, es necesario que la medida en cuestión establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal nacional a favor de determinadas empresas del Estado miembro.

En la práctica, el tipo de decisiones adoptadas por la Comisión al calificar las medidas como ayudas de estado o como medidas generales, ponen de manifiesto que las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo 87. Las medidas de alcance territorial regional o local –caso del REF canario– pueden favorecer sin duda a determinadas empresas –cumplirían por tanto el requisito de la especificidad para ser calificadas como ayudas de estado–, siempre que la excepción al régimen común aplicable en el Estado miembro al que pertenece el territorio o región beneficiario esté justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, en cuyo caso, tales medidas de alcance territorial regional o local, incumplirían el cuarto requisito exigido para la calificación de la medida como ayuda de estado, no sometándose a lo regulado por los artículos 86, 87 y 88<sup>306</sup> del Tratado de Roma.

Según sostiene la Comisión en la Comunicación 98/C384/03 *"El Tratado dispone claramente que una medida que se caracteriza por una especificidad de carácter sectorial entra en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 92<sup>307</sup>"*, constituyendo ayudas, entre otras, las siguientes:

1. Medidas fiscales que tengan por efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad.
  - 1.1. Aplicación de normas fiscales diferentes según el régimen jurídico de las empresas. Este sería el caso de determinadas empresas públicas que, ejerciendo una actividad económica y poseyendo el régimen jurídico de empresa pública, se acogen a exenciones en impuestos locales o impuestos de sociedades.
  - 1.2. Ventajas fiscales cuya aplicación se restringe en ocasiones a determinadas formas de empresa, determinadas funciones –servicios intragrupo, intermediación o coordinación– o tipos de producción.
  - 1.3. Prácticas discrecionales de algunas administraciones fiscales. Refiriéndose a aquellas decisiones administrativas que se apartan de las normas fiscales comunes aplicables para favorecer a determinadas empresas.
2. Medidas que favorezcan exclusivamente a los productos exportados.
3. Cualquier medida dirigida al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional.

---

<sup>306</sup> En la nueva numeración y redacción dada por el Tratado de Amsterdam.

<sup>307</sup> Artículo 87.1 según la nueva numeración dada por el artículo 12 del Tratado de Amsterdam.

Nos preocupa especialmente, por sus implicaciones para el REF de Canarias, como entiende la Comisión que se puede justificar la aplicación de una excepción al régimen común aplicable en un Estado miembro por la naturaleza o la economía del sistema. Ya hemos apuntado que la expresión «naturaleza o economía del sistema» exige, en palabras de la Comisión, que las medidas se deriven directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal nacional del Estado miembro. La Comisión, según aclara en el punto 23 de la Comunicación 98/C384/03, se refiere a "*medidas cuya racionalidad económica las hace «necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal»<sup>308</sup>*". Correspondería, en todo caso, al Estado miembro que trata de adoptar la medida en cuestión justificar esa necesidad o funcionalidad de la medida de cara a la eficacia de su sistema fiscal.

La Comisión distingue entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal – objetivos sociales o regionales– y los objetivos inherentes al propio sistema fiscal del Estado miembro, motivo este por el que creemos que no se podría defender la excepción al régimen común aplicable en España que supone la existencia del REF en Canarias por la naturaleza o la economía del sistema, al no derivarse directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal español. En el mejor de los casos, creemos que la excepción al régimen común que supone el REF se justifica en la tradición histórica del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y en su particular situación, física y económica, en cuyo caso, las medidas de carácter fiscal que incorpora actualmente el REF canario, cumplirían los cuatro requisitos exigidos por la Comisión para ser calificadas como ayudas de estado.

Esta es la interpretación de la Comisión como se puede constatar con la lectura del apartado 32 de la Comunicación 98/C384/03 cuando afirma que las "*disposiciones de bonificación fiscal tienen un carácter permanente: no están relacionadas con la realización de proyectos específicos y reducen los gastos corrientes de la empresa sin que sea posible evaluar el volumen exacto en el marco del examen previo efectuado por la Comisión*", "*constituyen ayudas al funcionamiento*", prohibidas en principio y, "*la Comisión sólo las autoriza de forma excepcional y en determinadas condiciones, (...) así como en regiones acogidas a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 92<sup>309</sup>, como son, entre otras, las regiones ultraperiféricas*".

En el apartado 31 de la Comunicación 98/C384/03, de 10 de diciembre de 1998, la Comisión afirma que "cuando se concede una ventaja fiscal para que las empresas emprendan determinados proyectos (en particular, de inversión) y la importancia de la misma está limitada por los costes de realización de dichos proyectos, la ventaja no difiere de una subvención y como tal hay que considerarla". Esta afirmación de la Comisión nos llevaría a plantearnos si los distintos incentivos fiscales vigentes en el REF canario se deben considerar una ventaja fiscal para que las empresas emprendan determinados proyectos de inversión –en este sentido la Reserva para Inversiones en Canarias y la propia Zona Especial Canaria son incentivos fiscales vinculados directamente a la realización de determinado tipo de inversiones– o, por el contrario, son bonificaciones fiscales no relacionadas con la realización de proyectos específicos –como la bonificación para las empresas productoras de bienes corporales–.

Con excepción de las ayudas al transporte en las regiones ultraperiféricas, y en determinadas zonas nórdicas, y las ayudas a la exportación entre Estados miembros, las ayudas al funcionamiento, –bonificaciones fiscales no relacionadas con la realización de proyectos específicos que

---

<sup>308</sup> Decisión 96/369/CE de la Comisión, de 13 de marzo de 1996, relativa a una ayuda fiscal en forma de amortización en beneficio de las compañías aéreas alemanas. DO L 146 de 20 de junio de 1996. P 0042.

<sup>309</sup> Artículo 87.3.a) según nueva numeración dada por el artículo 12 del Tratado de Amsterdam.



reducen los gastos corrientes de la empresa– deben ser decrecientes y limitadas en el tiempo<sup>310</sup>. Las ayudas estatales que se empleen para impulsar el desarrollo económico de determinadas regiones han de ser "*proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados*"<sup>311</sup>, lo que implica que deben de cumplir los siguientes requisitos:

1. Deben contribuir al desarrollo regional y deben de corresponder a actividades que tengan un impacto local. En el caso de implantación de actividades *off-shore*, si estas no generan grandes externalidades en la economía local, no contribuirán, por lo general, satisfactoriamente a su desarrollo.
2. Deben responder a desventajas regionales reales.
3. Se tienen que examinar en un contexto comunitario. La Comisión tendrá en cuenta los efectos negativos que pueden tener estas medidas sobre los demás Estados miembros.

Tal y como hemos apuntado anteriormente, la generalidad de las especificidades económicas, y en particular las fiscales, de las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea se crean o se mantienen vigentes por haberse acogido estas regiones a la compatibilidad con el mercado común prevista en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de Roma<sup>312</sup>. Amparadas en esta compatibilidad se pueden conceder también a las regiones ultraperiféricas las denominadas "ayudas de estado de finalidad regional o simplemente ayudas regionales"<sup>313</sup>.

Los criterios por los que se regía la Comisión para la autorización de las ayudas regionales se encontraban dispersos por varios documentos de distinta naturaleza. La Comunicación de la Comisión 98/C74/06, de 10 de marzo de 1998, fijando las directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional, vino a corregir el creciente número de documentos al respecto, la heterogeneidad de tales documentos y su escalonamiento en el tiempo, recogiendo al mismo tiempo la evolución de las reflexiones y la práctica de la Comisión y de los Estados miembros. Por tanto, la Comunicación de la Comisión número 98/C74/06 nace para dar respuesta a la necesidad de revisar el conjunto de los criterios aplicados hasta entonces para la autorización de las ayudas regionales y sustituir los citados documentos, tratando de aportar transparencia, actualización y simplificación.

Sin embargo, este tipo de ayudas –básicamente subvenciones públicas destinadas a financiar el desarrollo de las regiones desfavorecidas mediante el apoyo a las inversiones y a la creación de empleo en un contexto de desarrollo sostenible– no son el objeto de nuestro estudio. Este tipo de ayudas se conceden individualmente a una empresa o grupo de empresas y a través de un proceso de concesión individualizado. Nosotros tratamos de estudiar el conjunto de disposiciones fiscales que configuran una parte importante del REF canario, dotadas de un carácter universal –geográficamente circunscrito a Canarias– y que no precisan además para su aplicación de un proceso individualizado de concesión. Sin embargo hemos querido dejar constancia de la existencia de este otro tipo de ayudas –ayudas de estado con finalidad regional– en la medida en que pueden llegar a confundirse con el objeto de nuestro estudio al fundamentarse –al menos en la actualidad– la concesión de ambos tipos de ayudas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de Roma.

<sup>310</sup> Tal como ocurre, por ejemplo, con la bonificación para las empresas productoras de bienes corporales regulada por el artículo 26 de la Ley 19/1994, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que literalmente dispone: "*Con efectos desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre del año 2001, la bonificación establecida en este apartado será del 50 por 100. Durante el año 2002 dicha bonificación será del 40 por 100 y durante el año 2003 del 30 por 100*".

<sup>311</sup> Apartado 33 del Documento COM 384/98 final. DOCE C 384, de 10 de diciembre de 1998. Pp. 0003 a 0009.

<sup>312</sup> En la nueva numeración dada por el artículo 12 del Tratado de Amsterdam, anteriormente artículo 92.3 apartados a) y c).

<sup>313</sup> Comunicación de la Comisión. Documento COM(1998) 74 final, de 10 de marzo de 1998, directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional. DO número C 074, de 10 de marzo de 1998. Pp. 0009-0018.

### 3.3.2. La trascendencia del nuevo artículo 299.2 del Tratado de Roma

La Unión Europea ha reconocido el concepto de ultraperiferia que afecta a las siete regiones ultraperiféricas que forman parte actualmente de la Unión y ha tenido en cuenta las características específicas de estas regiones para que se integren plenamente en el espacio europeo y disfruten de las políticas comunitarias, cooperando con los Estados y territorios que las rodean. Las líneas directrices de este enfoque se fijaron en los programas de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de los departamentos franceses de Ultramar (POSEIDOM, en 1989), las islas Canarias (POSEICAN, en 1991), y Azores y Madeira (POSEIMA, en 1991). En el caso de Canarias, es necesario también mencionar el Reglamento relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario a las Islas Canarias (Reglamento CE 1911/91).

Según sostiene la Comisión<sup>314</sup>, *"el paso de los años y las transformaciones que ha experimentado la Unión Europea han mostrado la necesidad de disponer de una base jurídica más sólida para poder llevar a la práctica los planteamientos relacionados con el concepto de situación ultraperiférica. Esta base jurídica se ha obtenido gracias al Tratado de Amsterdam, cuyo apartado 2 del nuevo artículo 299<sup>315</sup> actualiza y refuerza las disposiciones del apartado 2 del antiguo artículo 227, que se limitaban a los departamentos franceses de Ultramar, haciéndolas extensivas a todas las regiones ultraperiféricas"*.

Tal y como hemos analizado en el apartado anterior, la Comisión ha ido aprobando –no sin reticencias y con muchas dificultades–, mediante la aplicación de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de Roma, distintas medidas a favor de las regiones ultraperiféricas tales como la autorización de la Zona Especial Canaria, creada por el Título V de la Ley 19/1994, de 6 de junio de 1994, cuya aprobación por la Comisión –tras sucesivas modificaciones del texto original– fue finalmente notificada mediante carta de fecha 4 de febrero de 2000. Las directrices marcadas por esta resolución comunitaria se trasladaron al ordenamiento interno español mediante el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio de 2000<sup>316</sup>, que, entre otras cosas, dispuso una vigencia temporal de la ZEC que finaliza el 31 de diciembre de 2008 y la entrada en vigor del Real Decreto-Ley el día 25 de junio de 2000.

Ya hemos dejado constancia de que las disposiciones autorizadas en aplicación de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de Roma implican temporalidad y regresivi-

<sup>314</sup> Documento COM(2000) 147 final, de 13 de marzo de 2000, informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299. Las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea. Informe presentado a instancias del Consejo Europeo de Colonia. P. 06.

<sup>315</sup> El apartado 2 del artículo 299 del Tratado de Roma, antiguo artículo 227, según nueva numeración dada por el anexo del Tratado de Amsterdam, y en la redacción dada por el artículo 2.º 55) del citado Tratado de Amsterdam, regula textualmente: *"Las disposiciones del presente Tratado se aplicarán a los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias."*

*No obstante, teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizada por su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del presente Tratado en dichas regiones, incluidas las políticas comunes.*

*El Consejo, al adoptar las medidas pertinentes contempladas en el párrafo segundo, tendrá en cuenta ámbitos tales como las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales comunitarios.*

*El Consejo adoptará las medidas contempladas en el párrafo segundo teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las regiones ultraperiféricas, sin poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interior y las políticas comunes"*.

<sup>316</sup> BOE de 24 de junio de 2000.

dad<sup>317</sup> y que se justifican por favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida es anormalmente bajo o en las que existe una grave situación de desempleo<sup>318</sup>, o bien, por estar destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas<sup>319</sup>.

La futura ampliación de la UE hasta un total de 28 miembros<sup>320</sup>, contemplada ya en el Tratado de Niza<sup>321</sup>, que en su primera fase, a completar antes del 1 de enero de 2005, supone la incorporación de Eslovenia, Estonia, Polonia, República Checa, Hungría y Chipre, implicará con toda seguridad una disminución de la media del PIB *per cápita* en la UE, ya que, tal como se puede apreciar en el siguiente cuadro, la media de PIB *per cápita* de los países candidatos –PC-13 en el cuadro– en el año 2000 se situaba en el 35% de la media comunitaria de los quince Estados miembros –UE-15 en el cuadro– actuales.

**Cuadro 3.4**  
**CRECIMIENTO EN PIB Y EN PIB PER CÁPITA EN LOS PAÍSES CANDIDATOS EN EL AÑO 2000**  
(en porcentaje)

	Crecimiento anual en PIB a precios constantes (%)					PIB <i>per cápita</i> en PPS <sup>(*)</sup> (UE-15 = 100)	
	1996	1997	1998	1999	2000	1996	2000
Bulgaria	-10.1	-7.0	3.5	2.4	5.8	25	24
Chipre	1.9	2.5	5.0	4.5	4.8	79	82
Rep. Checa	4.8	-1.0	-2.2	-0.8	3.1	65	58
Estonia	3.9	10.6	4.7	-1.1	6.4	33	37
Hungría	1.3	4.6	4.9	4.2	5.2	46	52
Letonia	3.3	8.6	3.9	1.1	6.6	25	29
Lituania	4.7	7.3	5.1	-3.9	3.3	29	29
Malta	4.0	4.9	3.4	4.0	4.7	51	53
Polonia	6.0	6.8	4.8	4.1	4.0	36	39
Rumania	3.9	-6.1	-4.8	-2.3	1.6	33	27
Eslovaquia	6.2	6.2	4.1	1.9	2.2	46	48
Eslovenia	3.5	4.6	3.8	5.2	4.6	66	71
Turquía	7.0	7.5	3.1	-4.7	7.2	30	29
Total PC-13	5.0	4.7	2.8	0.0	5.0	36	35
<b>UE-15</b>	<b>1.6</b>	<b>2.5</b>	<b>2.9</b>	<b>2.5</b>	<b>3.3</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

(\*) PPS es un método de estimación que excluye la influencia de diferencias de precios entre países.

Fuente: Eurostat, *Statistics in Focus*, Economy and Finance, n.º 28/2001, "GDP of Candidate Countries - annual CDP, growth rate and main aggregates".

<sup>317</sup> El apartado 32 del Documento COM 384/98 final. DOCE C 384, de 10 de diciembre de 1998. Pp. 0003 a 0009, dispone literalmente: "deben ser decrecientes y limitadas en el tiempo".

<sup>318</sup> Artículo 87.3.a) del Tratado de Roma en la nueva redacción y numeración dada por el Tratado de Amsterdam.

<sup>319</sup> Artículo 87.3.c) del Tratado de Roma en la nueva redacción y numeración dada por el Tratado de Amsterdam.

<sup>320</sup> Una vez concretada la candidatura de Turquía.

<sup>321</sup> D.O. n.º C 80 de 10 de marzo de 2001. Pp. 0001-0087.

En consecuencia, y a partir del año 2006<sup>322</sup>, es previsible que Canarias no se pueda acoger, como lo ha hecho hasta nuestros días, a las disposiciones de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de Roma al poseer un PIB *per cápita* superior al 75% de la nueva media comunitaria tras la adhesión de los países candidatos.

Por todo ello, entendemos que las disposiciones aprobadas en aplicación de estos preceptos, dada su vigencia limitada en el tiempo y el decrecimiento de su intensidad, contribuyen escasamente a la consecución de los objetivos que se persiguen con la regulación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, puesto que, según la exposición de motivos de la Ley 19/1994, de 6 de julio de 1994, *"de lo que se trata es de contribuir de modo significativo a que el modelo de desarrollo canario encuentre una plataforma de empuje notable, pues esas aludidas nuevas circunstancias exigen que se tenga una posición competitiva en el orden económico, de calidad de vida y cohesión en lo social, y de autonomía cooperante en el sistema político existente"*.

La vigencia temporal limitada de la Zona Especial Canaria hasta el 31 de diciembre de 2008, de la bonificación para las empresas productoras de bienes corporales regulada por el artículo 26 de la Ley 19/1994, hasta el 31 de diciembre de 2003, la progresiva introducción del Arancel Aduanero Común, finalizada el pasado 31 de diciembre de 2000, la supresión definitiva del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, tarifa especial, efectiva desde el 31 de diciembre de 2000, etc., entendemos que toda esta temporalidad y esa incertidumbre sobre la posible evolución futura del REF, transmiten poca seguridad económica y jurídica al empresariado, tanto canario como foráneo, que pudiera tener la intención de invertir capitales en Canarias buscando una localización fiscalmente atractiva.

En este sentido, y a pesar de que los incentivos fiscales son muy importantes, dudamos que sean suficientes para atraer inversiones hacia la ZEC canaria, dada la vigencia temporal limitada de la misma y sabiendo que, una vez agotado el plazo inicial, la prórroga o extinción de la misma dependerá de una decisión comunitaria.

La evolución más reciente del proceso de integración de las regiones ultraperiféricas en la Unión Europea la podemos situar en las Decisiones POSEICAN, POSEIMA y POSEIDOM, aplicables respectivamente a Canarias, Azores y Madeira y, por último, a los Departamentos Franceses de Ultramar. Estas tres Decisiones estaban basadas en el doble principio del reconocimiento de la pertenencia de estas regiones a la UE y del reconocimiento de las carencias y limitaciones que afectaban, y afectan aún, a éstos territorios, motivos estos por lo que se requería de un tratamiento particular dentro de la UE. Estos programas se convierten de hecho en la primera manifestación de la necesidad de un tratamiento común a unos problemas similares de un grupo de regiones denominadas ultraperiféricas, tratamiento común que se diferenciaba del régimen general aplicable al resto de los territorios de la UE.

El régimen específico de integración de Canarias creado en 1991 estaba configurado, en su mayor parte, por medidas específicas de carácter temporal porque se habían articulado para permitir una adaptación progresiva de Canarias a la integración en la Unión. Se consideró que esta adaptación progresiva estaría finalizada a más tardar el 31 de diciembre de 2000, fecha en la que debían expirar la mayor parte de las medidas.

Sin embargo la realidad demostró que las previsiones eran incorrectas. Canarias, al igual que el resto de regiones ultraperiféricas, Madeira, Azores y los Departamentos Franceses de Ultramar, sufre una serie de desventajas que, acumuladas, la hacen diferente del resto de las regiones comunitarias; incluso diferente del resto de las regiones insulares. Estas desventajas estructurales son: su lejanía del territorio continental, su carácter insular, la fragmentación de su territorio y su posición geográfica más próxima a terceros países.

---

<sup>322</sup> Hasta el año 2006 está prorrogada la calificación de Canarias como región "objetivo n.º 1" de la política regional comunitaria.

Estas desventajas, recogidas en la normativa vigente española en multiplicidad de textos legales<sup>323</sup>, son permanentes, y van a seguir influyendo decisivamente en el desarrollo de las regiones ultraperiféricas y condicionando su modelo económico y social. Estas consideraciones están en la base de la idea de crear un régimen de integración específico para Canarias, y para el resto de las regiones ultraperiféricas –en adelante RUP–, basado en el reconocimiento de su situación especial y no vinculado a una integración progresiva.

En defensa de esta idea la Conferencia de Presidentes de las regiones ultraperiféricas<sup>324</sup>, en su reunión de 1995 en la isla de Guadalupe, firmó un Protocolo de Cooperación por el cual las siete regiones se comprometían a defender una postura común ante las organizaciones europeas de las que formasen parte. Esta unidad de acción supuso el reforzamiento de la posición de estas regiones, que contaban con el apoyo de sus respectivos Estados miembros en el Consejo de la UE.

En los últimos años, el principal objetivo de esta acción común ha consistido en consolidar, en el marco del Tratado de la CE, su derecho a un tratamiento diferenciado, ya que un régimen de estas características necesitaba una base jurídica en la que apoyarse. En este sentido, el Reglamento 1911/91 para Canarias, y las tres Decisiones POSEI, eran insuficientes, en primer lugar por ser normas de derecho derivado y, en segundo lugar, por ser normas de carácter temporal sin garantía de prórroga.

A pesar del apoyo que supuso la Declaración 26 del Tratado de Maastricht, continúan apareciendo enormes dificultades, y muchas negativas, a la renovación de normas temporales o a la adecuación o mejora de las existentes.

A la vista de las circunstancias, y tras un largo periodo de negociaciones, se logró dar nueva redacción del artículo 227.2 del Tratado de Roma. El artículo 2.º 55) del Tratado de Amsterdam fue el encargado de dar nuevo contenido al apartado 2.º del artículo 227 y, tras modificar su contenido y mediante su artículo 12, asignó nueva numeración al artículo 227 para convertirlo en el que actualmente conocemos como artículo 299.

Este nuevo artículo 227, artículo 299 tras el Tratado de Amsterdam, reconoce en su apartado 2.º la necesidad de adoptar medidas específicas a favor de estas regiones. El nuevo artículo 299.2 sí es un precepto vinculante, que forma parte del Tratado CE, y por tanto del derecho originario de la Comunidad, y que, en consecuencia, tiene la mayor fuerza obligatoria y la mayor garantía jurídica.

El nuevo artículo 299.2 del TCE establece:

*«Las disposiciones del presente Tratado se aplicarán a los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias.»*

*No obstante, teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizada por su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del presente Tratado en dichas regiones, incluidas las políticas comunes.*

---

<sup>323</sup> Entre otros: Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto de 1982, de Estatuto de Autonomía de Canarias; Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias; Ley 16/1994, de 7 de junio de 1994, por la que se modifica la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias; Ley 19/1994, de 6 de julio de 1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, etc.

<sup>324</sup> Cuya VII reunión tuvo lugar en Lanzarote en septiembre de 2001.

*El Consejo, al adoptar las medidas pertinentes contempladas en el párrafo segundo, tendrá en cuenta ámbitos tales como las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales comunitarios.*

*El Consejo adoptará las medidas contempladas en el párrafo segundo teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las regiones ultraperiféricas, sin poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interior y las políticas comunes».*

El sistema establecido por este precepto podríamos esquematizarlo de la siguiente forma:

1. Regla general. Se aplicarán a los territorios ultraperiféricos las disposiciones del Tratado.
2. Regla especial. No obstante, el Consejo adoptará medidas específicas destinadas a adaptar la aplicación de la regla general a las circunstancias particulares de estos territorios, es decir, la determinación del régimen aplicable a las regiones ultraperiféricas.
3. Límite a la regla especial. Las medidas adoptadas por el Consejo no podrán poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interior y las políticas comunes.

Si el párrafo primero del artículo 299.2 establece la regla general de sujeción de las RUP al TCE, *a sensu contrario*, toda norma que tenga por objeto suspender a favor de las regiones ultraperiféricas la aplicación de determinadas disposiciones del Tratado constituirá una excepción. Ello debe interpretarse en el sentido de que la apreciación de las características de las RUP no puede derivar en una excepción generalizada respecto al Tratado, lo cual pondría en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario. Además conforme al artículo 7 del Tratado, y a la jurisprudencia emanada de este artículo, cualquier excepción que se adopte tiene que ser temporal.

Por otra parte, los párrafos segundo y tercero del artículo 299.2 tienen las siguientes implicaciones para las RUP:

1. Suponen un reconocimiento expreso de las limitaciones a que se enfrentan las regiones ultraperiféricas, debiendo relacionar esta realidad con el principio de no discriminación en el sentido de que una situación diferente exige un tratamiento diferente.
2. Procedimiento legislativo. Las medidas basadas en el 299.2 se adoptarán por mayoría cualificada del Consejo, a propuesta de la Comisión, y previa consulta al Parlamento Europeo. Ya no se exige unanimidad, lo que lo diferencia del antiguo artículo 227. Además, los tres Estados miembros interesados, España, Francia y Portugal, suman actualmente los 23 votos necesarios para constituir una minoría de bloqueo. Esto supone que en cuestiones que les afecten pueden conseguir que el Consejo no adopte medidas contrarias a los intereses de las regiones ultraperiféricas.
3. Los ámbitos de actuación cubiertos por el 299.2. La lista contenida en el artículo no es limitativa, sino que debe considerarse como una enumeración de mínimos, esto es, que al menos en los ámbitos mencionados el Consejo tendrá la obligación de tener en cuenta las especificidades de las regiones ultraperiféricas. Por ello el Consejo deberá fijar condiciones de aplicación respecto de cualquier disposición del Tratado y de cualquier política comunitaria, estén o no incluidas en la enumeración del párrafo 3.º del artículo 299.2.

Por último, el párrafo cuarto del artículo 299.2 fija el límite máximo hasta el que se puede llevar el reconocimiento de las particularidades de las RUP, que no es otro que el respeto a la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario. De esta manera el Consejo podrá adoptar las medidas específicas necesarias para adaptar la aplicación del TCE a las RUP en la medida en que las disposiciones adoptadas respeten, en última instancia, la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario.

El artículo 299.2 es un precepto de derecho primario que requiere un desarrollo legislativo posterior. Al redactarse el precepto no se fijó la fecha en la que debía acometerse ese desarrollo legislativo posterior, lo que lleva aparejado el riesgo de una dilación indefinida.

En marzo de 1999 las siete regiones ultraperiféricas adoptaron un Memorando conjunto sobre el desarrollo del artículo 299.2. Una vez más la acción conjunta de estos territorios, y la actuación decidida de sus respectivos Estados miembros, permitió sensibilizar a las instituciones comunitarias, y consciente de las repercusiones que podría tener la inacción de la Comisión, el Consejo Europeo de Colonia pidió a ésta que en diciembre de 1999 le presentase un informe sobre un conjunto de medidas destinadas a aplicar el artículo 299.2.

El texto definitivo del informe solicitado por el Consejo Europeo de Colonia, documento de la Comisión número COM (2000) 147 final, de 13 de marzo de 2000, será objeto de estudio en el siguiente epígrafe de este capítulo. El punto de partida de lo que se ha venido denominado "Estatuto Permanente de las RUP en la Unión Europea" está definitivamente fijado, la labor esencial que queda por acometer, como afirmaba el Viceconsejero de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, Ilustrísimo Sr. Don Pedro Pacheco González<sup>325</sup>, es *"dar un salto cualitativo en el tratamiento que se ha venido otorgando a las RUP, y no sólo una continuación mejorada del régimen existente. El 299.2 debe ser la base para la creación de una verdadera «política ultraperiférica», desvinculada de un proceso transitorio de mayor integración"*.

### **3.4. ESTUDIO COMPARADO DEL STATUS ACTUAL DE LAS DIFERENTES REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE FISCALIDAD**

#### **3.4.1. La especificidad de las regiones ultraperiféricas**

La Unión Europea abarca siete regiones ultraperiféricas<sup>326</sup>:

---

<sup>325</sup> Conferencia de fecha 9 de mayo de 2000, en el marco del Seminario de 4.º Curso de las Licenciaturas de Economía y Administración y Dirección de Empresas de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de La Laguna: "Estatuto permanente de las regiones ultraperiféricas. Especial referencia a Canarias."

<sup>326</sup> Hay que distinguir entre regiones ultraperiféricas (RUP) de la Unión Europea y Países y Territorios de Ultramar (PTU). El grupo de los denominados países y territorios de ultramar está integrado por los siguientes países y territorios:

1. País que tiene relaciones especiales con el Reino de Dinamarca: Groenlandia.
2. Territorios de ultramar de la República Francesa: Nueva Caledonia, Polinesia francesa, territorios australes y antárticos franceses e islas Wallis y Futuna.
3. Colectividades territoriales de la República Francesa: Mayotte, San Pedro y Miquelón.
4. Países de ultramar dependientes del Reino de los Países Bajos: Aruba y Antillas Holandesas, Bonaire, Curaçao, Saba, San Eustaquio (Sint Eustatius), San Martín (Sint Maarten).

1. La Comunidad Autónoma española de las Islas Canarias.
2. Los cuatro departamentos franceses de Ultramar: Guadalupe, Guayana, Martinica, y Reunión.
3. Las regiones autónomas portuguesas de Azores y Madeira.

La situación de estas regiones ultraperiféricas dentro de la Unión Europea es única y compleja. Por un lado, su contexto natural está marcado por la insularidad –seis de ellas son islas y la Guayana está enclavada en la selva amazónica–, el clima tropical y el relieve, que es con frecuencia accidentado y volcánico; por otro lado, se encuentran muy alejadas del continente europeo, al tiempo que, la mayor parte de ellas, está cerca de terceros países generalmente menos desarrollados. Su densidad demográfica es, excepto en un caso, bastante elevada, superior a 210 habitantes por km<sup>2</sup> en las Islas Canarias y 320 en Madeira, y entre 240 y 360 en los Departamentos franceses de Ultramar –en adelante indistintamente DU o DOM– excepto la Guayana que, por el contrario, solamente cuenta con menos de 2 habitantes por km<sup>2</sup><sup>327</sup>.

Su peso demográfico, económico y territorial es reducido en relación con el del conjunto de la Unión: poseen una población de 3,7 millones de habitantes, es decir, exactamente el 1% de la población de la Unión Europea, y menos del 0,5% de su superficie, si se excluye la Guayana, o más de 3% si se incluye esta. Desde una perspectiva socioeconómica, se caracterizan por un Producto Interior Bruto –en adelante P.I.B.– que alcanza por término medio el 59% del P.I.B. comunitario –cerca del 75% en las Islas Canarias, pero entre el 40 y el 55% solamente en los otros territorios– y una tasa de desempleo muy elevada en la mayor parte de ellos, en particular, entre los jóvenes<sup>328</sup>.

Según afirma la Comisión Europea *"la lejanía de estas regiones así como su dispersión interna, como en el caso de las Azores, constituyen un freno muy claro a su desarrollo, en la medida en que su reducido tamaño no permite rentabilizar las grandes inversiones ni realizar economías de escala"*<sup>329</sup>.

Sus importaciones, incluidas las procedentes de los territorios metropolitanos respectivos que constituyen la parte fundamental, por ejemplo un 80% en el caso de los DU, son varias veces superiores a sus envíos al exterior<sup>330</sup>. Tal como afirma la Comisión Europea: *"En resumen, seis de estas regiones, con excepción de las Islas Canarias, se sitúan entre las siete regiones más pobres de la Unión Europea en términos de P.I.B. por habitante. Cinco de ellas poseen las tasas de desempleo más elevadas, por término medio el doble del nivel de la Unión, o incluso el triple si se excluyen Madeira y las Azores, en donde esta tasa se sitúa en torno a la mitad de la media comunitaria"*<sup>331</sup>.

---

5. Países y territorios de ultramar dependientes del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte: Anguila, Islas Caimán, Islas Malvinas (Falkand), Islas Georgia del sur y Sandwich del sur, Montserrat, Islas Pitcairn, Islas Santa Helena, Ascensión y Tristan da Cunha, territorio antártico británico, territorio británico del Océano Índico, islas Turcas y Caicos e Islas Vírgenes.

Todos estos países y territorios mantienen un régimen de asociación a la Unión Europea regulado originariamente por la Decisión 91/482/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1991 (DO L 263 de 19 de septiembre de 1991), modificada por la Decisión 97/803/CE, de 24 de noviembre de 1997 (DO L 329 de 29 de noviembre de 1997), y prorrogada por la Decisión 2000/169/CE, de 25 de febrero de 2000 (DO L 55 de 29 de febrero de 2000) hasta el día 28 de febrero de 2001. El Documento COM(2000) 732 final de la Comisión, de 15 de noviembre de 2000, contiene una propuesta de Directiva destinada a regular dicho régimen de asociación a partir del 1 de marzo de 2001, sin embargo, la Decisión 91/482/CEE ha sido nuevamente prorrogada hasta el 1 de diciembre de 2001 por la Decisión 2001/161/CE del Consejo, de 26 de febrero de 2001 (DO L 058 de 28 de febrero de 2001).

<sup>327</sup> Fuente: COM (2000) 147 final.

<sup>328</sup> Fuente: COM (2000) 147 final.

<sup>329</sup> Informe de la Comisión número COM (147) final, de 13 de marzo de 2000 sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299. Las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea. P. 005.

<sup>330</sup> Fuente: COM (2000) 147 final.

<sup>331</sup> COM (2000) 147 final.



### **3.4.2. Las regiones ultraperiféricas en el marco normativo de la Unión Europea**

La Unión Europea ha reconocido el concepto de situación ultraperiférica y ha tenido en cuenta las características específicas de estas regiones para que se integren plenamente en el espacio europeo y disfruten de las políticas comunitarias, cooperando con los Estados y territorios que las rodean. Las líneas directrices de este enfoque se fijaron en los programas de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de los departamentos franceses de Ultramar (POSEIDOM, en 1989), las islas Canarias (POSEICAN, en 1991), y Azores y Madeira (POSEIMA, en 1991). En el caso de Canarias, es necesario también mencionar el Reglamento relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario a las Islas Canarias –Reglamento CE 1911/91–.

El objetivo consistía en contribuir, tanto con los fondos estructurales como con la modulación de las distintas políticas comunes, conjuntamente a la acción de las regiones y de los propios Estados interesados, a la promoción del desarrollo y el empleo productivo en estas regiones.

Este desarrollo debía ser ecológicamente sostenible, socialmente equilibrado y basarse en una estrategia a largo plazo. Para su aplicación se optó por el principio de la cooperación entre la Comisión, los Estados miembros y las regiones en cuestión.

Los programas POSEI constituyen, aún en la actualidad, el hilo conductor de la política de apoyo a las regiones ultraperiféricas. La concepción subyacente es reconocer plenamente, en su dimensión estructural y permanente, las especificidades y dificultades particulares de estas regiones en su condición de ultraperiféricas, especificidades distintas, por lo tanto, de las de otras regiones insulares menos distantes y también de las otras regiones contempladas por el "objetivo n.º 1", a fin de tenerlas en cuenta, con un enfoque horizontal, en todas las acciones comunitarias.

No obstante, el paso de los años y las transformaciones que ha experimentado la Unión Europea han mostrado la necesidad de disponer de una base jurídica más sólida para poder llevar a la práctica los planteamientos relacionados con el concepto de situación ultraperiférica. Esta base jurídica se ha obtenido gracias al Tratado de Amsterdam, cuyo apartado 2 del nuevo artículo 299 actualiza y refuerza las disposiciones del apartado 2 del antiguo artículo 227.

La política seguida con las regiones ultraperiféricas, plasmada en los programas POSEI, ha sido de dos tipos. Por un lado, la intervención decisiva de los Fondos estructurales y, por otro, la adaptación de las políticas de la Comunidad para ofrecer una solución a las dificultades a que se enfrentan estas regiones.

### **3.4.3. La participación de las regiones ultraperiféricas en los Fondos estructurales de la Unión Europea**

Aunque el objetivo del presente capítulo es realizar un estudio comparativo del tratamiento fiscal que recibe cada una de las distintas regiones ultraperiféricas en la Unión Europea, creemos oportuno hacer una breve referencia a la regulación e intensidad del acceso de dichos territorios a los Fondos estructurales de la Unión, en la medida en que dicha regulación e intensidad es una clara muestra de la voluntad de la Unión de promover los objetivos fijados respecto a las regiones ultraperiféricas.

Las siete regiones ultraperiféricas pueden recibir ayudas de los fondos estructurales y, a este respecto, –regiones objetivo n.º 1 de la política regional– han podido acogerse a programas cofi-

nanciados por la Unión Europea para los períodos 1989-1993 y 1994-1999<sup>332</sup>. Tal como se prevé en el programa POSEIDOM, las intervenciones estructurales tienen en cuenta las desventajas suplementarias que constituyen el alejamiento y la insularidad.

Por tanto, los recursos asignados a las regiones ultraperiféricas en el marco del objetivo n.º 1 alcanzaron un nivel especialmente elevado. Los cuadros números 3.5 y 3.6 siguientes proporcionan indicaciones sobre las asignaciones globales de los fondos estructurales para cada una de las regiones y para cada período, así como una comparación de niveles de intensidad de la ayuda europea en relación con la que se asignó a las otras regiones del objetivo n.º 1 y al conjunto de las zonas seleccionables. En concreto, se observa que esta ayuda se ha duplicado prácticamente durante el último período y que en las Islas Canarias y en los Departamentos Franceses de Ultramar (DU) era aproximadamente un 20% superior, por habitante, a la recibida por las otras regiones beneficiarias del objetivo n.º 1, y esta cifra era de más del 100% en Azores y Madeira.

**Cuadro 3.5**  
**ASIGNACIONES DE LOS FONDOS ESTRUCTURALES**  
**(FEDER, FSE, IFOP, FEOGA-Orientación)**  
(en millones de euros)

	1989-1993 Objetivo 1 + IC	1994-1999 Objetivo 1	1994-1999 REGIS II	1994-1999 TOTAL
Canarias	860	1.622	231	1.853
Azores	357	616	81	697
Madeira	319	369	64	433
Guadalupe	200	360	62,5	422,5
Guayana	92	172	29	201
Martinica	192	344	62,5	406,5
Reunión	432	688	119	807
<b>TOTAL</b>	<b>2.452</b>	<b>4.171</b>	<b>649</b>	<b>4.820</b>

Fuente: COM (2000) 147 final.

**Cuadro 3.6**  
**INTENSIDAD DE LA AYUDA EUROPEA**  
(período 1994-1999)

	Población (en miles de habitantes)	Asignación de los Fondos estructurales (en millones de euros)	Asignación por habitante (en euros)
Canarias	1.526	1.836	1.203
Azores-Madeira	494	1.109	2.245
D.U.	1.454	1.792	1.232
Conjunto objetivo 1	92.151	93.972	1.019
Conjunto de los otros objetivos regionalizados (2, 5b y 6)	94.502	22.919	243

Fuente: COM (2000) 147 final.

<sup>332</sup> Hasta el año 2006 está prorrogada la calificación de Canarias como región "objetivo n.º 1" de la política regional comunitaria. No obstante, la reciente aprobación del Tratado de Niza, DOCE C 080, de 10 de marzo de 2001, y su previsible ratificación por los Estados miembros de la Unión, pone en peligro la posibilidad de Canarias de acogerse como región objetivo n.º 1 a la política regional comunitaria.

En el caso de las regiones ultraperiféricas, los nuevos principios derivados de la reforma realizada en 1989 han propiciado la elaboración de estrategias de desarrollo a medio plazo que tienen en cuenta las desventajas específicas de estas regiones. La preparación de los planes de desarrollo regional y su aplicación han permitido fomentar la cooperación con las instancias regionales, en este sentido, los documentos de programación aprobados para cada región y cada uno de los periodos de programación reflejan las preocupaciones expresadas a escala regional y local.

A pesar de la importancia de los Fondos estructurales canalizados hacia las regiones ultraperiféricas, la Comisión en su documento COM (2000) 147 final, advierte que *"es necesario, pues, tener en cuenta una serie de elementos que determinan las decisiones que haya que tomar sobre las inversiones, como la aplicación de las normas de competencia, la fiscalidad, las cargas sociales o las normas técnicas. Las intervenciones financieras de los Fondos estructurales no pueden decidirse sin tener en cuenta el marco del conjunto de las demás políticas de la Unión Europea"*.

Entendemos que la Comisión está estableciendo una dependencia entre, por un lado, el grado de cumplimiento en la aplicación de las normas comunitarias de competencia, la situación de la fiscalidad en éstos territorios, las cargas sociales y las normas técnicas y, por otro lado, el volumen futuro de inversión de Fondos estructurales Comunitarios en las distintas regiones ultraperiféricas.

#### **3.4.4. La adaptación de las políticas de la Unión Europea a las regiones ultraperiféricas en materia fiscal**

Los programas POSEI se basan en el doble principio de la pertenencia de las regiones ultraperiféricas a la Comunidad y del reconocimiento de la realidad regional, caracterizada por las especificidades y dificultades particulares de estas regiones en relación con el conjunto de la Unión Europea.

Las políticas contempladas, naturalmente, son en primer lugar las mencionadas en los programas POSEI –agricultura, pesca, fiscalidad, disciplina de las ayudas estatales, transportes, etc.–. Pero, asimismo, y de conformidad con los principios enunciados en los programas, a medida que se desarrollaban acciones comunitarias en nuevos ámbitos, la Comunidad comenzó a prestar una atención especial a su aplicación a las regiones ultraperiféricas. Este es el caso, por ejemplo, de las medidas en favor de las PYMEs y de las destinadas a facilitar el acceso a la sociedad de la información. Por último, debe señalarse que estas regiones, en determinados casos, se benefician de medidas de excepción que, por su naturaleza, pueden provocar una pérdida de ingresos para el presupuesto comunitario.

Los programas POSEI han tenido en cuenta la especificidad de las regiones ultraperiféricas en el ámbito fiscal y han sido llevados a la práctica a través de diversas medidas de fiscalidad indirecta adaptadas a cada una de las regiones. El objetivo global de estas medidas es permitir el desarrollo económico y social de las regiones, compensando las desventajas derivadas de su localización ultraperiférica.

En general estas regiones cuentan con una fiscalidad indirecta propia, adaptada de la que han heredado de la historia. La fiscalidad indirecta de los DU estaba fundamentada en el antiguo apartado 2 del artículo 227 del Tratado, mientras que en el caso de las islas Canarias, o Madeira y las Azores, la base jurídica es el Acta de Adhesión a las Comunidades Europeas de España y Portugal respectivamente.

Las islas Canarias y los DU no entran en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva IVA. Sin embargo, los DU –con la excepción de Guayana– aplican un régimen de IVA parecido al comunitario, aunque con algunas variantes como por ejemplo tipos reducidos de gravamen. Madeira y las Azo-

res, por el contrario, aplican el IVA comunitario con algunas correcciones –sobre todo tipos reducidos–. Por otro lado, estas regiones aplican impuestos indirectos específicos: el Impuesto General Indirecto Canario (I.G.I.C.), el Arbitrio insular a la entrada de mercancías –tarifa especial<sup>333</sup>– y el Arbitrio a la producción e importación en las islas Canarias<sup>334</sup> (A.P.I.M.), y el *octroi de mer* en los DU. El nuevo *octroi de mer*, derivado de la Decisión n.º 89/688/CEE del Consejo, ha sido refrendado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, quien ha afirmado la compatibilidad de dicha decisión con el Tratado.

Por otro lado, la Comunidad ha autorizado temporalmente a Francia a aplicar unos impuestos especiales específicos para el ron tradicional, así como la introducción de contingentes anuales en su territorio metropolitano a tipos reducidos.

Estas disposiciones fiscales permiten establecer, bajo el control de la Comisión, excepciones que posibilitan la exención total o parcial de los impuestos que gravan la producción local. El Tribunal de Justicia precisó, a propósito de las decisiones sobre el *octroi de mer*, que las exenciones deben ser necesarias, proporcionadas y estar determinadas de forma precisa.

Estas excepciones al derecho común permiten aliviar los costes suplementarios derivados de la distancia y la insularidad. Sin embargo, la exclusión de las islas Canarias y de los DU del ámbito de aplicación del IVA comunitario tiene como consecuencia que estas regiones se sustraen al proceso de armonización fiscal comunitario, y tienen que sufragar los gastos de mantenimiento de las fronteras fiscales.

Por otra parte, se ha autorizado a España y Francia a no aplicar el régimen general de detención, circulación y control de productos sometidos a impuestos especiales en, respectivamente, las islas Canarias y los Departamentos franceses de Ultramar. Los Estados miembros pueden, por lo tanto, adaptar la legislación relativa a este tipo de impuestos en estas dos regiones, introduciendo los ajustes que consideren necesarios para las necesidades locales. En lo que se refiere a Madeira y las Azores, son de aplicación las directivas sobre impuestos especiales, aunque se permite realizar ajustes en el régimen general –tipos reducidos–.

En materia aduanera, todas las regiones ultraperiféricas forman parte del territorio aduanero de la Comunidad desde la fecha de adhesión del país respectivo a la Comunidad, con excepción de las islas Canarias, cuya integración en dicho territorio no se verificó hasta 1991, a través de una introducción progresiva del Arancel Aduanero Común que se completó el 31 de diciembre de 2000.

Desde el punto de vista aduanero, a través de los programas POSEI, además de las medidas de excepción adoptadas en el marco del régimen específico de abastecimiento de productos agrícolas y para los productos de la pesca, se ha adoptado una serie de medidas de excepción a la reglamentación aduanera general en beneficio de estas regiones. Estas medidas han sido esencialmente las siguientes:

---

<sup>333</sup> Definitivamente suprimido a partir del 31 de diciembre de 2000.

<sup>334</sup> El Reglamento 1911/91, en virtud del cual se regularon las condiciones en las que quedaba la integración de Canarias en la U.E. tras su integración a la Unión Aduanera, preveía la creación y el descreste progresivo del A.P.I.M. en función del cual dicho tributo habría tenido que suprimirse totalmente el pasado 31 de diciembre de 2000. Sin embargo, tras cumplirse la fecha inicialmente prevista para su desaparición, el A.P.I.M. se mantiene en vigor en virtud de lo regulado por la Disposición Adicional trigésima séptima de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social que dispone:

"Trigésima séptima. Aplicación del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias.

A partir de 31 de diciembre de 2000 y hasta la sustitución del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, continuarán gravándose las importaciones de bienes a los mismos tipos aplicables el día 30 de diciembre de 2000.

Asimismo, y con vigencia limitada al año 2001, quedará exenta del Arbitrio sobre la Producción e Importación en Canarias la producción o elaboración de bienes muebles corporales en las islas Canarias."

1. No aplicación de las condiciones económicas normalmente exigidas en el caso de operaciones de perfeccionamiento activo efectuadas en las zonas francas de estas regiones, con el fin de favorecer el desarrollo de las PYME del conjunto del sector productivo; hasta el momento esta medida ha tenido un efecto limitado debido a que sólo dos territorios ultraperiféricos, Madeira y más recientemente Canarias, disponen por el momento de zonas francas en funcionamiento.
2. Medidas específicas de carácter tarifario para ciertos productos industriales importados en las islas Canarias, consistentes en la suspensión temporal de los derechos autónomos del A.A.C.; estas medidas han permitido modular la introducción progresiva del A.A.C. a lo largo de un periodo que terminó el pasado 31 de diciembre de 2000, así como atenuar sus efectos con el fin de encontrar una solución a las dificultades particulares de algunos sectores de la economía de esta región.
3. Suspensión temporal de los derechos del A.A.C. tratándose de algunas mercancías destinadas al equipamiento de las zonas francas de Azores o Madeira o a la transformación en las mismas; el objetivo de este régimen tarifario favorable, sometido a algunas condiciones, es el de permitir el despegue de la actividad industrial en la zona franca en funcionamiento en estas regiones —la zona portuaria de Madeira—, así como la instalación permanente de industrias de transformación de materias terceras, siempre que no sean productos agrícolas o productos obtenidos de éstos, importadas libres de aranceles, y destinadas al mercado comunitario.
4. Finalmente, en las islas Canarias, medidas por las que se introducen excepciones de política comercial: no aplicación de restricciones cuantitativas a la importación de determinados productos textiles para la confección, siempre que se destinen exclusivamente el mercado canario.

### **3.4.5. Las ayudas estatales de carácter no agrario a las regiones ultraperiféricas**

En el ámbito del control comunitario de las ayudas estatales, la Comisión ha seguido siempre de cerca la situación particular de las regiones ultraperiféricas. En el programa POSEIDOM de 1989 ya se preveía que la Comisión examinase las ayudas a las regiones en cuestión teniendo en cuenta su situación específica.

Así pues, los criterios que la Comisión definió para examinar la compatibilidad con el Tratado de las ayudas estatales con finalidad regional, en particular en la letra a) del apartado 3 del artículo 87<sup>335</sup>, han permitido a los Estados miembros y a las regiones establecer sistemas de apoyo a las empresas. Estos sistemas son diversificados y poseen una gran amplitud. Según las últimas cifras a disposición de la Comisión, su importe presupuestario anual podría superar los 1.600 millones de euros<sup>336</sup>.

Canarias posee un Régimen Económico y Fiscal (R.E.F.) específico, que incluye ayudas fiscales a la inversión y ayudas de explotación, limitadas en el tiempo y regresivas, como por ejemplo, una reducción de la base imponible sobre los beneficios para los importes que vayan a reinvertirse en el archipiélago.

---

<sup>335</sup> Que autoriza las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo; la letra c) del mismo párrafo autoriza las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas regiones económicas, siempre que no se alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común.

<sup>336</sup> Fuente: Documento COM (2000) 147 final.

La Zona económica especial de las Canarias (ZEC) prevé una ayuda fiscal limitada en el tiempo y regresiva, en forma de una imposición directa reducida, con un tipo de gravamen mínimo del 1% que se incrementa progresivamente hasta un tipo final de un 5% sobre los beneficios de las empresas que se instalen.

La principal medida en vigor en Madeira es una zona franca. La Comisión autorizó una exención total de impuestos directos hasta el año 2011, fecha a partir de la cual esta exención será parcial; esta exención se concede a las nuevas empresas que se instalan en la zona franca.

Por lo que se refiere a los departamentos franceses de Ultramar, deben destacarse distintas medidas de exención fiscal, en particular la "Ley Pons" de medidas fiscales, que permite deducir del ingreso imponible las inversiones realizadas en los territorios de ultramar.

Las normas establecidas por la Comisión también permitieron a los Estados miembros y a las regiones establecer medidas diversificadas.

Así pues, en las Azores existe un régimen de ayudas en favor de la promoción de los productos regionales —en las que figuran en particular los gastos de transporte suplementarios de los productos exportados—.

En los DOM, puede mencionarse el fondo de garantía, recientemente aprobado por la Comisión, que se creó a fin de compensar el mayor coste del crédito en estas regiones. También se han aplicado otras medidas muy variadas: fondo de participación, préstamos bonificados, etc.

La Comisión ha modificado recientemente los criterios aplicados para examinar la compatibilidad de las ayudas estatales con finalidad regional con el mercado común, en aplicación del artículo 87. Por ello, debían reexaminarse algunos regímenes antes del 1 de enero de 2000. Pero las nuevas directrices de las ayudas con finalidad regional<sup>337</sup> prevén que las regiones ultraperiféricas seguirán recibiendo el trato más favorable de la Unión.

Las siete regiones ultraperiféricas se acogen todas en la actualidad a las condiciones establecidas en virtud de la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE, y seguirán haciéndolo en el periodo 2000-2006, ya que todas responden al criterio de P.I.B. *per cápita* inferior al 75% de la media comunitaria<sup>338</sup>.

La excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE les garantiza:

1. Los límites máximos de intensidad de la ayuda más altos de la Unión.
2. La posibilidad de conceder con carácter excepcional ayudas de funcionamiento que deben estar limitadas en el tiempo y ser decrecientes.

Por otro lado, las regiones ultraperiféricas cuentan ya con un enfoque específico en las nuevas directrices sobre ayudas estatales de carácter regional:

1. Límites máximos de intensidad de la ayuda excepcionales para estas regiones, por el hecho de pertenecer a la categoría de región ultraperiférica; tratándose de regio-

<sup>337</sup> Comunicación de la Comisión número 98/C074/06, DOCE n.º C 074 de 10 de marzo de 1998. Pp. 0009-0018.

<sup>338</sup> Insistir nuevamente en es muy probable que Canarias no pueda acogerse como región objetivo n.º 1 a la política regional comunitaria, ni a la letra a) del apartado 3 del artículo 87 de TCE por incumplir el criterio de P.I.B. *per cápita* inferior al 75% de la media comunitaria, como consecuencia directa de la integración en una primera fase de Eslovenia, Estonia, Polonia, República Checa, Hungría y Chipre y, en un segunda fase, Rumania, Bulgaria, Lituania, Eslovaquia, Letonia, Malta y Turquía.

nes que se acogen a la letra a) del apartado 3 del artículo 87, el límite es de 65% del equivalente en subvención neta<sup>339</sup> –ESN– en lugar de 50%, límite de intensidad común para tales regiones.

2. La posibilidad de recibir ayudas de funcionamiento con el fin de compensar los costes suplementarios de transporte, sin limitación en el tiempo y sin decrecimiento, tanto si la región se acoge a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 como de la letra c) del apartado 3 de ese mismo artículo del Tratado de Roma.

### 3.4.6. La situación general de las regiones ultraperiféricas (1986-1996)

Puesto que tal y como ha quedado expuesto hasta el momento las siete regiones ultraperiféricas de la Unión Europea se han venido acogiendo a la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de Roma, y seguirán haciéndolo en el periodo 2000-2006, es importante para nuestro estudio analizar la evolución que han experimentado en los últimos años el P.I.B. *per cápita* y la tasa de desempleo en dichos territorios, en la medida en que sólo se podrían seguir acogiendo a la disposición citada –a partir del año 2006– en la medida en que cumplan los requisitos exigidos por la letra a) del apartado 3 del artículo 87.

Si se comparan los datos del período 1986-1988 y los del año 1996 se observa que las siete regiones experimentaron un fuerte crecimiento del P.I.B. regional, superior a la media europea –más del 2,7% anual, mientras que la media fue del 2,1%–. Dado que la presión demográfica es elevada en varias de estas regiones, es útil establecer comparaciones a partir del P.I.B. *per cápita*. Estas regiones, en su conjunto, registraron entre 1986 y 1996 un crecimiento significativo de su P.I.B. *per cápita*, en comparación con el crecimiento medio de las otras regiones de la Unión Europea.

**Cuadro 3.7**  
**P.I.B. PER CÁPITA-COMPARACIÓN 1986-1996**  
media europea = 100

	1986	1996	Variación
Madeira	40%	54%	+14%
Guayana	37%	48%	+11%
Azores	40%	50%	+10%
Reunión	40%	46%	+6%
Martinica	49%	54%	+5%
Guadalupe	37%	40%	+3%
Canarias	72%	74%	+2%

Fuente: Eurostat.

Tal y como queda patente, el mayor crecimiento es el de Madeira, Azores y Guayana, mientras que el más moderado corresponde a Canarias, cuyo P.I.B., sin embargo, ya era el más elevado de las siete regiones.

<sup>339</sup> El cálculo del ESN consiste en reducir todas las modalidades de ayudas vinculadas a la inversión a un denominador común independiente del país de que se trate: la intensidad neta, con objeto de compararlas entre sí o con umbrales prefijados. La intensidad neta representa la ventaja final que la empresa debe obtener de la ayuda, respecto al importe sin el IVA de la inversión subvencionada.

El crecimiento del P.I.B. *per cápita* que experimenta cada una de las regiones ultraperiféricas refleja una convergencia de las economías locales hacia el nivel medio de las regiones de la Unión Europea. Su relativo avance, en relación con las otras regiones europeas, traduce también el impacto de las políticas públicas de desarrollo aplicadas en estas regiones y cuya elevada intensidad financiera *per cápita* es ampliamente consecuencia de las cofinanciaciones de los fondos estructurales.

Esta progresión relativa, aunque sea muy alentadora, no puede ocultar las desventajas específicas a las que siguen enfrentándose estas regiones, la dependencia de unos sectores productivos con un futuro incierto y la fragilidad del tejido social. El nivel de vida *per cápita* sigue siendo inferior en estas regiones a la mitad del nivel medio de la Unión Europea, y todas ellas, a excepción de Canarias, siguen figurando entre las diez regiones más pobres de la Unión, lo que justifica la continuación del esfuerzo financiero público nacional y europeo en su favor.

Con relación al desempleo, hay que dejar constancia de que en todas las RUP, la evolución de los flujos migratorios afecta al mercado laboral, mientras que, en las cuatro regiones francesas, la presión demográfica explica los elevados niveles de desempleo. No obstante, debe señalarse que, de 1987 a 1997, la tasa de desempleo se redujo en las cinco regiones en las que era más elevada, mientras que aumentó en otras dos, cuyos niveles de paro eran, y siguen siendo, bajos en relación con las otras regiones europeas.

**Cuadro 3.8**

**TASA DE DESEMPLEO EN PORCENTAJE DE LA POBLACIÓN ACTIVA**

	1986	1996	Variación
Martinica	32,1%	27,2%	-4,9%
Canarias	25,5%	20,9%	-4,6%
Guadalupe	31,1%	29,3%	-1,8%
Guayana	24%	22,4%	-1,6%
Reunión	36,9%	36,8%	-0,1%
Madeira	4,8%	5,4%	+0,6%
Azores	2,2%	5,4%	+3,2%

Fuente: Eurostat.

Por último, todos estos elementos muestran que, en la mayoría de las regiones ultraperiféricas, se ha producido un crecimiento económico significativo que, sin embargo, ha sido parcialmente compensado por el crecimiento demográfico de algunas de estas regiones. De tal forma que, por ejemplo, entre 1990 y 1999 la población aumentó un 37% en Guayana, un 18% en la Reunión, un 9% en Guadalupe y un 6% en Martinica, mientras que en la Francia metropolitana sólo aumentó un 3,18%<sup>340</sup>.

Por último, recoger la declaración de intenciones que hace la Comisión Europea en su informe COM(2000) 147 final, respecto a la situación y trato que deben recibir las regiones ultraperiféricas de la UE, en este sentido, la Comisión afirma que *"debe contemplarse toda la dimensión histórica de los problemas de las regiones ultraperiféricas: no se trata simplemente de promover la superación de su retraso económico y social, sino también de un importante desafío político al que debe hacerse frente. Las Islas Canarias, por ejemplo, después de un primer período de indecisión, eligieron su plena*

<sup>340</sup> Fuente: Documento COM (147) final.



*integración en la Unión Europea, y es preciso que se mantengan las promesas del momento en que se tomó esta decisión. Azores y Madeira han asumido las obligaciones que implica la integración comunitaria desde la adhesión de Portugal a la Unión, y deben poder beneficiarse de sus ventajas y su solidaridad. Por su parte, los D.U. franceses son la avanzadilla de Europa en otros continentes.*

*En este contexto, sería conveniente tener presente que estas regiones dan a la Unión Europea una dimensión planetaria y constituyen su frontera exterior más lejana. Algunas de sus dificultades, como la gran lejanía de la Europa continental y la proximidad, física y humana, de los países ACP, de MERCOSUR y de otros polos geográficos regionales, constituyen una serie de bazas de cara al futuro. En el marco de la globalización, la Unión Europea es la única entidad que puede afirmar su presencia en el corazón del Océano Índico y el Caribe, así como en América del Sur, a través de las regiones ultraperiféricas. Estas regiones disponen de amplios espacios marítimos, de una valiosa posición geoeconómica, de lugares privilegiados para la implantación de actividades de vanguardia y para determinadas investigaciones fundamentales para el futuro del planeta. Así pues, en esta perspectiva, los beneficios potenciales para la Unión son evidentemente grandes, aunque, por su propia naturaleza, sean imposibles de cuantificar".*

### **3.5. SÍNTESIS DE LA SITUACIÓN DE LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS**

#### **Evolución histórica del Régimen Económico y Fiscal de Canarias**

— Históricamente Canarias ha venido disfrutando de un Régimen Económico y Fiscal diferenciado respecto a las restantes regiones españolas basado en un régimen de libertad comercial que implicaba la existencia de franquicias al consumo, menor presión fiscal indirecta y exención de la práctica de determinados monopolios estatales.

El artículo 1 del Real Decreto de 11 de Julio de 1852 declaró puertos francos a los de Santa Cruz de Tenerife, la Orotava, Ciudad Real de Las Palmas, Santa Cruz de La Palma, Arrecife de Lanzarote, Puerto de Cabras<sup>341</sup> y San Sebastián, incorporándose así las franquicias aduaneras como un elemento fundamental y configurador del régimen fiscal aplicable a las islas. Estas franquicias fueron ampliadas posteriormente por la Ley de 10 de Junio de 1870 al puerto de Valverde y a los demás puertos de la entonces provincia de Canarias.

La Ley de Puertos Francos de 6 de Marzo de 1900 confirmó estas franquicias aduaneras, extendiéndolas a todas las Islas Canarias y ampliando el ámbito de las franquicias a los impuestos sobre el consumo.

La Constitución de 1978, el posterior Estatuto de Autonomía de 1982 y la legislación comunitaria que ha regulado el régimen de integración de Canarias desde 1986, han respetado parte de esas especificidades en lo que constituye propiamente un acervo reconocido y compatibilizado en el proyecto comunitario.

— La configuración actual del REF canario tiene su origen en las Leyes 20/1991, de 7 de Junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, dicta-

<sup>341</sup> Nombre original de la capital de la isla de Fuerteventura que fue sustituido por el actual "Puerto del Rosario" en 1956.

da conforme a las exigencias de la Comunidad Económica Europea y 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

#### *Principales especialidades en la imposición directa*

— A partir del 1 de enero de 1973, fecha de entrada en vigor de la Ley 30/1972, de 22 de Julio, de Régimen Económico Fiscal de Canarias, la especialidad hacendística de Canarias se pone de manifiesto en el Impuesto sobre Sociedades español básicamente a través de la aplicación diferenciada del Fondo de Previsión para Inversiones. El FPI estuvo vigente en Canarias desde 1957 hasta 1991.

La disposición final tercera de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, suprimió con carácter general el FPI. Sin embargo, esta supresión no pudo hacerse efectiva en Canarias puesto que, con anterioridad, el artículo 21 de la Ley 30/1972 había dispuesto la vigencia hasta el día 31 de Diciembre de 1982 de un régimen especial del Fondo de Previsión para Inversiones, como incentivo fiscal a la inversión privada en Canarias. Este régimen diferenciado suponía la aplicación del incentivo en Canarias frente al resto del territorio común con distinta intensidad, de tal forma que mientras en el resto de España la dotación máxima al FPI no podía exceder del 50% de los beneficios no distribuidos del ejercicio, en Canarias este límite se elevaba hasta el 90%<sup>342</sup>.

A partir de 1982 la vigencia temporal del FPI en Canarias fue siendo prorrogada anualmente hasta el 31 de diciembre de 1991, fecha en que se suprimió el incentivo por aplicación del artículo 93 de la Ley 20/1991. Este artículo reguló además el régimen transitorio del Fondo de Previsión para Inversiones en Canarias.

— La deducción por inversiones, cuya aplicación efectiva comenzó en todo el territorio español el 1 de enero de 1979, se comenzaría a aplicar en Canarias de forma diferenciada a partir del 1 de enero de 1992, fecha de entrada en vigor de la Ley 20/1991 y, consecuentemente, de su artículo 94 que fue el que introdujo esta diferenciación positiva a favor de Canarias.

Este incentivo fiscal fue creado y regulado por el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre de 1978, del Impuesto sobre Sociedades, desde su redacción original hasta su derogación, con carácter general, por la disposición derogatoria única.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades.

La redacción del artículo 26 de la Ley 61/1978 experimentó gran cantidad de alteraciones durante su vigencia. Las sucesivas modificaciones de la redacción y contenido del artículo 26 trajeron consigo continuos cambios, al alza y a la baja, de los tipos de deducción, inclusión y exclusión de categorías de activos y gastos que generaban derecho a deducción, modificaciones de los límites sobre cuota líquida con que se aplicaba la deducción, momento de practicar la deducción e, incluso, alteraciones de la lista de requisitos y condiciones que debían cumplir las inversiones y los gastos para dar derecho a practicar la deducción.

A pesar de la derogación de la Ley 61/1978, en Canarias seguiría, y sigue en la actualidad, estando vigente la deducción por inversión en activos fijos nuevos del artículo 26 de la Ley 61/1978, en la redacción dada por el artículo 74 de la Ley 41/1994. La vigencia del incentivo se mantiene en aplicación de lo preceptuado por la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, que estableció que, en el supuesto de supresión del régimen general de deducción por inversiones regulado por la Ley 61/1978, su aplicación futura en las Islas Canarias continuaría realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión mientras no se estableciese un sistema sustitutorio equivalente.

<sup>342</sup> Desde el 1 de enero de 1973, fecha de entrada en vigor de la Ley 30/1972.

Es precisamente la aplicación conjunta de lo dispuesto por el artículo 94 de la Ley 20/1991 y por la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, lo que permitió que, tras la derogación de la Ley 61/1978 por la Ley 43/1995 y la supresión con carácter general de la deducción por inversiones, esta se pudiera seguir aplicando en Canarias.

El artículo 94 dispuso además que el régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, se aplicaría en Canarias a partir del 1 de enero de 1992, y en relación con las inversiones realizadas y que permaneciesen en el Archipiélago, de acuerdo con las siguientes especialidades:

1. Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serían superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.
2. La deducción por inversiones tendría como límite máximo sobre cuota líquida un porcentaje que sería siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modalidad de la deducción por inversiones se fijase en el régimen general, con un diferencial mínimo de 30 puntos porcentuales.

El artículo 94.2 extendió la aplicación de este especial régimen de la deducción por inversiones a las sociedades y demás entidades jurídicas que, sin tener su domicilio fiscal en Canarias fuesen, sin embargo, titulares de establecimientos permanentes situados en dicho territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realizasen y permaneciesen en Canarias.

Como última especialidad introducida por éste artículo respecto al régimen general de la deducción por inversiones, en Canarias daban derecho, y aún hoy dan, a practicar la deducción aquellas inversiones en elementos de activo fijo usados que, no habiendo gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, supusieran una evidente mejora tecnológica para la empresa.

#### *Principales especialidades en la imposición indirecta*

— En diciembre de 1989 el Parlamento de Canarias solicitó al Gobierno de la Nación que gestionase una mayor integración de Canarias en la CEE. Esto fue posible porque el Acta de Adhesión contenía en el apartado 4 del artículo 25 una cláusula de revisión que recogía esta posibilidad.

España formalizó la petición de Canarias el 7 de marzo de 1990. En junio de 1991 las Instituciones Comunitarias adoptaron el Reglamento 1911/91 y la Decisión sobre el programa PO-SEICAN, que contenían el nuevo régimen de integración de Canarias en la Unión Europea cuyo objetivo final era la plena integración de Canarias en la unión aduanera a 31 de diciembre de 2000.

— Las principales disposiciones de carácter fiscal contenidas en el Reglamento 1911/91 son:

1. Canarias permanece fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA (artículo 4.1).
2. En Canarias no se aplican las disposiciones de las Directivas 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, y 79/32/CEE, del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, ambas relativas al impuesto especial sobre las labores del tabaco.
3. Se autorizó a las autoridades españolas a someter al conjunto de los productos introducidos y obtenidos en las islas Canarias, y hasta el 31 de diciembre de 2000, a

un impuesto denominado «arbitrio sobre la producción y sobre las importaciones (APIM)». Se fijaron los tipos de gravamen aplicables del nuevo impuesto y se reguló el mecanismo para su descreste hasta su total supresión (artículo 5).

4. Se aprobó un régimen transitorio de introducción progresiva del arancel aduanero común que se aplicaría de forma integral en Canarias a partir del 1 de enero de 2001.

— Para adecuar las figuras impositivas de Canarias a las exigencias de la Comunidad Económica Europea se aprobó la Ley 20/1991, de 7 de Junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que supuso una profunda reforma que respetaba, no obstante, la especialidad canaria. Dicha especialidad implicaba una presión fiscal indirecta, diferenciada y menor que la del resto del Estado español.

Las principales bases y principios de la reforma que introdujo la Ley 20/1991 fueron:

1. El 1 de julio de 1991 entró en vigor el nuevo Arbitrio sobre la Producción y la Importación, derogándose en ese mismo instante la Tarifa General de Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías.
2. Sin embargo se mantuvo, en los términos previstos en el artículo 6.º del Protocolo 2, la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías.
3. Se creó el Impuesto General Indirecto Canario con el fin de racionalizar, simplificar y unificar la imposición indirecta representada hasta ese momento por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Arbitrio Insular sobre el Lujo.
4. El libro tercero de la Ley 20/1991 vino a regular el régimen transitorio del Fondo de Previsión para Inversiones en Canarias –artículo 93– y la deducción por inversiones en Canarias –artículo 94–.

— El 6 de julio de 1994 se aprueba la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, completándose de esta forma el marco fiscal establecido por la Ley 20/1991.

El capítulo II<sup>343</sup> del Título IV de la Ley 19/1994, creó y reguló un paquete de medidas fiscales aplicables en Canarias. El Título V<sup>344</sup> de la ley se destinó a la creación y regulación de la Zona Especial Canaria –ZEC–.

## **El régimen de integración de Canarias en la Unión Europea**

— El régimen económico y fiscal de Canarias, vigente en el momento de la adhesión de España a la CEE, se basaba en la libertad de importación y exportación y en un régimen de franquicias. Canarias tenía su propio régimen fiscal y aduanero, con tributos propios como el arbitrio insular a la entrada de mercancías y el arbitrio insular sobre el lujo, que era contrario, básicamente, a los principios de la Unión Aduanera de supresión de los derechos de aduana entre los Estados miembros y del mantenimiento de un arancel aduanero común frente al exterior.

<sup>343</sup> Artículos 24 a 27, ambos inclusive, de la Ley 19/1994.

<sup>344</sup> Artículos 28 a 71, ambos inclusive, de la Ley 19/1994.

Por ello la regulación de la integración de Canarias en la Unión Europea se ha regido por normas especiales desde el 1 de enero de 1986. Para estudiar como ha evolucionado, y previsiblemente evolucionará, la forma de integración de Canarias en la UE podríamos diferenciar tres etapas:

1. Entre el 1 de enero de 1986 y junio de 1991: el régimen aplicable a Canarias estaba recogido en el Acta de Adhesión de España y en el Protocolo 2.
2. Desde el 1 de julio de 1991 hasta la actualidad: el régimen aplicable a Canarias está recogido en el Reglamento 1911/91 y en la Decisión 91/314/CEE del Consejo que establece el POSEICAN.
3. El futuro régimen de Canarias en la U.E. deberá fundamentarse en el artículo 299.2 del Tratado de Roma, introducido por el Tratado de Amsterdam.

— El régimen especial que se recogía en el artículo 25 del Acta de Adhesión de España y en el Protocolo 2 suponía que Canarias quedaba fuera de:

1. La Unión aduanera y de la política comercial común.
2. La Política Agrícola Común.
3. La Política Pesquera Común.
4. Del ámbito de aplicación del IVA.

En el Protocolo 2 quedaron recogidas las normas que debían regular los intercambios de mercancías entre las islas y el resto de la Comunidad.

— En junio de 1991, a instancias del Gobierno español y previa solicitud del Gobierno de Canarias, el Consejo adopta el Reglamento 1911/91, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias, y la Decisión 91/314/CEE, de 26 de junio de 1991, por la que se establece un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las islas Canarias (POSEICAN), documentos éstos que regulaban el nuevo régimen de integración de Canarias en la UE.

La aplicación de la política comercial comunitaria y la integración en la unión aduanera supuso para Canarias la adopción de los siguientes procedimientos:

1. Introducción progresiva, hasta el 31 de diciembre de 2000, del Arancel Aduanero Común con algunas exenciones a determinados productos sensibles para la economía Canaria.
2. Aplicación progresiva de los derechos *antidumping* en las importaciones.
3. Zonas francas: no aplicación de las condiciones económicas.
4. Reducción progresiva de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular.

En materia de política fiscal, y en particular en el campo de la imposición indirecta, las especificidades fiscales de Canarias respecto del resto de España y de la UE quedaron, tras la aprobación del Reglamento 1911/91 y la Decisión 91/314/CEE, de la siguiente manera:

1. Exclusión del ámbito de aplicación del IVA. Sustituyéndose el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas –IGTE– y el Arbitrio Insular sobre el Lujo por el Impuesto General Indirecto Canario para adaptar la imposición indirecta sobre el volumen de ventas a la normativa comunitaria.
2. Exclusión del ámbito de aplicación de las *accisas* comunitarias. Sin embargo la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, extendió a Canarias la aplicación de determinados impuestos especiales –cerveza, alcohol y bebidas derivadas y productos intermedios–. La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, incluyó a Canarias en el ámbito de aplicación del Impuesto Especial sobre la electricidad.
3. Creación del arbitrio sobre la producción y sobre las importaciones en las Islas Canarias - A.P.I.M.

En materia de imposición directa la competencia de la UE es prácticamente inexistente; este campo de la imposición sigue siendo competencia de cada Estado miembro. Esto significa que, en principio, las medidas de fiscalidad directa que se apliquen en Canarias no se verán afectadas por el hecho de formar parte de la UE salvo por dos excepciones:

1. Que esas medidas constituyan ayudas de estado. Esto es lo que sucede con los incentivos a las empresas regulados por el R.E.F. –artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994–, y con la Z.E.C. Estas medidas han sido notificadas y autorizadas por la Comisión y forman parte del régimen fiscal específico de Canarias<sup>345</sup>.
2. Que las medidas fiscales aplicadas sean desleales porque fomenten el que las empresas se trasladen de un Estado a otro para instalarse en aquellos que les ofrecen más ventajas.

— Canarias, al igual que el resto de regiones ultraperiféricas, sufre una serie de desventajas que, acumuladas, la hacen diferente del resto de regiones comunitarias, incluso diferente del resto de regiones insulares: su lejanía del territorio continental, su carácter insular, la fragmentación del territorio y su posición geográfica más próxima a terceros países.

Por tanto, el régimen previsto por el Reglamento 1911/91 y la Decisión 91/314/CEEE, que finalizaba a 31 de diciembre de 2000, era claramente insuficiente y no tuvo en cuenta los efectos de estas circunstancias estructurales a partir de ese momento.

Estas consideraciones son el fundamento de la idea de crear un régimen de integración específico para Canarias, y para el resto de las regiones ultraperiféricas –R.U.P.–, basado en el reconocimiento de su situación especial y no vinculado a una integración progresiva.

En el Tratado de Amsterdam, adoptado en octubre de 1997, se logró incluir el nuevo artículo 299.2 que reconoce la necesidad de adoptar medidas específicas a favor de las RUP. Este artículo es un precepto vinculante, que forma parte del Tratado de Roma, por tanto del derecho originario de la Comunidad, y que tiene la mayor fuerza obligatoria y la mayor garantía jurídica y deberá ser el fundamento jurídico del nuevo régimen de integración de las RUP que se ha venido a denominar "*Estatuto Permanente de integración de las RUP en la UE*".

---

<sup>345</sup> Cartas de la Comisión de fechas 23 de enero de 1998 (SG(98) D/669) y 4 de febrero de 2000 (SG(2000) D/101213).

## Las Ayudas de Estado y el artículo 299.2 del TCE

— Los artículos 86 y 87 del Tratado de Roma regulan las "ayudas de estado" incluyendo, y prohibiendo expresamente, los siguientes tipos de ayudas:

1. Medidas contrarias a las normas del Tratado de Roma.
2. Ayudas otorgadas por los Estados, o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma y siempre que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros –artículo 87.1–.

No obstante el artículo 87.2 dispone que, en todo caso, serán compatibles con el mercado común los siguientes tipos de ayudas:

1. Ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos.
2. Ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional.
3. Ayudas concedidas a favor de determinadas regiones de la República Federal de Alemania.

El artículo 87.3 dispone que podrán considerarse compatibles con el mercado común los siguientes tipos de ayudas:

1. Ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo.
2. Ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro.
3. Ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común.
4. Ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común.
5. Demás categorías de ayudas que determine el Consejo, mediante decisión adoptada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión.

— Según la Comisión<sup>346</sup>, para que una medida sea calificada de ayuda a los efectos del artículo 87.1 del Tratado de Roma, deberá cumplir de forma acumulativa los siguientes criterios:

1. En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que graven su presupuesto. Tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:

---

<sup>346</sup> En su Comunicación número 98/C384/03 de fecha 10 de diciembre de 1998.

- 1.1. La reducción de la base imponible.
- 1.2. La reducción total o parcial de la cuantía del impuesto.
- 1.3. El aplazamiento, la anulación o incluso el reescalamiento excepcional de la deuda fiscal.
2. En segundo lugar, la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales.
3. En tercer lugar, dicha medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros. La Comisión entiende cumplida esta condición desde el momento en que la empresa beneficiaria ejerza cualquier tipo de actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros.
4. Por último, la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones.

— De cualquier manera, las disposiciones autorizadas en aplicación de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de Roma –ayudas de Estado– implican necesariamente temporalidad y regresividad y se justifican por favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de desempleo, o bien, por estar destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas.

— La futura ampliación de la UE hasta un total de 28 miembros, que en su primera fase, a completar antes del 1 de enero de 2005, supone la incorporación de Eslovenia, Estonia, Polonia, República Checa, Hungría y Chipre, implicará con toda seguridad una disminución de la media del PIB *per cápita* en la UE y, en consecuencia, una mayor dificultad para que las regiones ultraperiféricas, y especialmente Canarias, puedan cumplir los requisitos exigidos para aplicar lo preceptuado por el artículo 87.3.a) del Tratado de Roma<sup>347</sup>.

— El nuevo artículo 299.2 es un precepto vinculante puesto que forma parte del Tratado CE y, por tanto, del derecho originario de la Comunidad, lo que confiere al precepto la mayor fuerza obligatoria y la mayor garantía jurídica.

El régimen de integración de las regiones ultraperiféricas en la Unión Europea, regulado por el artículo 299.2, podríamos esquematizarlo de la siguiente forma:

1. Regla general. Se aplicarán a los territorios ultraperiféricos las disposiciones del Tratado.
2. Regla especial. El Consejo adoptará medidas específicas destinadas a adaptar la aplicación de la regla general a las circunstancias particulares de estos territorios.
3. Límite a la regla especial. Las medidas adoptadas por el Consejo no podrán poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interior y las políticas comunes.

De lo que resulta que:

---

<sup>347</sup> PIB *per cápita* inferior al 75% de la media comunitaria.



1. Toda norma que tenga por objeto suspender a favor de las regiones ultraperiféricas la aplicación de determinadas disposiciones del Tratado constituirá una excepción y, conforme al artículo 7 del Tratado y a la jurisprudencia emanada de este artículo, cualquier excepción que se adopte tiene que ser temporal.
2. Por otra parte, se reconocen expresamente las limitaciones a que se enfrentan las regiones ultraperiféricas, lo que exige que, en aplicación del principio de no discriminación, se otorgue a estas regiones un tratamiento diferente al encontrarse en una situación distinta.
3. Las medidas basadas en el 299.2, necesarias para poner en práctica esta discriminación positiva a favor de las regiones ultraperiféricas, se adoptarán por mayoría cualificada del Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta del Parlamento Europeo, no siendo por tanto necesaria la unanimidad.
4. Los tres Estados miembros interesados –España, Francia y Portugal– suman en la actualidad los 23 votos necesarios para constituir una minoría de bloqueo. Esto supone que en cuestiones que les afecten pueden conseguir que el Consejo no adopte medidas contrarias a los intereses de las regiones ultraperiféricas.
5. La lista de los ámbitos de actuación cubiertos por el 299.2 no es limitativa –debe considerarse una enumeración de mínimos–, por ello, el Consejo deberá fijar las condiciones de aplicación de cualquier disposición del Tratado y de cualquier política comunitaria, estén o no incluidas en la enumeración del párrafo 3.º del artículo 299.2.
6. Por último, las medidas específicas que adopte el Consejo, necesarias para adaptar la aplicación del TCE a las RUP, tienen que respetar la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario.

— El artículo 299.2 requiere un desarrollo legislativo posterior. Al redactarse el precepto no se fijó la fecha en la que debía acometerse ese desarrollo legislativo posterior, lo cual lleva aparejado el riesgo de una dilación indefinida. En palabras del Viceconsejero de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, Ilustrísimo Sr. Don Pedro Pacheco González, *"El 299.2 debe ser la base para la creación de una verdadera «política ultraperiférica», desvinculada de un proceso transitorio de mayor integración"*.

### **La situación general de las RUP**

— La Unión Europea integra siete regiones ultraperiféricas:

1. La Comunidad Autónoma española de las Islas Canarias.
2. Los cuatro departamentos franceses de Ultramar –DU o DOM indistintamente–: Guadalupe, Guayana, Martinica y Reunión.
3. Y, por último, las regiones autónomas portuguesas de Azores y Madeira.

— El entorno natural de estas regiones está marcado por el clima tropical, la insularidad –seis de ellas son islas y la Guayana está enclavada en la selva amazónica– y el relieve, que es con frecuencia accidentado y volcánico. Se encuentran muy alejadas del continente europeo, al tiempo

que, la mayor parte de ellas, está cerca de terceros países generalmente menos desarrollados. Su densidad demográfica es, excepto en la Guayana, bastante elevada, siendo su peso demográfico, económico y territorial reducido en relación con el del conjunto de la Unión.

— Desde un punto de vista socioeconómico las RUP de la UE se caracterizan por un P.I.B. que alcanza por término medio el 59% del comunitario, una tasa de desempleo muy elevada y una gran dependencia de las importaciones.

— En general estas regiones cuentan con una fiscalidad indirecta propia, adaptada de la que han heredado de la historia. Estas disposiciones fiscales permiten establecer, bajo el control de la Comisión, excepciones que posibilitan la exención total o parcial de los impuestos que gravan la producción local. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha precisado que las exenciones deben ser necesarias, proporcionadas y estar determinadas de forma precisa.

— En la actualidad todas las regiones ultraperiféricas forman parte del territorio aduanero de la Comunidad, habiéndose adoptado una serie de medidas de excepción a la reglamentación aduanera general en beneficio de estas regiones. Estas medidas han sido esencialmente las siguientes:

1. No aplicación de las condiciones económicas.
2. Medidas específicas de carácter tarifario para ciertos productos industriales importados en las islas Canarias.
3. Suspensión temporal de los derechos del AAC para algunas mercancías destinadas bien al equipamiento de las zonas francas de Azores o Madeira o, por otro lado, a su transformación dentro de tales zonas.
4. Finalmente, en las islas Canarias, medidas por las que se introducen excepciones de política comercial.

— Los criterios que la Comisión definió para examinar la compatibilidad con el Tratado de las ayudas estatales con finalidad regional, en particular para la letra a) del apartado 3 del artículo 87, han permitido a los Estados miembros y a las regiones ultraperiféricas establecer sistemas de apoyo a las empresas diversificados y de gran amplitud.

Las siete regiones ultraperiféricas se acogen en la actualidad a las condiciones de excepción establecidas por la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE y seguirán haciéndolo en el periodo 2000-2006, puesto que todas cumplían en 1999, fecha de la última revisión, el criterio de P.I.B. *per cápita* inferior al 75% de la media comunitaria, lo que les garantiza:

1. Los límites máximos de intensidad de la ayuda más altos de la Unión.
2. Y la posibilidad de conceder con carácter excepcional ayudas de funcionamiento que deben estar limitadas en el tiempo y ser decrecientes.

— Por otro lado, las regiones ultraperiféricas cuentan ya con un enfoque específico en las nuevas directrices sobre ayudas estatales de carácter regional, que contempla:

1. Límites máximos de intensidad de la ayuda excepcionales para estas regiones, por el hecho de pertenecer a la categoría de región ultraperiférica.
2. La posibilidad de recibir ayudas de funcionamiento con el fin de compensar los costes suplementarios de transporte, sin limitación en el tiempo y sin decrecimiento.

## **CAPÍTULO 4**

### **LOS PRINCIPALES INCENTIVOS FISCALES DEL REF DE CANARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**



El presente capítulo lo dedicamos a realizar un estudio de los principales incentivos fiscales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos residentes en Canarias y en el de aquellos otros sujetos pasivos que, sin ostentar la condición de residentes en Canarias, tienen al menos un establecimiento permanente en dicho territorio. Nuestro tema de estudio son, por un lado, los incentivos aplicables en Canarias de forma diferenciada frente al resto del territorio español y, por otro lado, los incentivos fiscales que sólo se aplican en Canarias.

En este marco analizaremos, en primer lugar, la regulación actual de la deducción por inversiones en Canarias. El ámbito de aplicación de esta deducción es todo el territorio español de conformidad con lo dispuesto por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, en Canarias la deducción alcanza a determinadas modalidades de inversión que no dan derecho a deducción en el resto del territorio español<sup>348</sup> y, además, se practica con tipos especiales y superiores de deducción y de límite sobre cuota líquida.

En segundo lugar haremos un resumen analítico de las principales disposiciones que componen la regulación de la Zona Especial Canaria –en adelante ZEC–, cuya entrada en vigor definitiva tuvo lugar finalmente en el año 2000<sup>349</sup>, tras la modificación impuesta por el artículo primero, uno del Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio, y cuya vigencia tiene como límite temporal el 31 de diciembre de 2008, prorrogable previa autorización de la Comisión Europea. Se trata de aportar una visión general del funcionamiento actual del incentivo y de las modificaciones llevadas a cabo sobre el texto original del Capítulo V de la Ley 19/1994 para adaptarlo a las directrices comunitarias.

Dedicamos la última parte del capítulo al análisis de la Reserva para Inversiones en Canarias –en adelante RIC– haciendo un especial análisis del *"Informe de la comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias"*<sup>350</sup>. Esta comisión fue constituida por el Secretario de Estado de Hacienda, mediante Resolución de 30 de junio de 2000, y su objetivo consistía en analizar los problemas derivados de la aplicación del indicado incentivo fiscal.

## 4.1. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS

Tal y como hemos puesto de manifiesto en el capítulo anterior, la vigencia de la deducción por inversiones, creada por el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, comenzó en todo el territorio español el 1 de enero de 1979. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 1992 –fecha de entrada en vigor de la Ley 20/1991 y de su artículo 94– esta deducción se aplicaría en Canarias de forma diferenciada frente al resto del territorio español.

El apartado 1.4 de la disposición derogatoria única de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, derogó la Ley 61/1978 y con ella su artículo 26 que regulaba la

---

<sup>348</sup> Deducción por inversión en activos fijos nuevos y deducción por inversión en activos fijos usados.

<sup>349</sup> Pese a haber sido creada por el Título V de la Ley 19/1994, de 6 de julio de 1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

<sup>350</sup> Publicado en la Revista del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF), número 236, de 1 de diciembre de 2000. Páginas de la 69 a la 118 ambas inclusive. Disponible también en la página «Web» de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias <http://www.gobcan.es/tributos/html/indice/indice.htm>.

deducción por inversiones. A pesar de esta derogación de carácter general, el apartado 2.9 de la citada disposición derogatoria mantuvo la vigencia de los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991<sup>351</sup>, de 6 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

El artículo 94 de la Ley 20/1991 disponía, en su redacción original, que las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades<sup>352</sup>, con domicilio fiscal en Canarias, podrían acogerse a partir del primer ejercicio económico cerrado con posterioridad a 31 de diciembre de 1991, y en relación con las inversiones realizadas y que permaneciesen en el archipiélago, al régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de acuerdo con las siguientes especialidades:

1. Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serían superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.
2. La deducción por inversiones tendría como límite máximo sobre cuota líquida, cuota íntegra menos deducciones por doble imposición y, en su caso, bonificaciones del artículo 25 de la Ley 61/1978, un porcentaje que sería siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modalidad de la deducción por inversiones se fijase en el régimen general, con un diferencial mínimo de 30 puntos porcentuales.

Posteriormente<sup>353</sup> la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1994<sup>354</sup>, de 6 de junio, dio nueva redacción a la letra b) del artículo 94 que, de esta forma, vendría a disponer para lo sucesivo: *"La deducción por inversiones tendrá como límite máximo el porcentaje que a continuación se indica de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición, y, en su caso, las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tal porcentaje será siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modificación de la deducción por inversiones se fije en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales"*.

Además, el artículo 94.2 permitió la aplicación de este especial régimen de deducción por inversiones a las sociedades y demás entidades jurídicas que, sin tener su domicilio fiscal en Canarias, fuesen sin embargo titulares de establecimientos permanentes situados en dicho territorio, siempre que las inversiones correspondientes se realizasen y permaneciesen en Canarias.

Como última especialidad introducida por este artículo para Canarias respecto al régimen general de la deducción, en este territorio daban derecho a practicar la deducción aquellas inversiones en elementos de activo fijo usados, que, no habiendo gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, supusieran una evidente mejora tecnológica para la empresa.

A estos efectos, la doctrina de la Dirección General de Tributos –en adelante DGT– entiende, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 2.º del Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, por el que se desarrolla la Ley 20/1991, de 7 de junio, en lo relativo a los incentivos fiscales a la inver-

---

<sup>351</sup> Declarados también expresamente vigentes por la disposición derogatoria única, 2.º 5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

<sup>352</sup> El párrafo cuarto del artículo 94.2, desde su redacción original, extendió la aplicación de este régimen de la deducción por inversiones a las personas físicas que realizasen actividades empresariales o profesionales en Canarias.

<sup>353</sup> A partir del 8 de julio de 1994, día siguiente a la entrada en vigor de la Ley 19/1994, y en aplicación de lo dispuesto por su disposición final única, 3.

<sup>354</sup> Ley declarada expresamente vigente por el apartado 2.20 de la disposición derogatoria única de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y por el apartado 2.º 8 de la disposición derogatoria única de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

sión<sup>355</sup>, que suponen una evidente mejora tecnológica aquellos elementos que van a producir alguno de los siguientes efectos:

1. Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.
2. Mejora de la calidad del bien o servicio.

Además los activos fijos usados deben de pertenecer a alguna de las siguientes categorías:

1. Maquinaria, instalaciones y utillaje.
2. Equipos para proceso de información.
3. Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa.

La redacción original de la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, estableció que, en el supuesto de supresión del régimen general de deducción por inversiones regulado por la Ley 61/1978, su aplicación futura en las Islas Canarias, mientras no se estableciese un sistema sustitutorio equivalente, continuaría realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/1995, de 27 de diciembre, contiene en el Capítulo IV del Título VI, una serie de deducciones por inversiones entre las que no se encuentra el supuesto de adquisición de activos fijos nuevos, que es recogido, sólo para los períodos impositivos iniciados en 1996, por la disposición adicional duodécima de la citada Ley.

Es precisamente la conjunción de las normas contenidas en la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 y en el artículo 94<sup>356</sup> de la Ley 20/1991, la que va a permitir que la deducción por inversión en activos fijos se pudiera seguir aplicando en Canarias después del 31 de diciembre de 1996, con sus propios porcentajes de deducción, límites sobre cuota líquida y modalidades<sup>357</sup>, a pesar de la derogación de la Ley 61/1978 impuesta por el apartado 1.4 de la disposición derogatoria única de la Ley 43/1995 y, consecuentemente, la supresión con carácter general de la deducción por inversiones del artículo 26 de la Ley 61/1978.

La última redacción vigente del artículo 26 de la Ley 61/1978, dada por el artículo 74 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, que se aplicaría en Canarias *"mientras no se estableciese un sistema sustitutorio equivalente"*<sup>358</sup>, respetando las especialidades propias establecidas por el artículo 94 de la Ley 20/1991, disponía en relación con los tipos de inversiones que originaban derecho a deducción, tipos de deducción y límites sobre cuota que:

1. Los sujetos pasivos podrían deducir de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones del artículo 25 de la ley, las siguientes cantidades:

---

<sup>355</sup> DGT 21 de abril de 1995.

<sup>356</sup> Declarado expresamente vigente por la disposición derogatoria única, 2.9 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y por la disposición derogatoria única, 2.º 5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

<sup>357</sup> Recordar que la inversión en determinado tipo de activos fijos usados sólo genera derecho a deducción por inversiones en Canarias.

<sup>358</sup> Disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994.

1.1. El 5 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente realizasen en activos fijos materiales nuevos, afectos al desarrollo de la actividad empresarial de la entidad, sin que se considerasen como tales los terrenos, y, en la edición de libros que permitiese la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.

1.2. El 10 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente realizasen en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas que permitiesen la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.

1.3. El 25 por 100 de las inversiones que efectivamente realizasen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes y servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación fuese, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. A efectos de lo previsto en este apartado, las actividades financieras y de seguros no se considerarían directamente relacionadas con la actividad exportadora.

1.4. El 25 por 100 de los gastos en propaganda y publicidad realizados en el extranjero con proyección extraanual para el lanzamiento internacional de productos, apertura y prospección de mercados extranjeros y los de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

1.5. Los gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales, reglamentariamente determinados, darían derecho a practicar la deducción según los siguientes casos y porcentajes:

1.5.1. Cuando la suma de los gastos por este concepto, tanto en activos fijos como en gastos en intangibles, realizados en el ejercicio fuesen iguales o inferiores al valor medio conjunto de los realizados en los dos años anteriores, se podría deducir de la cuota líquida el 15 por 100 de los gastos en intangibles y el 30 por 100 del valor de adquisición de los activos fijos.

1.5.2. Cuando la suma de los gastos en activos fijos y en intangibles realizados en el ejercicio fuesen superiores al valor medio conjunto de los realizados en los dos años anteriores, se aplicarían iguales porcentajes a los del caso anterior hasta dicho límite, y el 30 por 100 para los gastos en intangibles y el 45 por 100 para activos fijos, sobre el exceso respecto al valor medio de los gastos en, respectivamente, intangibles y activos fijos realizados en los dos años anteriores.

1.6. El 10 por 100 de las inversiones que efectivamente se realizasen en bienes que estuviesen inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1985, de 25 de julio, del Patrimonio Histórico Español. A estos efectos, se considerarían inversiones los gastos activables contemplados en el artículo 71 de la referida norma.

1.7. El 5 por 100 de los gastos de formación profesional del personal, minorados en el importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades e imputadas, a efectos fiscales, como ingreso de cada ejercicio.



1.8. 700.000 pesetas por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos, por tiempo indefinido, experimentado durante el primer ejercicio iniciado en 1995, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos del ejercicio inmediatamente anterior con dicho tipo de contrato.

Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarían, exclusivamente, los trabajadores minusválidos/año con contrato indefinido que desarrollasen jornada completa, en los términos que disponía la legislación laboral.

2. Serían requisitos para el disfrute de la deducción por inversiones:

2.1. Que se contabilizasen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas, salvo las que se refiriesen a conceptos que tuvieran la naturaleza de gastos corrientes.

2.2. Cuando se tratase de activos fijos nuevos, que los elementos permaneciesen en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil, si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. El plazo sería de tres años cuando se tratase de activos fijos nuevos incluidos en los artículos 6.º y 21 de la Ley 12/1988, de 25 de mayo<sup>359</sup>.

2.3. Los sujetos pasivos que se dedicasen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrían disfrutar de la deducción por inversiones por los activos fijos nuevos, siempre que cumpliesen los requisitos previstos en los apartados anteriores y no existiese vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se tratase de operaciones de arrendamiento financiero.

3. Las deducciones se practicarían respetando el orden y los límites siguientes:

3.1. En primer lugar se aplicarían las deducciones por inversiones procedentes de regímenes anteriores, respetando el límite sobre cuota líquida establecido en sus respectivas normativas.

3.2. A continuación se podrían practicar las deducciones por las inversiones señaladas en los apartados 1.1, 1.2, 1.5 y 1.6 anteriores con un límite conjunto máximo del 35 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.

3.3. En tercer lugar las deducciones establecidas en los apartados 1.3 y 1.4 anteriores, con un límite conjunto máximo del 25 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.

3.4. En cuarto lugar la deducción prevista en el apartado 1.7 anterior, siempre que no se rebasase un límite máximo del 25 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.

---

<sup>359</sup> Refiriéndose a los activos contemplados por los artículos 6.º y 21 de la Ley 12/1988, de 25 de mayo de 1988, de Beneficios Fiscales relativos a la Exposición Universal Sevilla 1992, a los actos conmemorativos del V Centenario del Descubrimiento de América y los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992, consistentes en aquellas inversiones en determinados tipos de activos que efectivamente realizasen los sujetos pasivos para dar cumplimiento a los planes y programas de actividades establecidos por la «Sociedad Estatal para la Exposición Universal Sevilla 92, Sociedad Anónima», por la «Sociedad Estatal para la Ejecución de Programas y Actuaciones Conmemorativas del V Centenario del Descubrimiento de América, Sociedad Anónima» y por el «Comité Organizador Olímpico Barcelona 1992».

3.5. Las deducciones sin límite sobre cuota líquida procedentes de regímenes anteriores.

3.6. Y, en último lugar, se practicaría la deducción prevista en el apartado 1.8 anterior, que podría absorber la totalidad de la cuota líquida restante.

El apartado 4 de la disposición transitoria undécima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, supuso la unificación del límite conjunto sobre cuota líquida con que se podrían aplicar las deducciones por inversiones procedentes del artículo 26 de la Ley 61/1978. De tal manera que, a partir del 1 de enero de 1996, dicho límite quedaría regulado de la siguiente manera: *"Las deducciones procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, excepto la correspondiente a la creación de empleo, no podrán rebasar un límite conjunto del 35 por 100 de la cuota líquida"*.

Por su parte, la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, reguló un nuevo régimen de deducción para la inversión en activos fijos nuevos realizada en los períodos impositivos que se iniciasen en 1996 al disponer que los sujetos pasivos podrían deducir de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, siempre que la puesta a disposición a favor del sujeto pasivo adquirente tuviese lugar dentro del propio período impositivo iniciado en 1996.

El importe de la deducción no podría exceder del 15 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones y, por último, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrían aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyesen en los cinco años inmediatos y sucesivos, entendiéndose que esas cantidades están incluidas entre las deducciones a que se refiere el apartado 4 de la disposición transitoria undécima.

Precisamente este límite del 15 por 100 sobre cuota líquida y la prórroga para 1996 de la deducción por inversión en activos fijos nuevos, impuestos por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, supusieron para Canarias una pérdida de intensidad del incentivo.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, trajo consigo, entre otras cosas, la creación de un nuevo paquete de deducciones por inversiones que en unos casos vinieron a sustituir a las del derogado artículo 26 de la Ley 61/1978 y, en otros casos, eran completamente nuevas.

Para estudiar las distintas deducciones contenidas en la Ley 43/1995 las dividiremos en dos grupos. En primer lugar nos referiremos a deducciones por inversiones que se practican en la base imponible del impuesto y, en segundo lugar, centraremos nuestro análisis en las deducciones sobre cuota.

Dentro del primer grupo de deducciones –deducciones en la base imponible– la Ley 43/1995 contiene una nueva deducción, que además no tiene que estar imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias para ser fiscalmente deducible, denominada *"Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero"*<sup>360</sup>.

Se trata de una deducción que permite detraer de la base imponible del impuesto el importe de las inversiones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de participaciones

<sup>360</sup> Artículo 20 quater de la Ley 43/1995, añadido por el artículo 29 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.

en los fondos propios de sociedades no residentes en territorio español, siempre que permitan alcanzar la mayoría de los derechos de voto en ellas, y además no condiciona la deducibilidad fiscal de dichos importes a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que la sociedad participada desarrolle actividades empresariales en el extranjero. No se podrá deducir cuando la actividad principal de la entidad participada sea inmobiliaria, financiera o de seguros, ni cuando consista en la prestación de servicios a entidades vinculadas residentes en territorio español.
2. Que las actividades desarrolladas por la sociedad participada no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad.
3. Que la sociedad participada no resida en el territorio de la Unión Europea ni en alguno de los territorios o países calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

El importe máximo anual de la deducción será de 5.000 millones de pesetas (30.050.605,22 euros), sin exceder del 25 por 100 de la base imponible del período impositivo previa al cómputo de aquélla.

El importe de la deducción se reducirá, en su caso, en la cuantía de la depreciación experimentada por el valor de la participación en sociedades no residentes que haya sido fiscalmente deducible.

Esta deducción es incompatible con la deducción por actividades de exportación<sup>361</sup>, pudiendo la entidad optar por aplicar una u otra, incluso distribuyendo la base de la deducción entre ambas. El mismo importe de inversión no dará derecho a deducción por ambos conceptos.

Las cantidades deducidas se integrarán en la base imponible, por partes iguales, en los períodos impositivos que concluyan en los cuatro años siguientes. El grado de participación y los demás requisitos exigidos para la deducción deberán cumplirse durante al menos cuatro años. Si no fuese así se integrará, en la base imponible del período impositivo en que se produzca el incumplimiento, la totalidad de la cantidad deducida que estuviese pendiente de integración.

El segundo grupo de deducciones por inversiones de la Ley 43/1995 –deducciones sobre cuota– se encuentra contenido en su capítulo IV denominado "*Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades*" y podemos enunciarlas de la siguiente manera:

1.—Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica<sup>362</sup>. Esta deducción diferencia entre, por un lado, actividades de investigación<sup>363</sup> y desarrollo<sup>364</sup> y, por otro lado, actividades de innovación tecnológica<sup>365</sup>.

<sup>361</sup> Deducción del artículo 34 de la Ley 43/1995.

<sup>362</sup> Artículo 33 de la Ley 43/1995, según redacción dada por el artículo 2.º, diez de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

<sup>363</sup> La Ley 43/1995 considera investigación "*la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico*" (artículo 33.1.a) de la Ley 43/1995).

<sup>364</sup> La Ley 43/1995 considera desarrollo "*la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes*" (artículo 33.1.a) de la Ley 43/1995).

<sup>365</sup> La Ley 43/1995 considera innovación tecnológica "*la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes*" (artículo 33.2.a) de la Ley 43/1995).

La deducción por actividades de investigación y desarrollo permite practicar una deducción en la cuota íntegra del impuesto del 30% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. En caso de que los gastos en investigación y desarrollo del período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, la deducción se cuantificará sumando el resultado de aplicar el 30% a dicha media y el 50% sobre el exceso respecto de la misma. Adicionalmente se practicará una deducción del 10% del importe de los siguientes gastos del período:

- 1.1. Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.
- 1.2. Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, Organismos públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología.

Por su parte, la base de la deducción por actividades de innovación tecnológica estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

- a) Proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.
- b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.
- c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 500.000 euros.
- d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad en la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

El porcentaje de esta deducción será el 15 por 100 para los conceptos previstos en la letra a) y el 10 por 100 para los conceptos previstos en las letras restantes.

2.—Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación<sup>366</sup>. Las entidades que cumplan el requisito para ser consideradas de reducida dimensión<sup>367</sup> tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10% del importe de las inversiones y de los gastos del período relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de sus procesos internos

<sup>366</sup> Artículo 33 bis de la Ley 43/1995, añadido por el artículo 3.º de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.

<sup>367</sup> A partir del 1 de enero de 2002 para que una entidad sea considerada en un determinado período impositivo "entidad de reducida dimensión" el importe neto de su cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior tiene que haber sido inferior a 5 millones de euros (831.930.000 pesetas), requisito exigido por el artículo 122 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por el artículo 2, cuarenta, de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Con anterioridad el límite estuvo fijado en 500 millones de pesetas y, posteriormente, en 3 millones de euros (499.158.000 pesetas).

mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación. Las inversiones y gastos que originan derecho a practicar esta deducción son:

- 2.1. Acceso a Internet, que incluirá:
  - 2.1.1. Adquisición de equipos y terminales, con su «software» y periféricos asociados, para la conexión a Internet y acceso a facilidades de correo electrónico.
  - 2.1.2. Adquisición de equipos de comunicaciones específicos para conectar redes internas de ordenadores a Internet.
  - 2.1.3. Instalación e implantación de dichos sistemas.
  - 2.1.4. Formación del personal de la empresa para su uso.
- 2.2. Presencia en Internet, que incluirá:
  - 2.2.1. Adquisición de equipos, con «software» y periféricos asociados, para el desarrollo y publicación de páginas y portales «web».
  - 2.2.2. Realización de trabajos, internos o contratados a terceros, para el diseño y desarrollo de páginas y portales «web».
  - 2.2.3. Instalación e implantación de dichos sistemas.
  - 2.2.4. Formación del personal de la empresa para su uso.
- 2.3. Comercio electrónico, que incluirá:
  - 2.3.1. Adquisición de equipos, con su «software» y periféricos asociados, para la implantación de comercio electrónico a través de Internet con las adecuadas garantías de seguridad y confidencialidad de las transacciones.
  - 2.3.2. Adquisición de equipos, con su «software» y periféricos asociados, para la implantación de comercio electrónico a través de redes cerradas formadas por agrupaciones de empresas clientes y proveedores.
  - 2.3.3. Instalación e implantación de dichos sistemas.
  - 2.3.4. Formación del personal de la empresa para su uso.
- 2.4. Incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales, que incluirá:
  - 2.4.1. Adquisición de equipos y paquetes de «software» específicos para la interconexión de ordenadores, la integración de voz y datos y la creación de configuraciones intranets.
  - 2.4.2. Adquisición de paquetes de «software» para aplicaciones a procesos específicos de gestión, diseño y producción.
  - 2.4.3. Instalación e implantación de dichos sistemas.
  - 2.4.4. Formación del personal de la empresa para su uso.

Esta deducción será incompatible para las mismas inversiones o gastos con las demás previstas en el capítulo IV de la Ley 43/1995. La parte de inversión o del gasto financiada con subvenciones no dará derecho a la deducción.

3.—Deducción por actividades de exportación<sup>368</sup>. Los sujetos pasivos del impuesto de Sociedades tendrán derecho a practicar una deducción sobre cuota íntegra del 25% del importe de las inversiones que efectivamente realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25% del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25% de la participación se deducirá el 25% de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes. Igualmente, tendrán derecho a practicar una deducción sobre cuota íntegra del 25% del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

4.—Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros<sup>369</sup>.

Las inversiones en bienes de interés cultural darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10% de las inversiones que efectivamente se realicen en bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años<sup>370</sup>.

Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción del 20%. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero. Por su parte, el coproductor financiero<sup>371</sup> de producciones españolas de largometrajes cinematográficos, tendrá derecho a una deducción del 5% de la inversión que financie, con el límite del 5% de la renta del período derivada de dichas inversiones<sup>372</sup>.

Las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción del 5%<sup>373</sup>.

Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones:

1. Que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales.

<sup>368</sup> Artículo 34 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción original. El apartado 4 del artículo 34, que limitaba la deducción máxima al 15% de la renta o al 4% de los ingresos de la actividad exportadora, fue suprimido por el artículo 18 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre.

<sup>369</sup> Artículo 35 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>370</sup> Artículo 35.1 de la Ley 43/1995, en su redacción original.

<sup>371</sup> Según dispone el artículo 35.2, párrafo tercero, de la Ley 43/1995, en la redacción dada por el artículo 2.º, uno, de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, se considerará coproductor financiero a toda entidad que participe exclusivamente mediante la aportación de recursos financieros en cuantía que no sea inferior al 10% ni superior al 25% del coste total de la producción, a cambio del derecho a participar en los ingresos derivados de la explotación de las mismas.

<sup>372</sup> Artículo 35.2 de la Ley 43/1995, según redacción dada por el artículo 2.º, once, de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

<sup>373</sup> Artículo 35.3 de la Ley 43/1995, redacción original.

2. Contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marineras.
3. Para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.
4. Para el cumplimiento o, en su caso, mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación.

Darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10% de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

También se aplicará esta deducción por aquella parte de la inversión realizada en la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera que reglamentariamente se determine<sup>374</sup> que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica<sup>375</sup>.

Asimismo las "entidades de reducida dimensión" tendrán derecho a una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100 del importe de las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades definidas a continuación<sup>376</sup>:

1. Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
2. Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
3. Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
4. Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiesel).

---

<sup>374</sup> El artículo 41 del Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo de 2001, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente delimita, de la siguiente manera, los requisitos que deben de cumplir los vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera nuevos para dar derecho a practicar la deducción citada:

1. Tratándose de vehículos con motor diesel o con motor de encendido por chispa alimentado con gas natural o gas licuado del petróleo, tienen que cumplir los requisitos sobre emisión de gases, partículas contaminantes y humos establecidos en la Directiva 88/77/CEE.

2. Se considerarán vehículos industriales o comerciales:

- 2.1. Aquellos vehículos que el anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, define como camiones, furgones y furgonetas; autobuses o autocares, articulados o no, incluidos los de dos pisos; vehículos acondicionados mixtos adaptables, así como tractocamiones. Las inversiones en tractocamiones que se lleven a cabo conjuntamente con su correspondiente semirremolque, ya sea simultáneamente o a lo largo del mismo período impositivo, tendrán la consideración en su conjunto de vehículos industriales a los efectos de aplicar la deducción a que se refiere este título.

- 2.2. Los turismos destinados al servicio público de viajeros provistos de taxímetro.

- 2.3. Los automóviles acondicionados para el transporte de personas enfermas o accidentadas.

<sup>375</sup> Artículo 35.4, párrafos primero y segundo, de la Ley 43/1995, en la redacción dada por el artículo 3.º, cuatro de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre.

<sup>376</sup> Párrafo tercero del artículo 35.4 de la Ley 43/1995, añadido por el artículo 2.º doce de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

Las inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite que se incorporen a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10% del importe de dichas inversiones<sup>377</sup>.

Las inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera, darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100 del importe de dichas inversiones<sup>378</sup>.

#### 5.—Deducción por gastos de formación profesional<sup>379</sup>.

La realización de actividades de formación profesional<sup>380</sup> dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65 por 100 del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades, e imputables como ingreso en el período impositivo.

En caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media y el 10 por 100 sobre el exceso respecto de la misma.

La deducción también se aplicará por aquellos gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías<sup>381</sup>. Se incluyen entre dichos gastos los realizados para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a internet, así como los derivados de la entrega gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su «software» y periféricos asociados, incluso cuando el uso de los mismos por los empleados se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo. Los gastos a que se refiere este apartado tendrán la consideración, a efectos fiscales, de gastos de formación de personal y no determinarán la obtención de un rendimiento del trabajo para el empleado.

#### 6.—Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos<sup>382</sup>.

Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 4.808,1 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de Minusválidos, por tiempo indefinido, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos con dicho tipo de contrato del período inmediatamente anterior.

Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán, exclusivamente, los trabajadores minusválidos/año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa, en los términos que dispone la normativa laboral.

<sup>377</sup> Artículo 35.5 de la Ley 43/1995, según redacción dada por el artículo 6.º del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre.

<sup>378</sup> Artículo 35.6 de la Ley 43/1995, añadido por el artículo 6 del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre.

<sup>379</sup> Artículo 36 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en su redacción original.

<sup>380</sup> A tenor de lo dispuesto por el artículo 36.2, se considerará formación profesional, a efectos de la deducción, "el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo".

<sup>381</sup> Artículo 36.3 de la Ley 43/1995, añadido por el artículo 4 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.

<sup>382</sup> Artículo 36.bis de la Ley 43/1995, añadido por el artículo 8.º de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, y según redacción dada por la disposición final segunda, quinto de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.



7.—Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios<sup>383</sup>. Esta deducción se aplicará sin límite sobre cuota, no computándose además a efectos del cálculo del límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 37 de la Ley.

Los sujetos pasivos del impuesto podrán deducir de la cuota íntegra el 17 por 100<sup>384</sup> del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de determinados elementos patrimoniales, e integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 127 bis de la Ley 43/1995, siempre que la citada renta se reinvierta cumpliendo los siguientes requisitos:

- a) Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:
  1. Elementos de inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.
  2. Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.
- b) Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:
  1. Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.
  2. Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de los mismos. No serán válidos a estos efectos los valores que no otorguen una participación en el capital social ni los representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.
- c) Plazo para efectuar la reinversión. La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédi-

<sup>383</sup> Artículo 36 ter. de la Ley 43/1995, añadido por el artículo 2.º trece de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

<sup>384</sup> La cuantía de la deducción será del 7 por 100, del 2 por 100 o del 22 por 100 cuando la base imponible tribute respectivamente a los tipos de gravamen del 25%, del 20% ó del 40%.

to, se considerará realizada la reinversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

- d) Momento de practicar la deducción. La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.
- e) Base de la deducción. La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales que se haya integrado en la base imponible. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

No formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a las mismas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 128 de la Ley 43/1995, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes.

No se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

- f) Mantenimiento de la inversión. Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil conforme al método de amortización que se aplique fuere inferior.

La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo de permanencia determinará la pérdida de la deducción, excepto si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de reinversión en los términos establecidos en el presente capítulo.

8.—Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial<sup>385</sup>.

Los sujetos pasivos del Impuesto podrán practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.

Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe reseñado en el párrafo anterior.

<sup>385</sup> Artículo 36 quater. de la Ley 43/1995, añadido por el artículo 2.º catorce de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

A las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, contenidas en el capítulo IV de la Ley 43/1995, les serán de aplicación las siguientes normas comunes<sup>386</sup>:

1. Se practicarán sobre cuota líquida una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los capítulos II<sup>387</sup> y III<sup>388</sup> del Título VI –Deuda Tributaria– de la Ley 43/1995.
2. Las cantidades correspondientes al período impositivo que no puedan ser deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones por actividades de investigación científica e innovación tecnológica y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos<sup>389</sup>.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los casos de entidades de nueva creación y de entidades que sañeen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

3. El importe de las deducciones del ejercicio practicadas no podrán exceder conjuntamente del 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Este límite se elevará al 45 por 100 cuando el importe de las deducciones por actividades de investigación científica e innovación tecnológica y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Esta restricción no se aplicará a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios – artículo 36.ter de la Ley 43/1995– que se practicará sin límite sobre cuota.
4. Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.
5. Los elementos patrimoniales afectos a estas deducciones deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuera inferior.

A modo de recapitulación de todo lo anteriormente expuesto, en el siguiente cuadro recogemos, por un lado, la situación de la deducción por inversiones en Canarias según la última redacción vigente del artículo 26 de la Ley 61/1978, dada por el artículo 74 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, que se aplicaría en Canarias mientras no se estableciese un sistema sustitutorio equivalente y, por otro lado, la regulación de la deducción por inversiones en Canarias tal y como se encuentra actualmente configurada por aplicación de la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, el artículo 94 de la Ley 19/1994 y las normas del capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995.

<sup>386</sup> Artículo 37 de la Ley 43/1995, según redacción dada por el artículo 5.º de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.

<sup>387</sup> El capítulo II del Título VI, artículos 28 a 30 ambos inclusive, regula las deducciones por doble imposición.

<sup>388</sup> El capítulo III del Título VI, artículos 31 y 32, regula las bonificaciones.

<sup>389</sup> Nuevos plazos introducidos por el artículo 2.º quince de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

Recordar que en Canarias los tipos aplicables sobre las inversiones serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales, y un límite máximo sobre cuota líquida superior en un 80 por 100 al que para cada modalidad de la deducción por inversiones se fije en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

**Cuadro 4.1**  
**REGÍMENES DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES**  
**(Canarias 1995-2001)**

Inversión/gasto		Ley 61/1978 <sup>(1)</sup>	Límite <sup>(2)</sup>	Ley 43/1995	Límite <sup>(2)</sup>
Activos fijos nuevos y usados.		25%	Límite conjunto 70%	25%	50%
Edición de libros.		25%		25%	
Prod. cinematográficas o audiovisuales.		30%		40/25% <sup>(3)</sup>	
Gtos. investigación y desarrollo.	Intangibles.	35%		54/90% <sup>(4)</sup> 30% adic.	
	Exceso s/ media dos ejercicios anteriores.	50%			
	Activos fijos.	50%			
Exceso s/ media dos ejercicios anteriores.		65%			
Bienes de interés cultural inscritos.		30%		30%	Límite conjunto 70//81% <sup>(7)</sup>
Creación sucursales o e.p. extranjero.		45%	Límite conjunto 60%	45%	
Adq. participaciones en sociedades extranjeras o constitución filiales.				45%	
Gastos publicidad y propaganda en el extranjero con proyección plurianual.		45%	60%	25/30% <sup>(5)</sup>	
Gastos de formación profesional.		25%	Sin límite	4.808,1 euros pers./año	
Creación empleo trabajadores minusválidos indefinidos.		700.000 ptas. pers./año			
Bienes de activo material para protección del medio ambiente.		Creadas por la Ley 43/1995		30%	
Sistemas de navegación y localización de vehículos industriales o comerciales vía satélite.				30%	
Plataformas acceso y anclajes sillas ruedas para discapacitados en vehículos de transporte público por carretera.				30%	
Actividades de innovación tecnológica.				30/35%	
Inversión en tecnologías de la información y comunicación <sup>(6)</sup> .				30%	
Aprovechamiento de fuentes de energía renovables <sup>(6)</sup> .				30%	
Contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo...				30%	
Reinversión beneficios extraordinarios.				17%	Sin límite

(1) Tipos de deducción según redacción dada por el artículo 74 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

(2) Sobre cuota líquida una vez practicadas las deducciones por doble imposición y las bonificaciones.

(3) El tipo de deducción del 40% es aplicable al productor de la obra y el tipo del 25% al coproductor financiero.

(4) El tipo de deducción para estos gastos es del 54%, si los gastos del período impositivo exceden de la media de los gastos de los dos años anteriores, se deducirá el 90% del exceso sobre dicha media y el 54% de la media. Adicionalmente se practicará una deducción del 30% sobre los gastos de personal de investigadores y de determinados proyectos de investigación y desarrollo.

(5) El tipo de deducción para estos gastos es del 25%, si los gastos del período impositivo exceden de la media de los gastos de los dos años anteriores, se deducirá el 30% del exceso sobre dicha media y el 25% de la media.

(6) Aplicable sólo a las entidades que cumplan los requisitos del artículo 122 de la Ley 43/1995 para ser consideradas de reducida dimensión.

(7) El límite conjunto será del 70% sobre cuota líquida. Sin embargo el límite se elevará al 81% cuando el importe de las deducciones por actividades de investigación científica e innovación tecnológica y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

*Fuente:* Elaboración propia.

En consecuencia, tras la entrada en vigor el 1 de enero de 1996 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, la normativa por la que se rigen las especialidades establecidas en la Ley 20/1991 para las inversiones realizadas en Canarias en activos fijos –tanto nuevos como usados con derecho a deducción– así como, los porcentajes de deducción y límites sobre cuota líquida aplicables, son los siguientes<sup>390</sup>:

1. En los ejercicios iniciados en 1996, se aplicará el sistema sustitutorio expresamente establecido en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, y lo dispuesto en su disposición transitoria undécima, de donde resultarán los siguientes porcentajes de deducción:

1.1. Podrá deducirse un 25%<sup>391</sup> del importe de las inversiones en activos fijos nuevos –y determinados activos fijos usados– realizadas en el ejercicio, con un límite individual para este tipo de inversión del 50%<sup>392</sup> de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

1.2. Asimismo podrán deducirse los importes del derecho a la deducción por inversiones acreditado en ejercicios anteriores pendientes de aplicación, con el límite individual establecido en cada caso, y un límite conjunto del 70%<sup>393</sup> para todos los tipos de inversiones, límite éste que será independiente del que corresponda a las deducciones establecidas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995.

2. En los ejercicios iniciados después del 1 de enero de 1997 será de aplicación el sistema de deducción vigente en el momento de la supresión de la Ley 61/1978, es decir, el establecido exclusivamente para los ejercicios iniciados en 1996 por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, así como por su disposición transitoria undécima. De esta normativa resultarán los siguientes porcentajes de deducción:

2.1. Podrá deducirse un 25% del importe de las inversiones en activos fijos nuevos –y determinados activos fijos usados– realizadas en el ejercicio, con un límite individual para este tipo de inversión del 50% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

<sup>390</sup> DGT respuesta a la consulta 1407/2000, de 18 de julio de 2000.

<sup>391</sup> Resultado de sumar al 5% establecido por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 el diferencial mínimo del 20% regulado por el artículo 94.1.a) de la Ley 20/1991.

<sup>392</sup> Resultado de adicionar al 15% fijado por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 el diferencial mínimo del 35% regulado por el artículo 94.1.b) de la Ley 20/1991 según la redacción dada por la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1994.

<sup>393</sup> Resultado de adicionar al 35% fijado por la disposición transitoria undécima de la Ley 43/1995 el diferencial mínimo del 35% regulado por el artículo 94.1.b) de la Ley 20/1991 según la redacción dada por la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1994.

2.2. Asimismo podrán deducirse los importes del derecho a la deducción por inversiones acreditado en ejercicios anteriores pendientes de aplicación con el límite individual establecido en cada caso, y un límite conjunto del 70% para todos los tipos de inversiones, que será independiente del que corresponda a las deducciones establecidas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995.

Las deducciones por inversiones acogidas a la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se aplicarán con las particularidades establecidas en la Ley 20/1991, respetando el límite del 70 por 100 sobre la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones.

Este límite conjunto del 70% se elevará al 81% cuando el importe de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica prevista en el artículo 33 de la Ley 43/1995, y que corresponda a gastos efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Tratándose de períodos impositivos iniciados a partir del 25 de junio de 2000, el requisito para elevar el límite conjunto del 70 al 81% puede ser cumplido por la deducción antes mencionada y por la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación del artículo 33 bis introducido por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre. Por otra parte la deducción por inversión en activos fijos de 2002 tendrá un límite independiente del 50 por 100 sobre la citada cuota. A continuación reproducimos los tipos de deducción y los límites aplicables en Canarias para el ejercicio 2002.

**Cuadro 4.2**  
**DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS**  
**(actualmente en vigor)**

Modalidades de deducción	Deducción	Límite <sup>(2)</sup>
Inversiones de 2002 en elementos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad <sup>(1)</sup> .	25%	50%
Inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente.	30%	Límite conjunto 70/81%
Creación de empleo para trabajadores minusválidos.	4.808,1 euros persona/año incremento	
Investigación y desarrollo.	54/90% 30% (adic.)	
Gastos en investigación científica e innovación tecnológica. Investigación tecnológica.	30/35%	
Inversiones en tecnologías de la información y comunicación <sup>(4)</sup> .	30%	
Inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos industriales o comerciales vía satélite y/o en plataformas de acceso y anclajes de sillas de ruedas para discapacitados en vehículos de transporte público por carretera.	30%	
Creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales. Participación mínima del 25% del capital social de la filial.	45%	

(Sigue.)

(Continuación.)

Modalidades de deducción	Deducción	Límite <sup>(2)</sup>
Gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.	45%	Límite conjunto 70/81%
Inversiones en bienes de interés cultural.	30%	
Inversiones en producciones cinematográficas. Productor de la obra.	40%	
Coprodutor financiero <sup>(3)</sup> .	25%	
Inversiones en edición de libros.	25%	
Gastos de formación profesional.	25/30%	
Aprovechamiento de fuentes de energía renovables <sup>(4)</sup> .	30%	
Contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo...	30%	
Reinversión beneficios extraordinarios.	17%	Sin límite

(1) De acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, en Canarias continúa aplicándose la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material.

Los activos fijos usados que dan derecho a deducción deben pertenecer a alguna de las siguientes categorías:

1. Maquinaria, instalaciones y utillaje.
2. Equipos para procesos de información.
3. Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la Empresa.

Asimismo, la adquisición del activo fijo usado ha de suponer una evidente mejora tecnológica para la Empresa, debiéndose acreditar esta circunstancia, en caso de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, mediante la justificación de que el elemento objeto de la deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos:

1. Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.
2. Mejora de la calidad del bien o servicio.

Finalmente, el sujeto pasivo deberá conservar a disposición de la Administración Tributaria certificación expedida por el transmitente en la que se haga constar que el elemento objeto de la transmisión no ha disfrutado anteriormente de la deducción por inversiones ni del régimen del Fondo de Previsión para Inversiones.

(2) El límite máximo de deducción sobre la cuota líquida es independiente del que corresponda por las inversiones acogidas al régimen general del Impuesto.

(3) El coprodutor financiero sólo podrá practicar esta deducción cuando participe en una producción española de largometraje cinematográfico y tendrá como límite, además del límite conjunto del 70 por 100, o el 81 por 100 en su caso, el 5 por 100 de la renta del período derivada de dichas inversiones.

(4) Aplicable sólo a las entidades que cumplan los requisitos del artículo 122 de la Ley 43/1995 para ser consideradas de reducida dimensión.

Fuente: Elaboración propia.

Por último, las deducciones por inversiones acogidas a la Ley 20/1991, procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, excepto la correspondiente a la creación de empleo, y junto con la deducción por inversión en activos fijos de 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000, podrán aplicarse con las particularidades establecidas en la Ley 20/1991, respetando los límites que en cada caso establezcan sus normas reguladoras y teniendo en cuenta que no podrán sobrepasar el límite conjunto del 70% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones. Este límite es independiente de los comentados anteriormente correspondientes a las deducciones del capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades y a la deducción por inversión en activos fijos de 2001.

## 4.2. LA ZONA ESPECIAL CANARIA (ZEC)

La Zona Especial Canaria –en adelante ZEC o Z.E.C. indistintamente– fue creada por el artículo 28 del Título V, capítulo I de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Aunque la entrada en vigor de esta Ley tuvo lugar el 8 de julio de 1994 –día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado<sup>394</sup>– la aplicación efectiva de la Zona Especial Canaria no se produciría hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, por el que se modificó la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y otras normas tributarias.

Entre los principios que la Ley 19/1994 cita como pilares del régimen económico y fiscal del archipiélago se halla la creación de una Zona Especial Canaria, que se crea con el propósito de que contribuya a potenciar el desarrollo económico y social de las islas Canarias, mediante la atracción de capitales y empresas provenientes del exterior.

Desde la aprobación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, la Comisión Europea advirtió al Gobierno español sobre la posibilidad de que algunos de los aspectos de la regulación de la Zona Especial Canaria pudieran plantear problemas de compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Con el ánimo de mantener siempre la compatibilidad entre la normativa interna del Reino de España y las disposiciones del Derecho comunitario, se aprobaron sendas modificaciones de la Ley 19/1994 mediante el Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, de reforma parcial de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

No siendo suficientes los cambios incorporados por las citadas normas respecto de la regulación inicial de la ZEC, fundamentalmente por la propia evolución de la normativa comunitaria, en particular, en materia de ayudas de Estado y por el proceso de consolidación del mercado interior, la Comisión Europea siguió advirtiendo sobre la posible incompatibilidad de la regulación del régimen de la Zona Especial Canaria con el ordenamiento comunitario. Por esta razón el Gobierno español, consciente de la importancia que la aplicación de dicho régimen podía representar para la economía canaria, decidió abrir un período de consultas con las autoridades comunitarias al objeto de solventar los problemas que planteaba la norma nacional aprobada, proponiendo una nueva regulación que fue notificada oficialmente a la Comisión Europea el 16 de diciembre de 1998.

Este proceso concluyó con la autorización comunicada por la Comisión Europea a las autoridades españolas mediante carta de fecha 4 de febrero de 2000, para la modificación del Régimen de la Zona Especial Canaria, autorización que se concretó finalmente en el ordenamiento interno mediante las modificaciones que introdujo en la Ley 19/1994 el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

La Zona Especial Canaria (ZEC) ha sido creada con objeto de facilitar el establecimiento de nuevas sociedades en el Archipiélago Canario utilizando, como elemento impulsor, un régimen de fiscalidad muy reducida.

Su finalidad es promover el desarrollo económico y social del archipiélago y la diversificación de su estructura productiva. Todo ello presidido por el principio de estancueidad geográfica, es

---

<sup>394</sup> En aplicación de lo dispuesto por la disposición final única, 3 de la Ley 19/1994.



decir, mediante la delimitación precisa de los límites territoriales y de las actividades que pueden acogerse a este régimen especial.

La Ley establece que, entre otras medidas, el beneficio obtenido por las entidades ZEC tributará en el Impuesto Sobre Sociedades a un tipo de gravamen entre el 1% y el 5% cuando se cumplan determinados requisitos temporales, geográficos, subjetivos y formales.

### Requisitos temporales

La vigencia de la Zona Especial Canaria tendrá como límite el 31 de diciembre del año 2008, prorrogable previa autorización de la Comisión Europea. No obstante, la autorización de la inscripción en el Registro Oficial de las entidades ZEC tendrá como límite el 31 de diciembre de 2006.

Es decir, en principio, no se admitirán inscripciones de entidades ZEC a partir del 31 de diciembre de 2006, aunque las entidades que se hubiesen inscrito antes del 1 de enero de 2007 podrán disfrutar del régimen fiscal especial hasta el 31 de diciembre de 2008. La prórroga de este plazo inicial de vigencia queda condicionada a la autorización de la Comisión Europea.

Recordemos que en la redacción original del artículo 28 de la Ley 19/1994 no se fijaba límite temporal alguno a la vigencia de la ZEC. Mas tarde, el artículo único, cuatro, del Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, dio nueva redacción al artículo 28 fijando como límite de la vigencia temporal del régimen fiscal de las entidades ZEC, prorrogable, el 31 de diciembre de 2024. Es decir, con la nueva regulación impuesta por el Real Decreto-Ley 2/2000, salvo prórrogas, el plazo se ha recortado considerablemente respecto al que fijara en su día el Real Decreto-Ley 3/1996, que a su vez supuso una importantísima restricción frente a la regulación original.

El ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria se extiende a todo el territorio de las Islas Canarias, salvo para empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías que se produzcan, transformen o manipulen en la Zona Especial Canaria, o se entreguen desde ésta. Este tipo de empresas deben establecerse dentro de unas áreas geográficas específicas delimitadas por el Gobierno español, situadas en el archipiélago y elegidas en base a una propuesta del Gobierno de Canarias ajustada a las siguientes restricciones, relativas a la distribución insular y superficies máximas, impuestas por el artículo 30 de la Ley 19/1994<sup>395</sup>:

1. En las islas de Gran Canaria y Tenerife, un máximo de cinco zonas limitadas, cuya superficie total no puede exceder de 150 hectáreas en cada una de las citadas islas.
2. En la isla de La Palma, dos zonas limitadas, cuya superficie total no excederá de 50 hectáreas.
3. En las islas de Fuerteventura, La Gomera, El Hierro y Lanzarote, una zona limitada por cada isla, cuya superficie unitaria no puede exceder de 25 hectáreas.

Por tanto, las empresas cuyo objeto sea la realización de actividades de servicios, podrán establecerse en cualquier parte del territorio canario. Sin embargo cuando se trate de empresas de producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías, su área de

<sup>395</sup> En la redacción dada por el artículo primero, uno del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

establecimiento quedará restringida a las zonas acotadas y destinadas a tal efecto. Mediante los Acuerdos de Gobierno de fechas 16 de octubre de 2000, 19 de febrero de 2001, 17 de abril de 2001, 30 de julio de 2001 y 11 de enero de 2002, el Gobierno de Canarias aprobó las siguientes áreas restringidas:

**Cuadro 4.3**  
**ZONAS ACOTADAS DE IMPLANTACIÓN DE ENTIDADES ZEC**

Isla de localización	Zona geográfica
Tenerife	1. Puerto de Santa Cruz de Tenerife (1). 2. Polígono Industrial "La Yegua" (2). 3. Polígono Industrial de Güimar (3). 4. Polígono Industrial de Geneto (4). 5. Polígono Industrial de Granadilla (5).
Gran Canaria	1. Polígono Industrial LPGC conurbación Arucas (6). 2. Polígono Industrial "El Goro" Salinetas (7). 3. Polígono Aeroportuario Las Majoreras (8). 4. Polígono Industrial de Arinaga-Bahía de Formas (9). 5. Polígono Industrial del Noroeste (10).
La Palma	1. Santa Cruz de La Palma (11). 2. El Paso (12).
Fuerteventura	1. Llanos de La Casita / Casa Pancho Sarabia (13).
La Gomera	1. San Sebastián de La Gomera (14).
El Hierro	1. El Majano (15).
Lanzarote	1. Los Mármoles (16).

La delimitación definitiva del área restringida para las actividades de producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías de la isla de Lanzarote, cuya superficie unitaria es de 25 hectáreas, se ha llevado a cabo recientemente. De igual forma se han introducido leves modificaciones en la delimitación de las zonas restringidas de la isla de Gran Canaria<sup>396</sup>.

Los siguientes mapas, que incluyen las últimas modificaciones, corresponden a cada una de las distintas zonas recogidas en el cuadro anterior. Antes de los planos de detalle de cada zona concreta, y con el fin de aportar una visión aproximada de su distribución geográfica en el archipiélago, incluimos un mapa general de cada una de las islas sobre los que localizamos cada una de las distintas zonas ZEC restringidas.

<sup>396</sup> Acuerdo del Consejo de Ministros, de 24 de mayo de 2002. Publicado en el B.O.E. de fecha 25 de junio de 2002. Págs. 22992 a 22999, ambas inclusive. El origen de este acuerdo ministerial son dos propuestas del Gobierno de Canarias; la primera de fecha 30 de julio de 2001, relativa a la modificación de la delimitación de tres zonas de Gran Canaria y, la segunda, de fecha 11 de enero de 2002, referida a la delimitación del área restringida de Lanzarote.

- ISLA DE TENERIFE (5 zonas)**
- Puerto de Santa Cruz de Tenerife (1)**
- Polígono Industrial "La Yegua" (2)**
- Polígono Industrial de Güimar (3)**
- Polígono Industrial de Geneto (4)**
- Polígono Industrial de Granadilla (5)**



Fuente: Elaboración propia.

### Puerto de Santa Cruz de Tenerife (1)



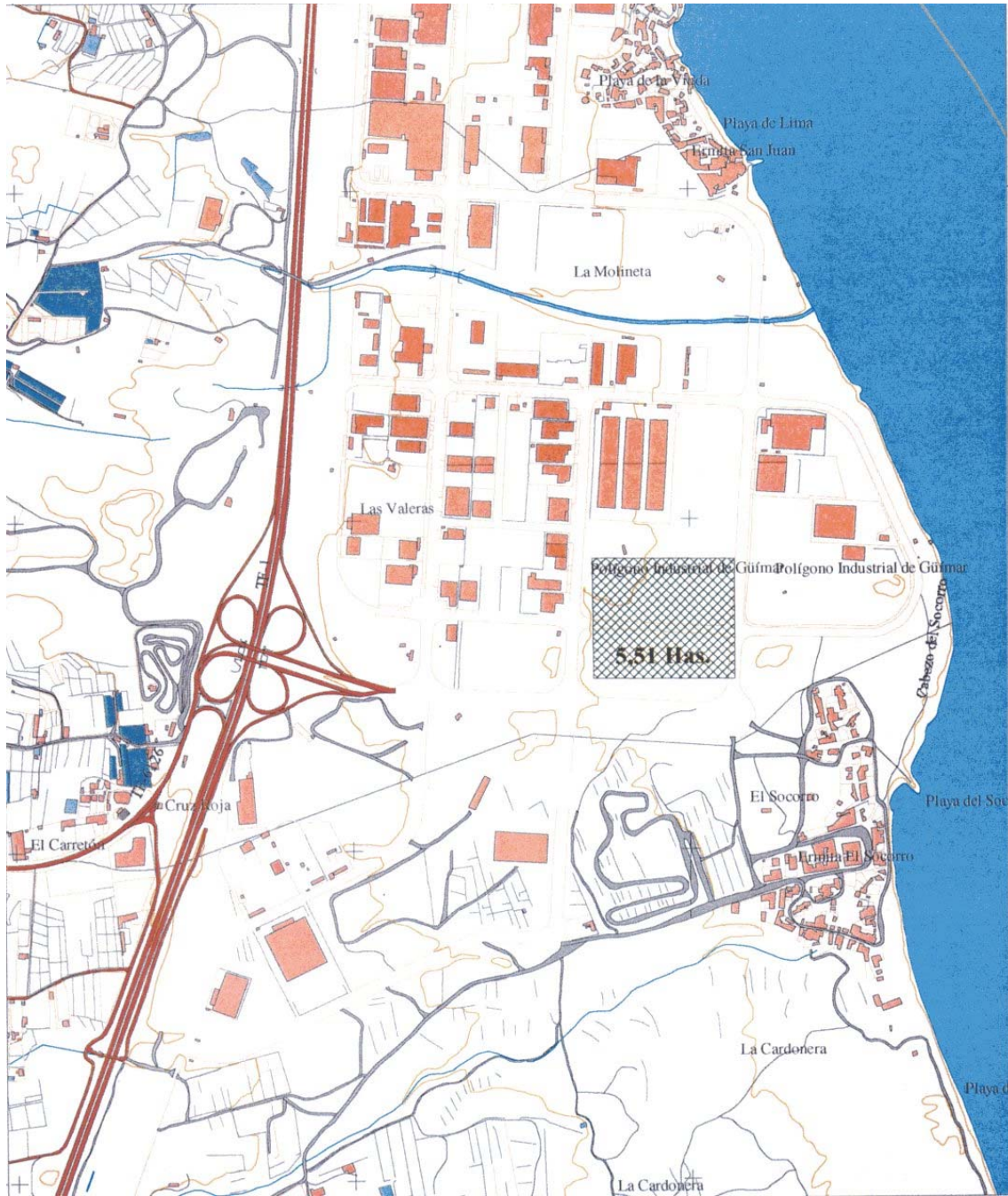
Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

## Polígono Industrial "La Yegua" (2)



*Fuente:* Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

### Polígono Industrial de Güimar (3)



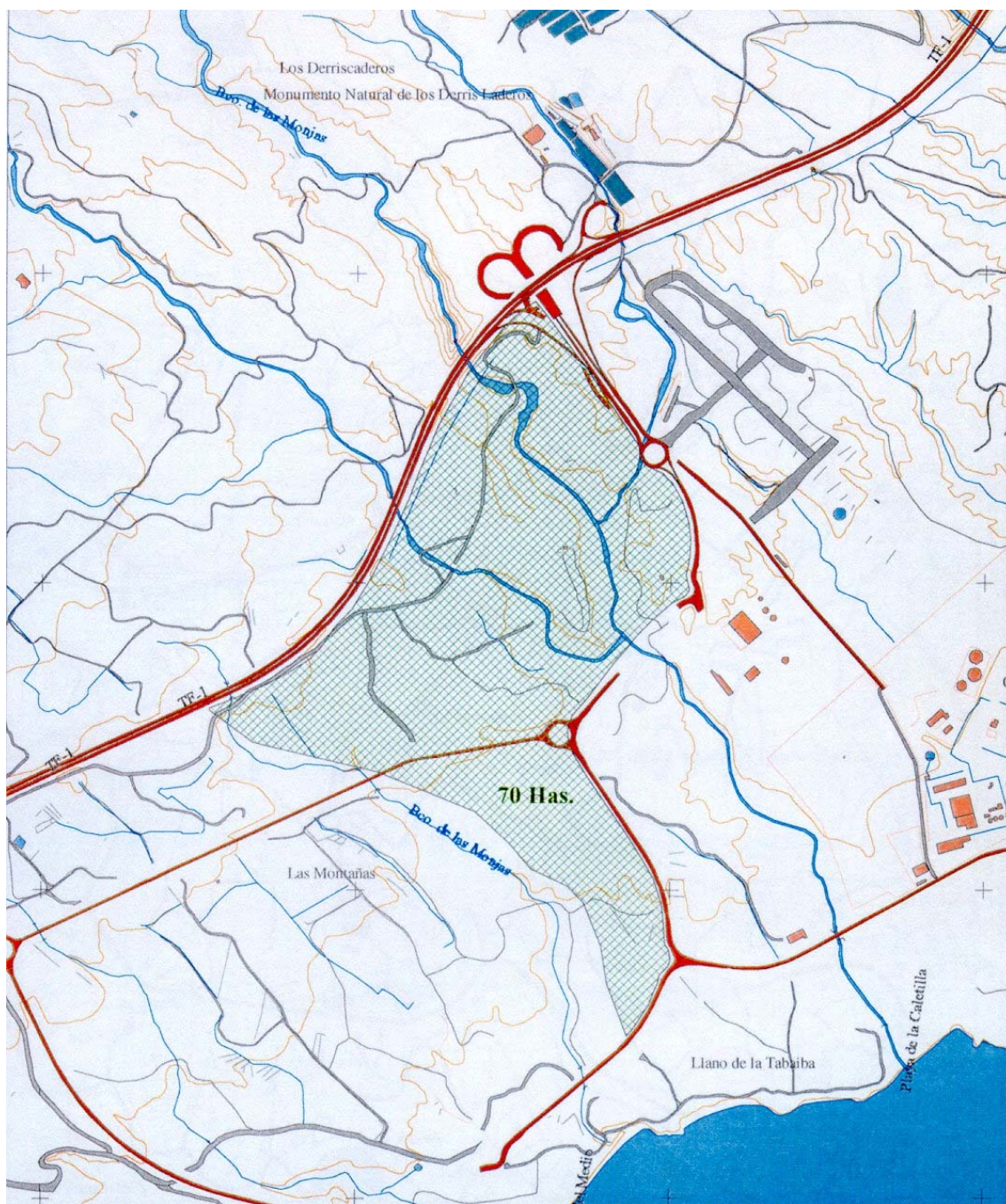
Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

### Polígono Industrial de Geneto (4)



Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

### Polígono Industrial de Granadilla (5)



Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.



**ISLA DE GRAN CANARIA (5 zonas)**

**Polígono Industrial LPGC conurbación Arucas (6)**

**Polígono Industrial "El Goro" Salinetas (7)**

**Polígono Aeroportuario Las Majoreras (8)**

**Polígono Industrial de Arinaga-Bahía de Formas (9)**

**Polígono Industrial del Noroeste (10)**



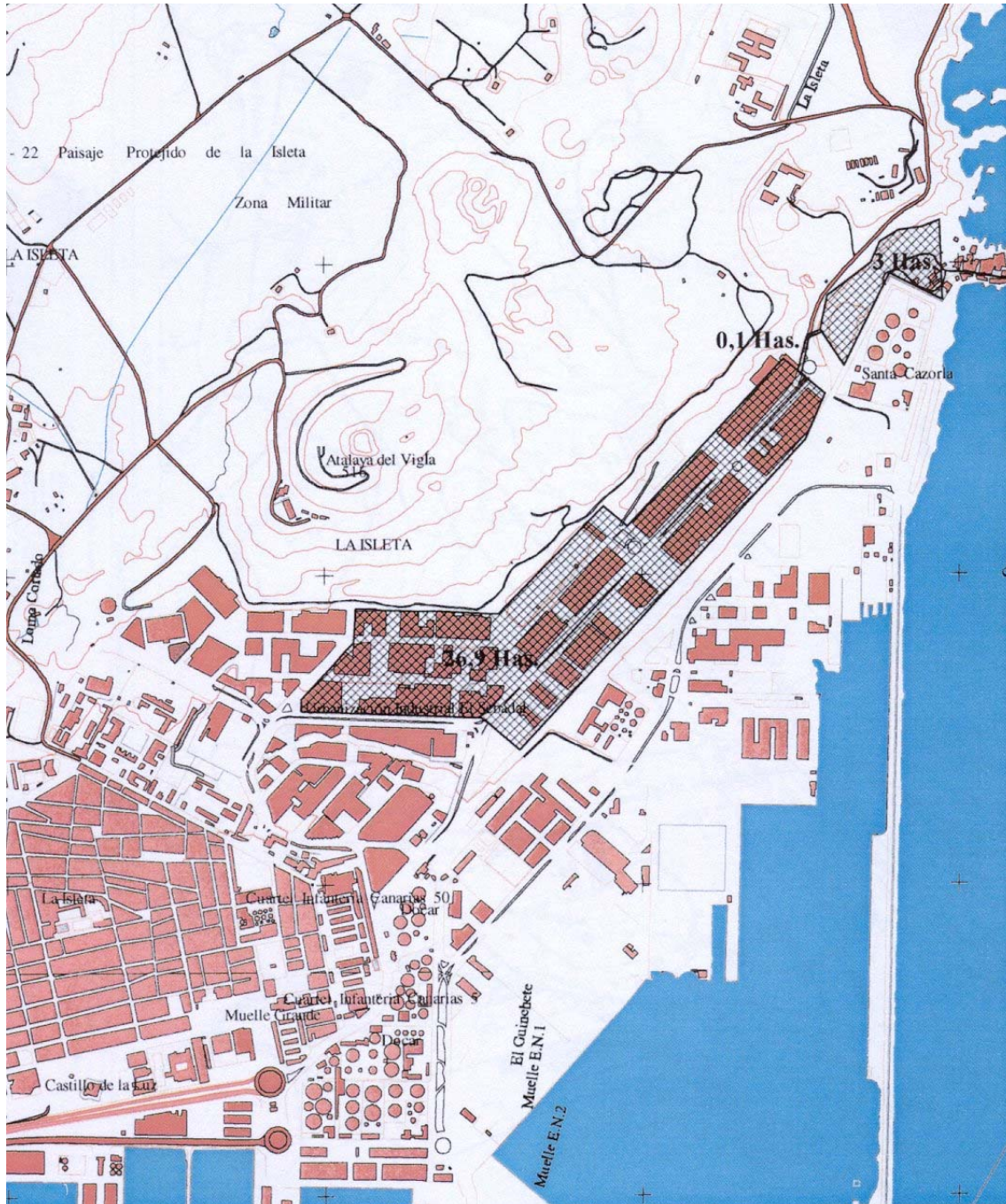
Fuente: Elaboración propia.

### Polígono Industrial LPGC conurbación Arucas (6) nuevo



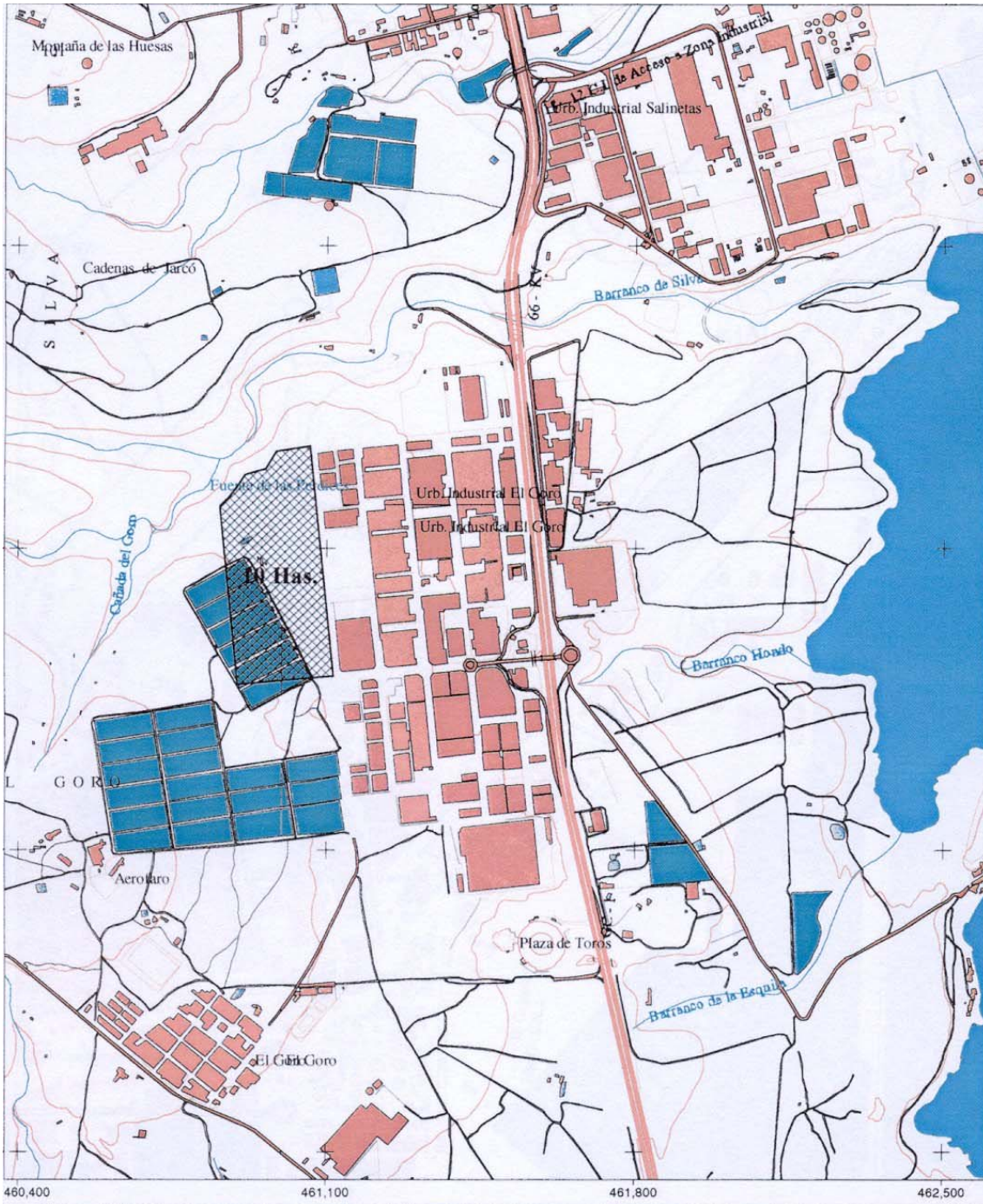
Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

**Polígono Industrial LPGC conurbación Arucas (6) antiguo**



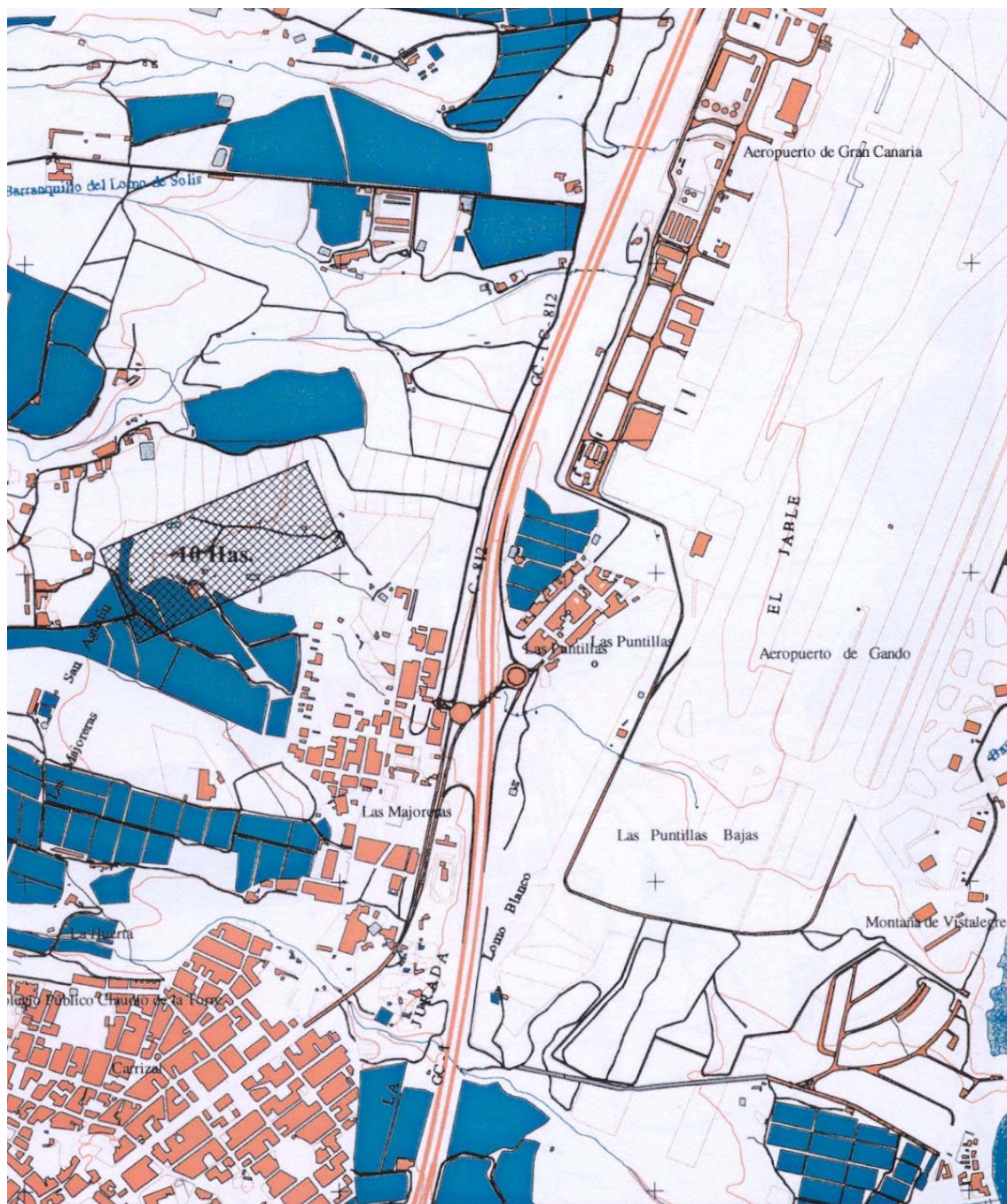
*Fuente:* Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

**Polígono Industrial "El Goro" Salinetas (7)**



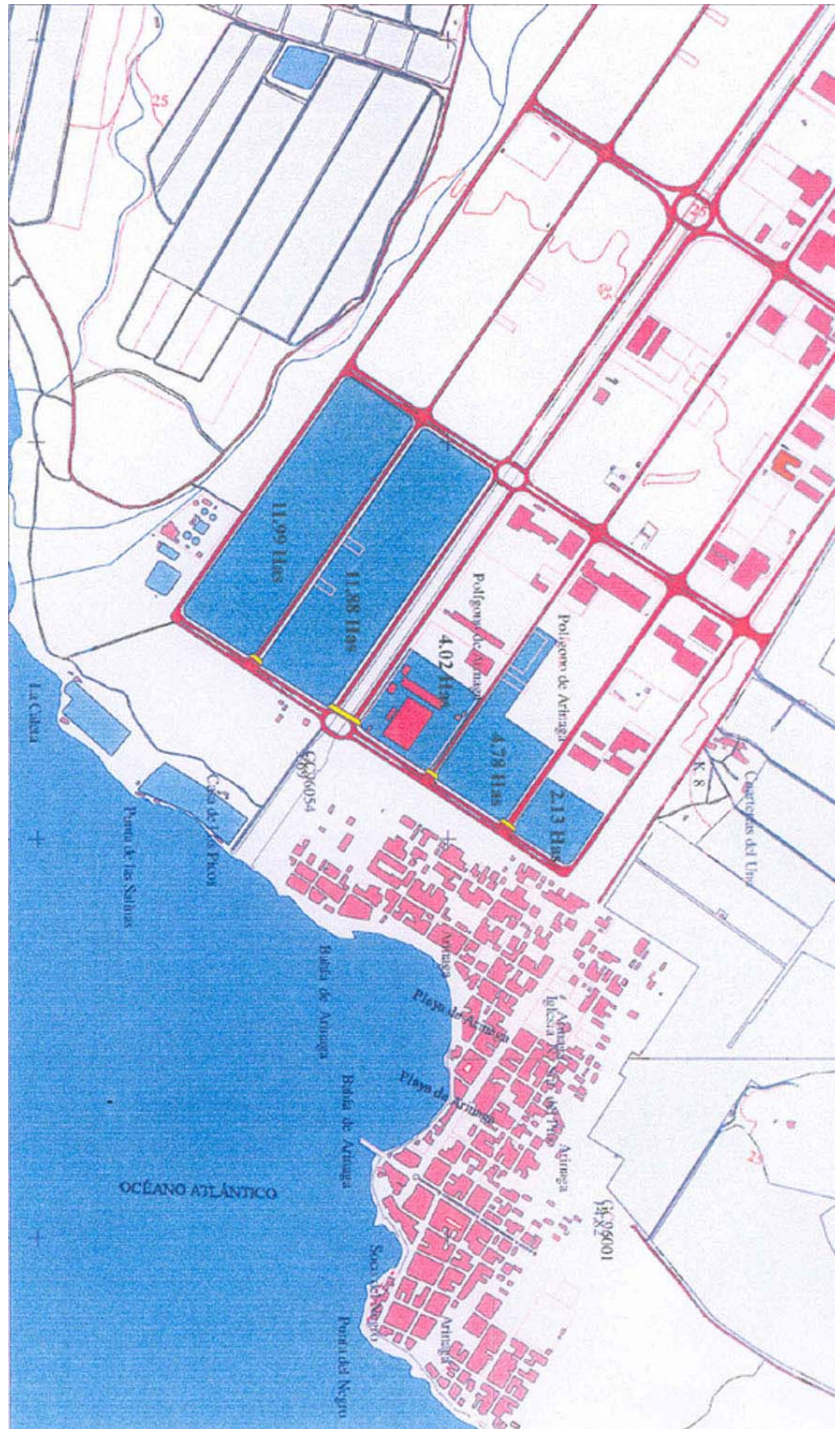
Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

### Polígono Aeroportuario Las Majoreas (8)



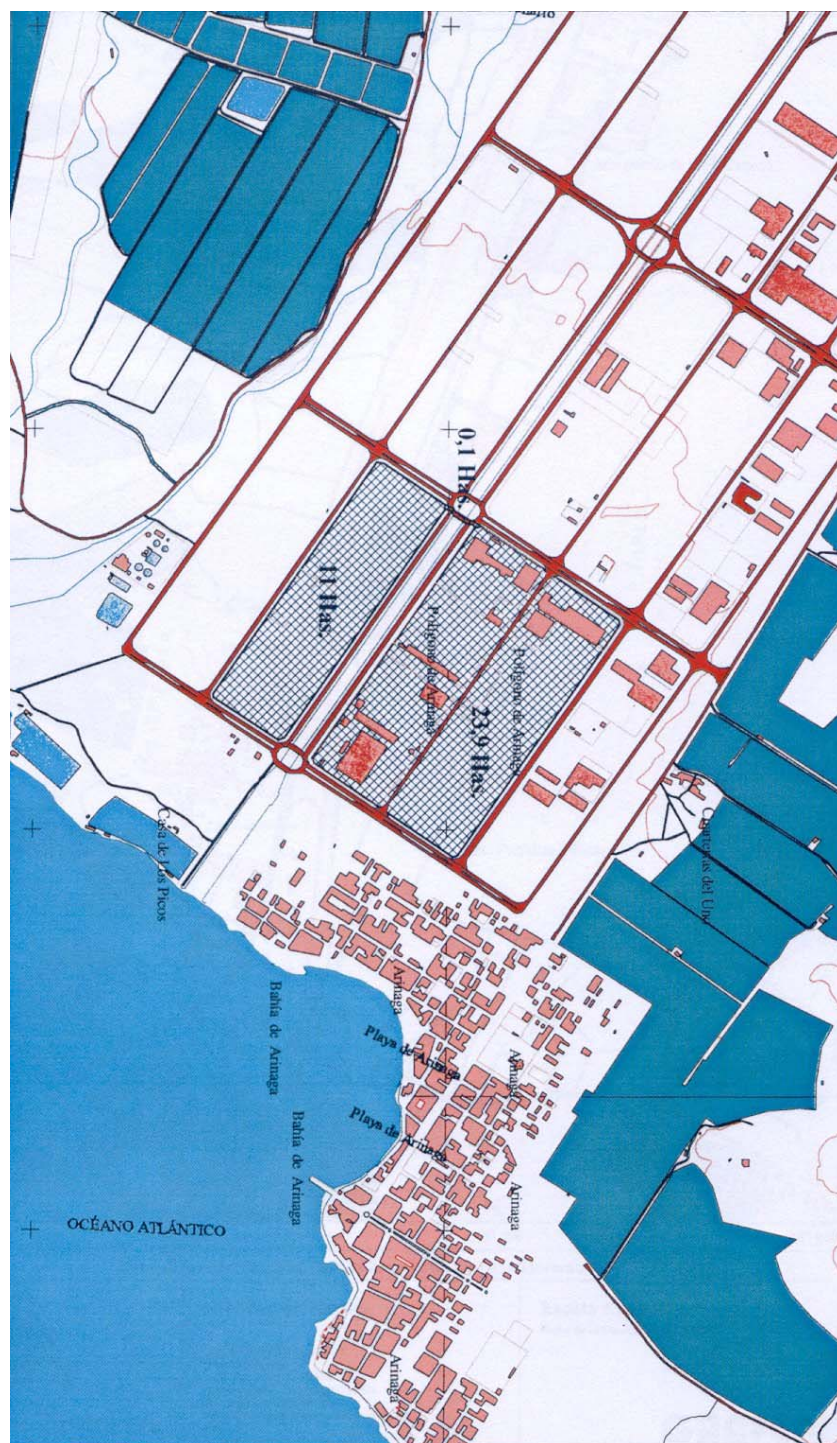
Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

### Polígono Industrial de Arinaga-Bahía de Formas (9) nuevo



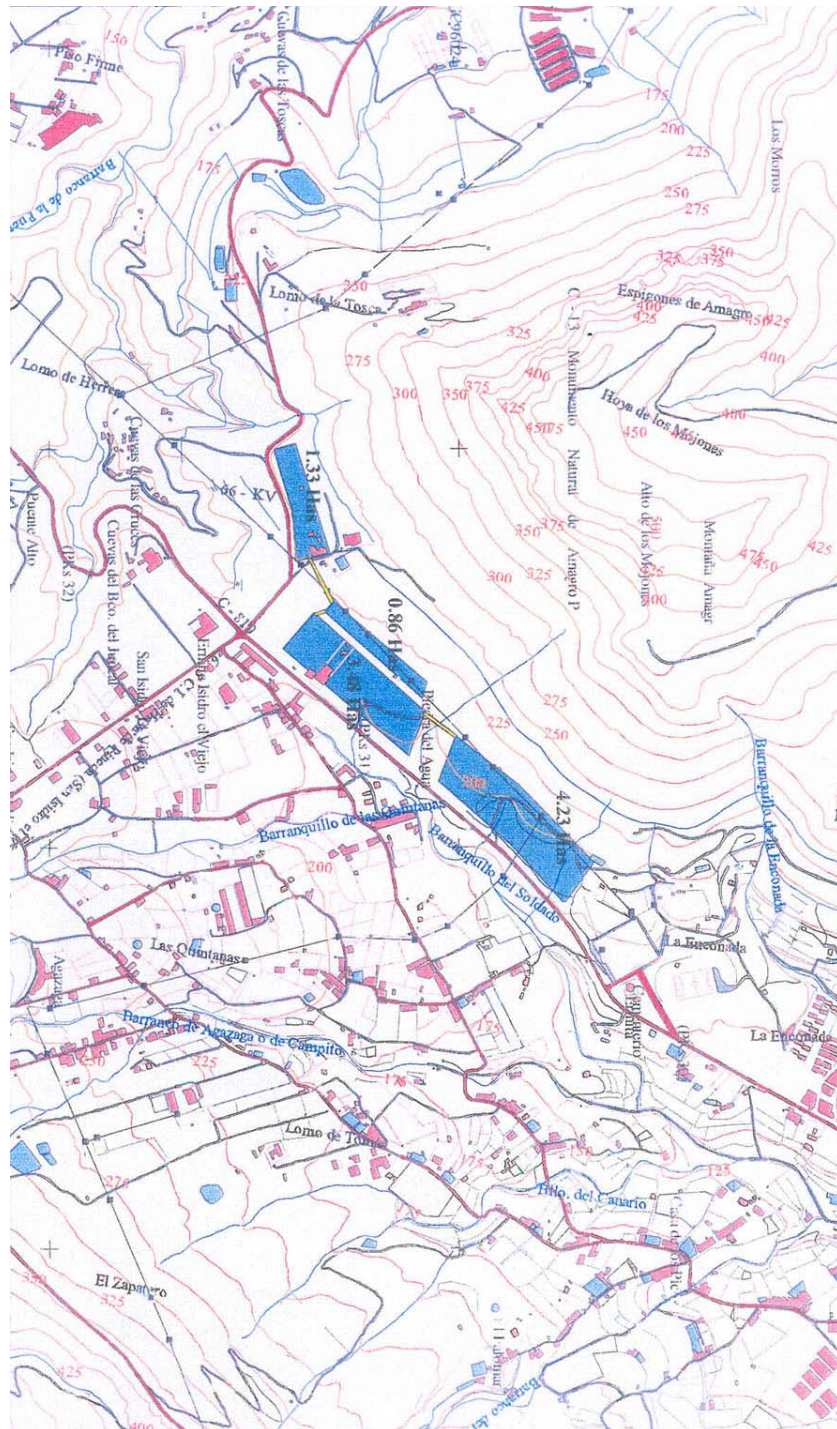
Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

### Polígono Industrial de Arinaga-Bahía de Formas (9) antiguo



Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

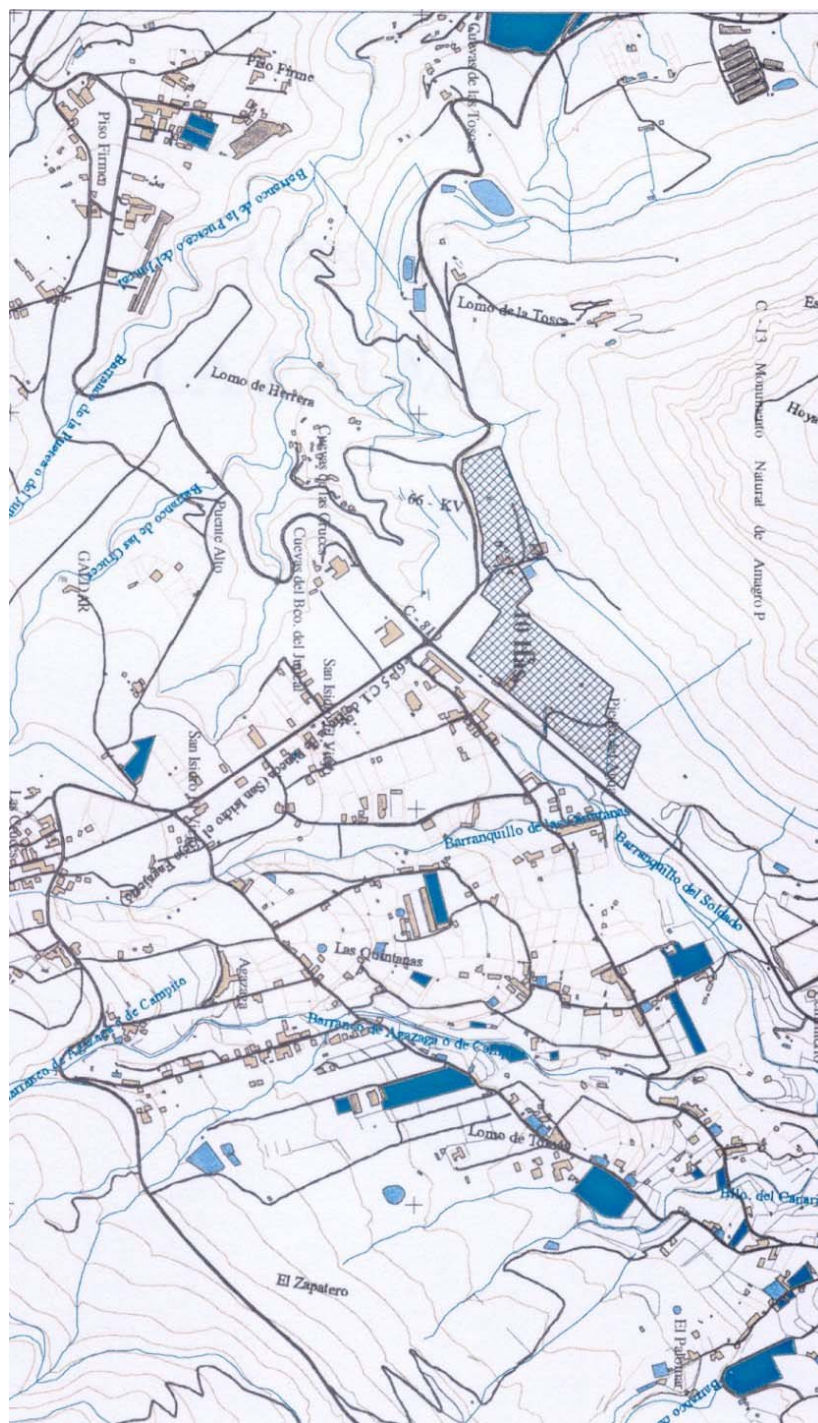
### Polígono Industrial del Noroeste (10) nuevo



Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.



### Polígono Industrial del Noroeste (10) antiguo



Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

**ISLA DE LA PALMA (2 zonas)**  
**Santa Cruz de La Palma (11)**  
**El Paso (12)**



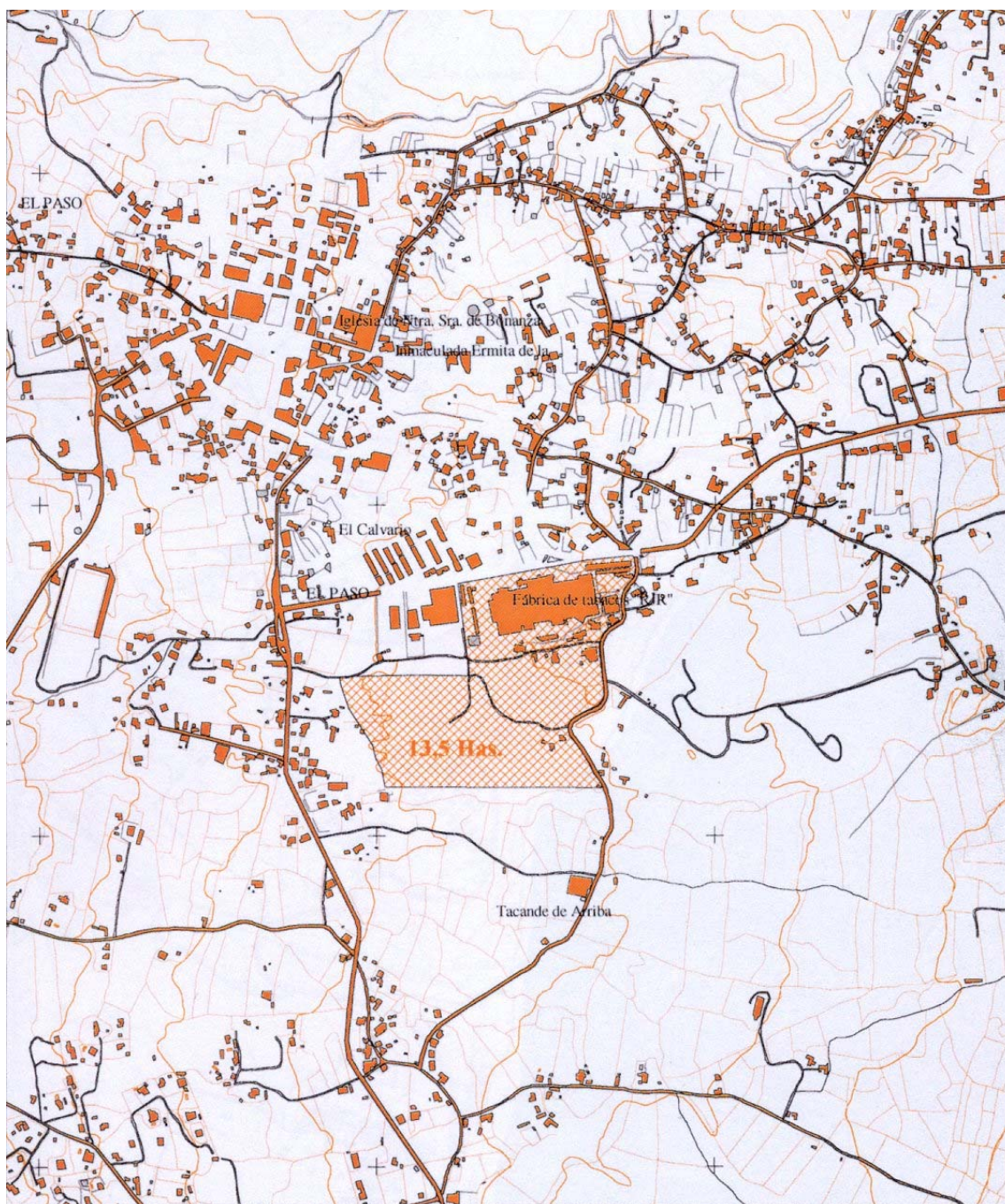
*Fuente:* Elaboración propia.

Santa Cruz de La Palma (11)



Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

## El Paso (12)



Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

**ISLA DE FUERTEVENTURA (1 zona)**  
**Llanos de la Casita/Casa Pancho Sarabia (13)**



Fuente: Elaboración propia.

### Llanos de La Casita/Casa Pancho Sarabia (13)



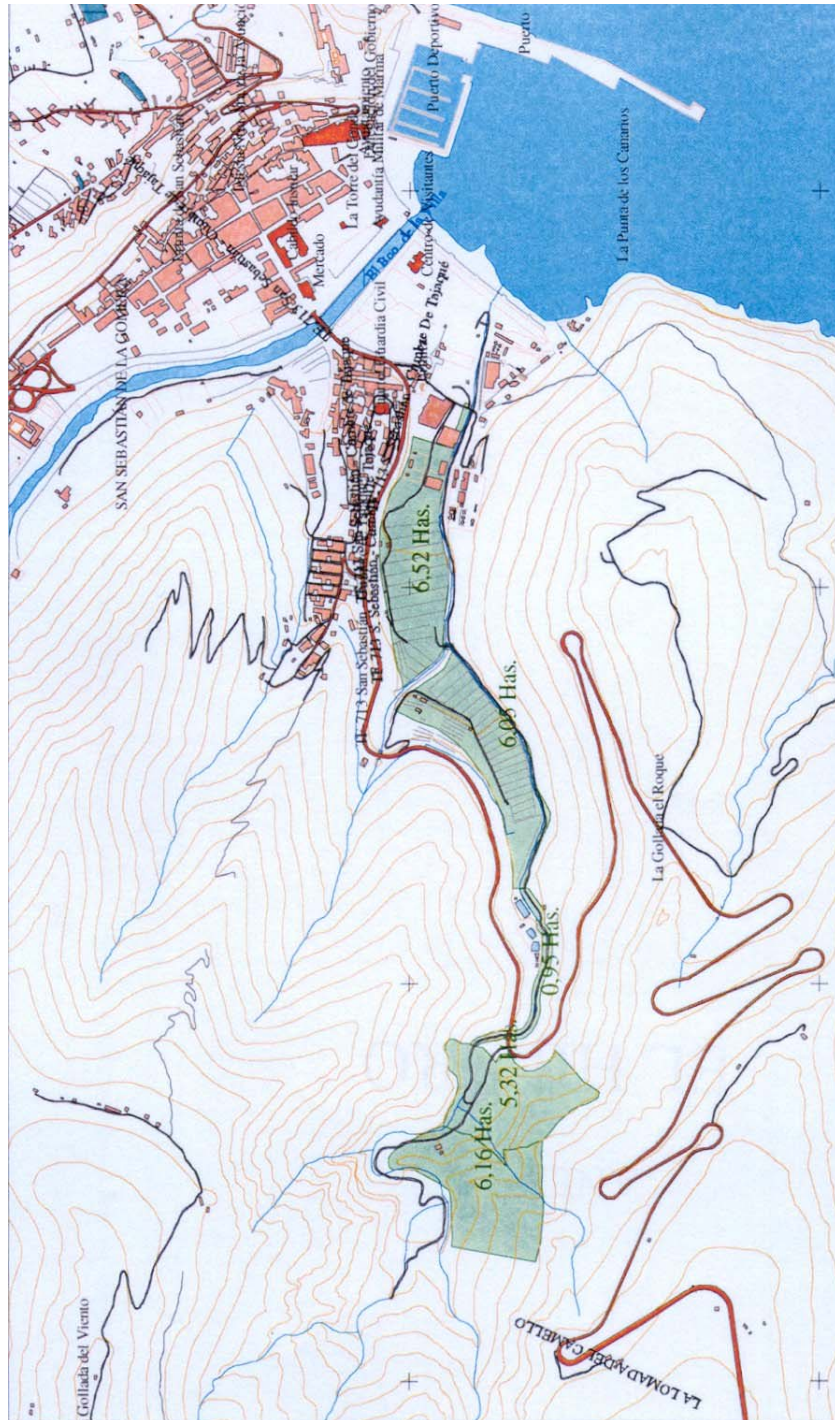
*Fuente:* Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

**ISLA DE LA GOMERA (1 zona)**  
**San Sebastián de La Gomera (14)**



*Fuente:* Elaboración propia.

### San Sebastián de La Gomera (14)



Fuente: Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.



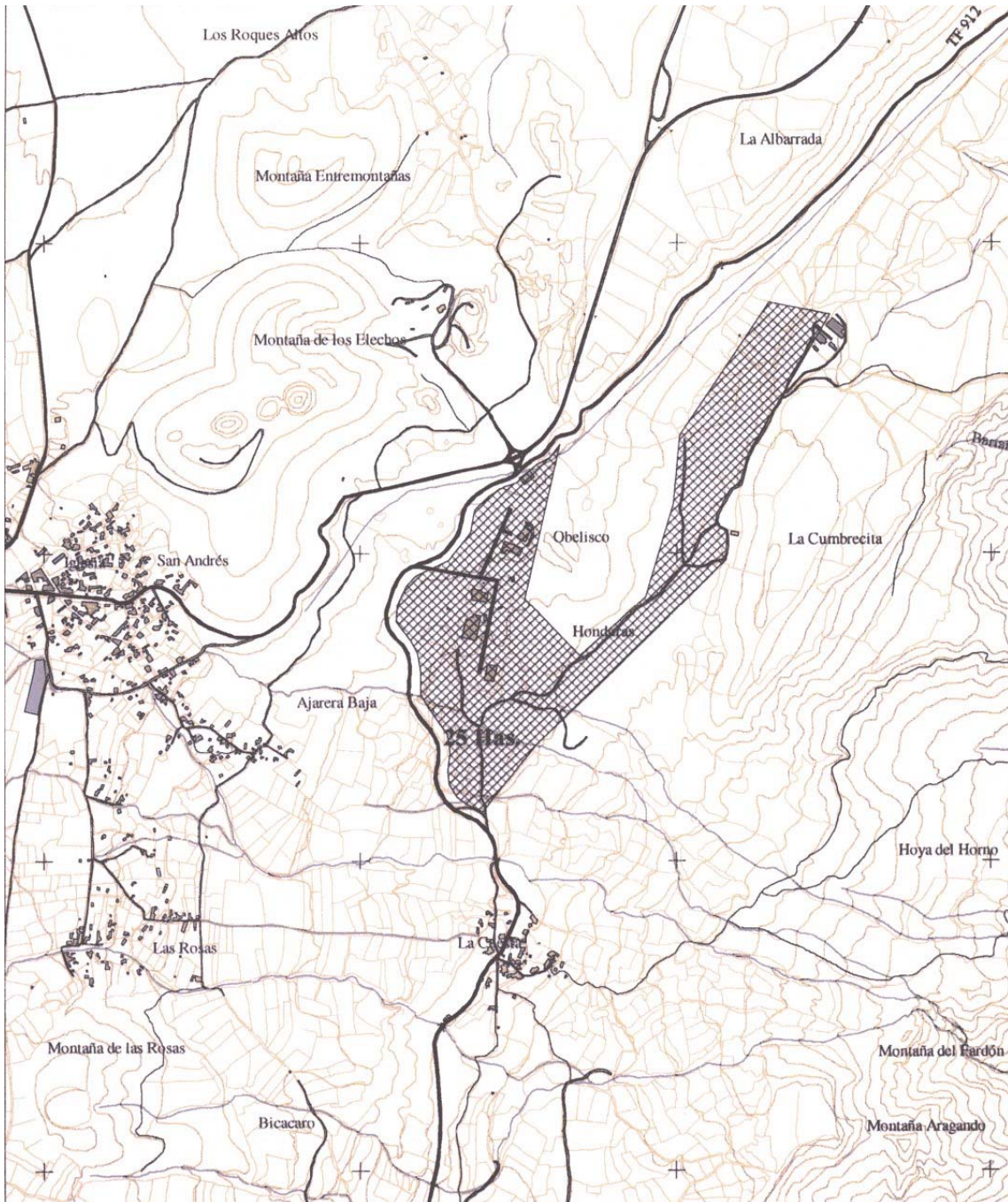
**ISLA DE EL HIERRO (1 zona)**

**El Majano (15)**



*Fuente:* Elaboración propia.

## El Majano (15)



*Fuente:* Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

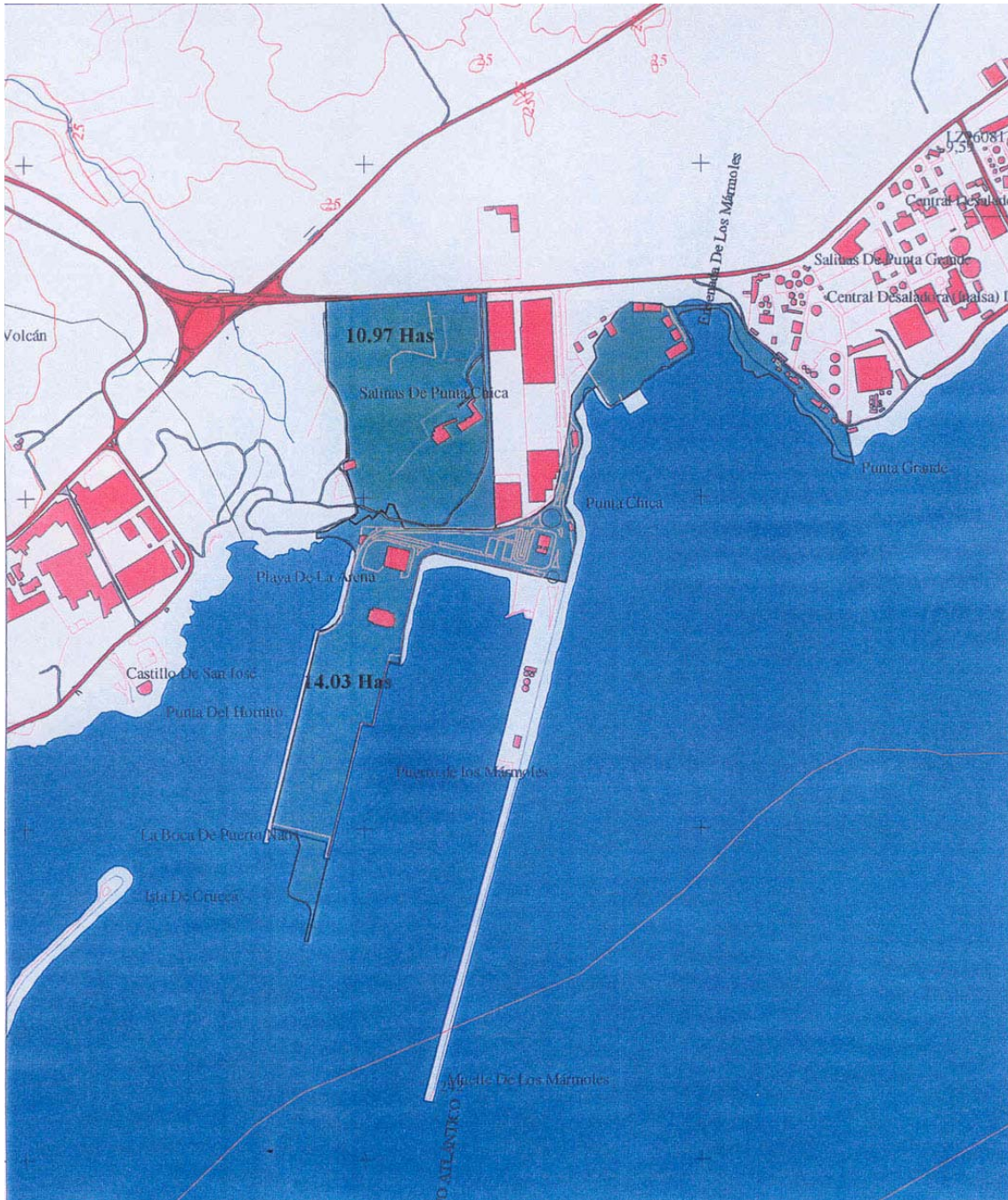
**ISLA DE LANZAROTE (1 zona)**

**Los Mármoles (16)**



*Fuente:* Elaboración propia.

## Los Mármoles (16)



*Fuente:* Gobierno de Canarias. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Viceconsejería de Hacienda y relaciones con la Unión Europea.

La ubicación de las áreas restringidas aprobadas por el Gobierno de Canarias serían en definitiva:

Isla de Tenerife. Cinco áreas que suman una superficie total de 131 hectáreas situadas en el Puerto de Santa Cruz de Tenerife y en los polígonos industriales de Valle de Güimar, Granadilla, la Yegua y Geneto, con unas superficies ampliables de 50.000, 400.000, 700.000, 60.000 y 110.000 metros cuadrados respectivamente.

Denominación	Municipio	Superficie (Has.)
Puerto de Santa Cruz Tenerife (1)	S/C de Tenerife	5
Polígono Industrial "La Yegua" (2)	La Guancha	6
Polígono Industrial Valle Güimar (3)	Arafo	6 has. y 34 de reserva
Polígono Industrial de Geneto (4)	La Laguna	5 has. y 5 de reserva
Polígono Industrial Granadilla (5)	Granadilla	70

Isla de Gran Canaria. Cinco áreas que suman una superficie total de 150 hectáreas divididas en las siguientes zonas genéricas con su correspondiente atribución orientativa de superficie: Puerto de la Luz-Conurbación de Las Palmas de GC-Arucas –30 hectáreas y 15 de reserva–, "El Goro"-Salinetas –10 hectáreas y 10 de reserva–, Parque Aeroportuario-Las Majoreras –10 hectáreas y 10 de reserva–, Arinaga-Bahía de formas –35 hectáreas y 15 de reserva, y Noroeste –10 hectáreas y 5 de reserva–.

Denominación	Municipio	Superficie (Has.)
Polígono I.LPGG conurb.Arucas (6)	LPG Canaria	30 has. y 15 de reserva
Polígono I."El Goro" Salinetas (7)	Telde	10 has. y 10 de reserva
Parque Aeroportuario-Majoreras (8)	Ingenio	10 has. y 10 de reserva
Zona Ind.Arinaga-Bahía Formas (9)	Agüimes	35 has. y 15 de reserva
Polígono Industrial Noroeste (10)	Galdar	10 has. y 5 de reserva

Isla de La Palma. Dos zonas situadas una de ellas en El Paso con una superficie en uso para la zona ZEC de 135.366 m<sup>2</sup> y la otra en Santa Cruz de La Palma, con una superficie para la zona ZEC de 93.989 m<sup>2</sup>.

Denominación	Municipio	Superficie (Has.)
Santa Cruz de La Palma	S/C La Palma	9,4 has.
El Paso	El Paso	13,5 has. y 3,5 reserva

Isla de Fuerteventura. Una única zona restringida ZEC con superficie de 25 hectáreas, incluidos los viales de unión, ubicada en las zonas del Llano de La Casita –"El Matorral"– y Casa de Pancho Sarabia, en los términos municipales de Puerto del Rosario y Antigua.

Isla de La Gomera. Sector industrial SAPU I,1 (Las Galanas), sector industrial SAPU I,2 (Los Tajinastes) y suelo industrial de Charco Hondo, todos ellos en el municipio de San Sebastián de La Gomera, contiguas y con una superficie total, incluyendo viales de unión, de 25 hectáreas.

Isla de El Hierro. Una única zona ZEC restringida denominada "El Majano" con superficie de 25 hectáreas, situada en el término municipal de Valverde.

Isla de Lanzarote. Una única zona ZEC restringida denominada "Los Mármoles", situada en el término municipal de Arrecife, con una superficie de 25 hectáreas integrada por dos terrenos colindantes: Terreno correspondiente al "Puerto de Arrecife, Zona de Muelle de los Mármoles" con una superficie de 14,03 hectáreas, y terreno correspondiente al "Polígono industrial de los Mármoles" con una superficie de 10,97 hectáreas.

### Requisitos subjetivos

El artículo 31.2<sup>397</sup> de la Ley 19/1994 dispone que podrán ser entidades de la Zona Especial Canaria las personas jurídicas de nueva creación que, reuniendo los siguiente requisitos, sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. Los dos requisitos principales exigidos son:

1. Que se trate de persona jurídica de nueva creación. No obstante, aunque la entidad ZEC siempre tiene que ser de nueva creación, la actividad a desarrollar por ésta puede haberse venido ejerciendo bajo otra titularidad, tal y como contempla el artículo 31.3.e)<sup>398</sup> de la Ley 19/1994 al referirse a actividades preexistentes.
2. Que se inscriban en el Registro Oficial de entidades ZEC.

Las personas jurídicas de nueva creación tienen que reunir los siguientes requisitos para poderse inscribir en el Registro Oficial de entidades ZEC :

1. Su domicilio social, y la sede de dirección efectiva, tienen que estar situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. No tendrán, por tanto, acceso a la inscripción, las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades no residentes en la ZEC.
2. Al menos uno de los administradores de la entidad tiene que residir en las islas Canarias.
3. Que su objeto social consista en la realización, en el ámbito geográfico de la ZEC, de actividades incluidas en el anexo del Real Decreto-Ley. Estas actividades son:
  - 3.1. Actividades de producción, transformación, manipulación y distribución al por mayor de mercancías derivadas de los siguientes tipos de industrias:
    - 3.1.1. Pesca.
    - 3.1.2. Industria de la alimentación, bebidas y tabaco.

<sup>397</sup> En la redacción dada por el artículo primero, uno del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

<sup>398</sup> En la redacción dada por el artículo primero, uno del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

- 3.1.3. Industria de la confección y de la peletería.
  - 3.1.4. Industria del cuero y calzado.
  - 3.1.5. Industria del papel, edición, artes gráficas y reproducción de soportes grabados.
  - 3.1.6. Industria química.
  - 3.1.7. Prefabricados para la construcción.
  - 3.1.8. Industria de la construcción de maquinaria y equipo mecánico.
  - 3.1.9. Industria de material y equipo eléctrico y óptico.
  - 3.1.10. Fabricación de muebles; otras industrias manufactureras.
  - 3.1.11. Industria del reciclaje.
  - 3.1.12. Comercio al por mayor e intermediarios del comercio.
- 3.2. Actividades de servicios:
- 3.2.1. Transportes y actividades anexas.
  - 3.2.2. Actividades informáticas.
  - 3.2.3. Servicios relacionados con la explotación de recursos naturales y eliminación de residuos.
  - 3.2.4. Servicios relacionados con la investigación y el desarrollo.
  - 3.2.5. Otras actividades empresariales (NACE 74): Actividades jurídicas, de contabilidad, teneduría de libros, auditoría, asesoría fiscal, estudios de mercado y realización de encuestas de opinión pública; consulta y asesoramiento sobre dirección y gestión empresarial, gestión de sociedades de cartera. Servicios técnicos de arquitectura e ingeniería y otras actividades relacionadas con el asesoramiento técnico. Ensayos y análisis técnicos.
  - 3.2.6. Publicidad.
  - 3.2.7. Selección y colocación de personal.
  - 3.2.8. Servicios de investigación y seguridad.
  - 3.2.9. Actividades industriales de limpieza.
  - 3.2.10. Actividades de fotografía.
  - 3.2.11. Actividades de envasado y empaquetado por cuenta de terceros.
  - 3.2.12. Actividades de secretaría y traducción.

3.2.13. Diseño no industrial y decoración de interiores.

3.2.14. Organización de ferias, exhibiciones y congresos.

3.2.15. Otras actividades empresariales.

Las entidades ZEC podrán realizar fuera de su ámbito geográfico actividades accesorias o complementarias a las indicadas, para lo cual podrán abrir sucursales en el resto del territorio nacional a las que no serán de aplicación los beneficios de la Zona Especial Canaria.

4. Realizar inversiones en los dos primeros años desde su autorización por un importe mínimo de 16.638.600 pesetas (100.000 euros) en la adquisición de activos fijos materiales o inmateriales, en su caso, situados o recibidos en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de las actividades económicas efectuadas por el contribuyente en dicho ámbito geográfico. No se computarán, a estos efectos, los activos fijos adquiridos mediante las operaciones contempladas en el capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>399</sup>. Estas inversiones deberán cumplir las siguientes condiciones:

4.1. Los activos adquiridos deberán permanecer en la entidad de la Zona Especial Canaria durante todo el período de disfrute de este régimen, o durante su vida útil si esta fuera menor, sin ser objeto de transmisión. Tampoco podrán ser objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo que se trate del objeto social o actividad de la entidad de la Zona Especial Canaria, y siempre que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes. Se entenderá que no se incumple el requisito de permanencia cuando los bienes sean objeto de transmisión y el importe se reinvierta en nuevos elementos del activo fijo en las mismas condiciones dentro del plazo de un año.

4.2. Tratándose de activos usados, éstos no podrán haberse aplicado anteriormente al fin previsto en este apartado 4.

Con carácter excepcional se podrá autorizar la inscripción de entidades que no cumplan el requisito de inversión establecido en este apartado 4, siempre que el número de puestos de trabajo a crear y el promedio anual de plantilla superen el mínimo previsto en el apartado 5 siguiente.

5. Crear un mínimo de cinco puestos de trabajo en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria dentro de los seis meses siguientes a su autorización y mantener como mínimo en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de disfrute de este régimen. Cuando se haya ejercido anteriormente la misma actividad bajo otra titularidad, se exigirá una creación neta de, al menos, cinco empleos en el territorio español.

En principio la ley no establece requisito alguno, en cuanto a la creación de empleo, sobre la forma de contratación laboral –contratos temporales o indefinidos; contratos en prácticas; a tiempo parcial o a jornada completa; etc.–, por lo que habría que entender que cualquier tipo de contratación es válida. Más dudas plantea la forma de computar

---

<sup>399</sup> Operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.



los empleos creados a tiempo parcial y el cómputo de socios/administradores que, según la normativa de la Seguridad Social, deben cotizar como trabajadores autónomos. En principio habría que entender que la creación de empleo habrá que referirla al parámetro personas/año, según el criterio tradicional de la deducción por creación de empleo, y que los socios-administradores dedicados en exclusiva a la entidad ZEC computarán a efectos de la creación de empleo.

6. Presentar una memoria descriptiva de las actividades económicas a desarrollar que avale su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo económico y social de las islas Canarias. El contenido de la memoria será vinculante para la entidad, salvo variación de esas actividades previa autorización expresa del Consejo Rector. Dicha memoria deberá contener la siguiente información:
  - 6.1. Proyecto de estatutos sociales.
  - 6.2. Identificación y domicilio de los administradores.
  - 6.3. Actividad o actividades que se pretenda desarrollar.
  - 6.4. Medios materiales, incluyendo un plan de inversiones en activos en los dos primeros años, así como su localización.
  - 6.5. Medios humanos de los que se dispondrá para ello, detallando el proceso de creación de empleo en los seis primeros meses.
  - 6.6. Potenciales mercados en donde se concentren sus actuaciones y estrategia de actuación, en su caso, en los mercados regional y nacional.
  - 6.7. Contribución al desarrollo económico y social del archipiélago canario.
  - 6.8. Documentación relativa al grupo de sociedades, caso de pertenecer a algún grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio.
  - 6.9. Declaración de los administradores sobre la titularidad de la entidad en el caso de que se haya ejercido la actividad bajo otra titularidad.
  - 6.10. Plan de viabilidad con un horizonte temporal de tres años.
  - 6.11. Si se tratase de una actividad industrial, se deberá describir el posible impacto medioambiental, la generación de residuos y contaminación que podría producir.
  - 6.12. Justificación por la entidad de la Zona Especial Canaria cuando tenga por objeto social o actividad la realización de actividades escasamente implantadas<sup>400</sup> en el archipiélago canario.
  - 6.13. Cualesquiera otros que avalen su solvencia, viabilidad y competitividad internacional.

---

<sup>400</sup> El artículo 43.3.segundo párrafo de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, dispone que "se considerarán actividades escasamente implantadas en las islas Canarias aquellas que, de forma agregada, ocupen a un porcentaje no superior al 1,5 de la población activa de las islas Canarias o que representen menos del 1 por 100 del valor añadido bruto, a precios de mercado, de las mismas".

6.14. Relación de los establecimientos permanentes existentes que tuviera la entidad y estimación, si procediese, de los que tuviese previsto crear en los dos años siguientes a su autorización.

6.15. Ubicaciones geográficas de la actividad a desarrollar.

Tal y como apunta BALMASEDA MARTIN, *"un aspecto interesante, que ofrece alguna duda interpretativa, es si el importe invertido en la constitución o ampliación de capital de una entidad ZEC es válido, para la entidad socio, como materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en concepto de suscripción de acciones o participaciones en sociedades domiciliadas en Canarias, que desarrollen su actividad en el Archipiélago"* (BALMASEDA MARTIN, J, 2000).

El Consejo Rector de la ZEC deberá pronunciarse al respecto, para lo cual habrá de tener en cuenta la compatibilidad de los beneficios fiscales de la Zona Especial Canaria con las restantes ayudas a la inversión y a la creación de empleo aplicables en Canarias dentro de los límites y con las condiciones establecidas en la normativa comunitaria, según dispone el artículo 42.2 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

### **Procedimiento de inscripción**

En el Boletín Oficial de Canarias de 22 de septiembre de 2000, se publicó la Instrucción del Consejo Rector de la ZEC que permite la apertura del Registro Oficial de las entidades de la Zona Especial Canaria<sup>401</sup>. Por tanto, a partir del día 23 de septiembre de 2000, fecha de entrada en vigor de la instrucción de referencia por aplicación de su disposición final, sería posible iniciar los trámites para la puesta en marcha de una entidad ZEC.

El procedimiento a seguir por las empresas que pretendan instalarse en la ZEC deberá cubrir las siguientes etapas:

1. Obtención de la autorización previa. El procedimiento para la obtención de la autorización previa se inicia a instancia de la entidad interesada con la presentación de:
  - 1.1. Solicitud de autorización previa.
  - 1.2. Memoria descriptiva.
  - 1.3. Justificante de haber efectuado un depósito o aval por el importe de la tasa de inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC (600 euros/99.832 pesetas).

El Consejo Rector será el encargado de tramitar y resolver la solicitud de las entidades ZEC. La obtención de la autorización se comunicará expresamente en un plazo máximo de dos meses desde la fecha de presentación de la solicitud.

Transcurrido el plazo indicado en el párrafo anterior sin resolución expresa, se entenderá desestimada la solicitud de autorización previa.

2. Constitución de la entidad de la Zona Especial Canaria. La futura entidad ZEC ha de ser una persona jurídica de nueva creación, lo que significa que habrá de adoptar alguna de las formas jurídicas societarias y habrá de ser constituida conforme a lo dispuesto en la legislación española.

---

<sup>401</sup> BOC 2000/127 de 22 de septiembre de 2000. Anuncio 3480 de 20 de julio de 2000.

3. Inscripción de la entidad en el Registro Oficial de Entidades ZEC. El procedimiento para la inscripción se inicia a instancia del interesado con la presentación de los documentos que se enumeran a continuación:

3.1. Solicitud de inscripción en el Registro Oficial de Entidades ZEC.

3.2. Escritura de constitución de la entidad acompañado de copia simple.

3.3. Código de Identificación Fiscal de la entidad.

Transcurrido el plazo de un año desde la autorización concedida, sin que se solicite la inscripción de la entidad en la Oficina de Gestión del Registro Oficial de Entidades de la ZEC por causa imputable al interesado, la autorización quedará sin efecto. La caducidad de la autorización será declarada de oficio por el Consejo Rector de la ZEC.

### **Régimen tributario de las entidades ZEC en el Impuesto sobre Sociedades**

Las entidades ZEC, personas jurídicas de nueva creación y, por tanto, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, quedan sometidas en este Impuesto a tipos de gravamen especiales.

Para determinar el tipo impositivo concreto, aplicable en cada ejercicio a cada sujeto pasivo, la Ley establece tres tarifas. La primera es de aplicación general. La segunda es aplicable a aquellas sociedades que, siendo de nueva creación, realicen una actividad desarrollada anteriormente bajo otra titularidad. Y, por último, la tercera tarifa es aplicable a aquellas sociedades que ejerzan actividades escasamente implantadas en el archipiélago.

Además estas tres tarifas se estructuran de tal forma que el tipo impositivo aplicable por la entidad ZEC en cada ejercicio, variará en función: primero, del año de autorización de la entidad ZEC; segundo, de la creación de empleo generada por la entidad ZEC y; tercero, del tipo de actividad desarrollada por la entidad ZEC, incentivándose, en mayor medida, a aquellas entidades que desarrollen actividades escasamente implantadas en el archipiélago.

El artículo 43.1 de la Ley 19/1994<sup>402</sup> dispone que para determinar el tipo de gravamen especial aplicable, el período de vigencia de la Zona Especial Canaria se dividirá en tres tramos, los cuales tendrán la duración siguiente, expresada en años naturales:

1. Primer tramo:

1.1. Los primeros tres años para las entidades de la zona Especial Canaria autorizadas en 2000 y 2001.

1.2. Los primeros dos años para las entidades de la Zona Especial Canaria autorizadas en 2002, 2003 y 2004.

1.3. El primer año para las restantes.

2. Segundo tramo:

2.1. Los siguientes cuatro años para las entidades de la Zona Especial Canaria autorizadas en 2000.

---

<sup>402</sup> En la redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

2.2. Los siguientes tres años para las entidades de la zona Especial Canaria autorizadas en 2001 y 2002.

2.3. Los siguientes dos años para las entidades de la Zona Especial Canaria autorizadas en 2003, 2004 y 2005.

2.4. El siguiente año para las entidades de la Zona Especial Canaria autorizadas en 2006.

3. Tercer tramo:

3.1. El resto del período de vigencia.

Los tipos impositivos especiales serán función del tramo en que se encuentre la entidad en cada ejercicio y del tipo de tarifa que proceda aplicar. Si la actividad es nueva –no se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad– se aplicará la que podríamos denominar tarifa general<sup>403</sup>, en caso contrario, se aplicará la tarifa que denominaremos para entidades con actividad preexistente<sup>404</sup>. De forma esquemática podríamos ilustrar el mecanismo de determinación de los tipos de gravamen especiales mediante los siguientes cuadros:

**Cuadro 4.4.**

**AÑOS QUE COMPRENDE CADA TRAMO DE TRIBUTACIÓN EN FUNCIÓN DEL AÑO DE AUTORIZACIÓN DE LA ENTIDAD ZEC**

<b>AÑO AUTORIZACIÓN ENTIDAD ZEC</b>	<b>Primer tramo</b>	<b>Segundo tramo</b>	<b>Tercer tramo</b>
2000	2000-2001-2002	2003-2004-2005-2006	2007-2008
2001	2001-2002-2003	2004-2005-2006	2007-2008
2002	2002-2003	2004-2005-2006	2007-2008
2003	2003-2004	2005-2006	2007-2008
2004	2004-2005	2006-2007	2008
2005	2005	2006-2007	2008
2006	2006	2007	2008

*Fuente:* Elaboración propia.

Una vez delimitado el tramo en que se encuentre la entidad en cada período impositivo, la tarifa a aplicar vendrá determinada por el tipo de actividad que ejerza. De esta forma, si la entidad ZEC desarrolla una actividad nueva, que no se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad, le será de aplicación la tarifa que hemos denominado general –tarifa del artículo 43.2.a) de la Ley 19/1994– en la que el tipo de gravamen aplicable es función de la creación neta de empleo y del tramo en que se encuentre la entidad, resultando los tipos de gravamen que recogemos en el siguiente cuadro.

<sup>403</sup> Tarifa del artículo 43.2.a) de la Ley 19/1994, según redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

<sup>404</sup> Tarifa del artículo 43.2.b) de la Ley 19/1994, según redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

**Cuadro 4.5**

**TARIFA GENERAL DEL ARTÍCULO 43.2.a) DE LA LEY 19/1994**  
(Entidades cuya actividad no se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad)

CREACIÓN NETA DE EMPLEO	Tramo 1.º T. gravamen	Tramo 2.º T. gravamen	Tramo 3.º T. gravamen
Entre 5 y 8 trabajadores	1%	2,5%	5%
Más de 8 y hasta 12 trabajadores	1%	2,25%	4,5%
Más de 12 y hasta 20 trabajadores	1%	2%	4%
Más de 20 trabajadores	1%	1,75%	3,5%

Fuente: Elaboración propia.

Esta tarifa variable atiende, por un lado, a la fecha de autorización de la entidad ZEC, en función de la cual se determinan tres tramos en los que se incentiva más a las sociedades autorizadas en los primeros años, aumentando los tipos de gravamen a medida que va finalizando el periodo de vigencia de este régimen especial. A su vez considera la creación de empleo, aplicando tipos más reducidos a las entidades generadoras de más puestos de trabajo.

**EJEMPLO DE LA APLICACIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS EN EL INTERVALO ENTRE 5 Y 8 TRABAJADORES**

AUTORIZACIÓN	PERIODO									
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
2000	1%	1%	1%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	5%	5%	
2001		1%	1%	1%	2,5%	2,5%	2,5%	5%	5%	
2002			1%	1%	2,5%	2,5%	2,5%	5%	5%	
2003				1%	1%	2,5%	2,5%	5%	5%	
2004					1%	1%	2,5%	2,5%	5%	
2005						1%	2,5%	2,5%	5%	
2006							1%	2,5%	5%	

Primer tramo:



Segundo tramo:



Tercer tramo:



Fuente: Folleto informativo de la ZEC.

En caso de que la entidad ZEC incorpore una plantilla anterior, esto es, desarrolle una actividad que se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad, los tipos impositivos sobre la parte de la base imponible derivada de las operaciones que realice material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC serán los siguientes:

**Cuadro 4.6**

**TARIFA ESPECIAL DEL ARTÍCULO 43.2.b) DE LA LEY 19/1994**  
(Entidades cuya actividad se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad)

<b>INCREMENTO NETO DE PLANTILLA</b>	<b>Tramo 1.º T. gravamen</b>	<b>Tramo 2.º T. gravamen</b>	<b>Tramo 3.º T. gravamen</b>
Más de un 50% de incremento	1%	2,5%	5%
De un 25% a un 50% incremento	2,5%	3,5%	5%
Menos de un 25% incremento	3,5%	4,5%	5%

Fuente: Elaboración propia.

Recordar que en el supuesto de actividad preexistente –misma actividad ejercida anteriormente bajo otra titularidad–, la creación neta de empleo debe ser, al menos, de cinco empleos en el territorio nacional<sup>405</sup>.

Como puede observarse, también esta segunda tarifa incentiva, por un lado, la pronta constitución de la entidad ZEC y, por otro, el incremento neto de plantilla, aplicando tipos más reducidos a las empresas creadoras de más puestos de trabajo.

A estos efectos se entiende por incremento neto de plantilla el resultado de multiplicar por cien la fracción siguiente:

1. En el numerador, la creación neta de empleo –calculada tal y como se define para las nuevas actividades<sup>406</sup>– menos la totalidad de la plantilla incorporada.
2. En el denominador, la totalidad de la plantilla incorporada.

Por último, cabría hablar de una bonificación de los tipos de gravamen de ambas tarifas, aplicable a aquellas entidades ZEC que desarrollen actividades escasamente implantadas<sup>407</sup> en Canarias.

Puesto que uno de los objetivos prioritarios de la Ley 19/1994 es la diversificación de la estructura productiva de las islas, cuando la entidad ZEC tenga por objeto social la realización de actividades escasamente implantadas en el archipiélago canario, los tipos impositivos aplicables al segundo y tercer tramos se reducirán en un 20 por 100.

La forma de determinar la parte de la base imponible de las entidades ZEC que se entenderá que corresponde a operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, se encuentra desarrollada por el artículo 44 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000.

<sup>405</sup> El artículo 31.3.e), 2.º párrafo, de la Ley 19/1994, según redacción dada por artículo primero, uno del Real Decreto-Ley 2/2000, no exige que, en el caso de actividad preexistente, la creación neta de empleo se tenga que producir en el ámbito geográfico de la ZEC.

<sup>406</sup> Artículo 43.2.a), párrafo tercero de la Ley 19/1994, según redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000.

<sup>407</sup> Recordar que el artículo 43.3.segundo párrafo de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, define este tipo de actividades de la siguiente forma: "...se considerarán actividades escasamente implantadas en las islas Canarias aquellas que, de forma agregada, ocupen a un porcentaje no superior al 1,5 de la población activa de las islas Canarias o que representen menos del 1 por 100 del valor añadido bruto, a precios de mercado, de las mismas".

Sobre la parte de base imponible resultante de aplicar el procedimiento del citado artículo 44 se aplicarán los tipos de gravamen especiales anteriormente detallados. El resto de base imponible de la entidad –que corresponderá por tanto a operaciones que no se considerarán realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la ZEC– se someterá al régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Las entidades ZEC deberán aplicar las siguientes reglas para determinar la parte de su base imponible que corresponde a operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria:

1. Determinarán su base imponible conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades.
2. Calcularán el porcentaje resultante de multiplicar por cien el resultado de una fracción en la que figuren:

2.1. En el numerador, con signo positivo, el importe de las siguientes operaciones:

a) Las transmisiones de bienes muebles corporales efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. A cuyo efectos se considerarán efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria las transmisiones de bienes corporales cuando la puesta a disposición a favor del adquirente se realice en dicho ámbito o se inicie desde él la expedición o transporte necesario para dicha puesta a disposición.

Si los bienes hubieran de ser objeto de instalación o montaje fuera del ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, se incluirá el valor de los trabajos de preparación y fabricación que se efectúen en dicho ámbito y el de las prestaciones de servicios que completen la entrega o instalación, siempre que se efectúen con los medios afectos a la entidad de la Zona Especial Canaria radicados o adscritos al ámbito geográfico de la misma.

b) 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 Zona Especial Canaria.

c) Las prestaciones de servicios que se efectúen con los medios de la entidad que estén radicados o adscritos al ámbito de la Zona Especial Canaria. A estos efectos, tendrán esta consideración las operaciones con bienes y servicios realizadas mediante el uso de tecnologías de la información y las telecomunicaciones, con los medios de la entidad radicados o adscritos al ámbito de la Zona Especial Canaria, y en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

d) Las operaciones realizadas desde los centros de actividad de la entidad ZEC situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria destinadas a sus sucursales situadas fuera de dicho ámbito geográfico, cuando las mismas se hayan utilizado por la sucursal para la entrega de bienes o la prestación de servicios a terceros.

2.2. En el numerador, con signo negativo, el valor de las siguientes operaciones:

a) Las operaciones recibidas por los centros de actividad de la entidad de la Zona Especial Canaria situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria desde sus sucursales situadas fuera de dicho ámbito geográfico, siempre que las mismas se hayan utilizado por la entidad de la Zona Especial Canaria para la entrega de bienes o la prestación de servicios a terceros.

b) Las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos por la entidad de la Zona Especial Canaria procedentes de entidades que no tengan el carácter de entidad de la Zona Especial Canaria como consecuencia de operaciones acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2.3. En el denominador se incluirá el importe de la totalidad de los ingresos y demás componentes positivos de la base imponible de la entidad de la Zona Especial Canaria.

2.4. El porcentaje resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará a la unidad superior.

2.5. Para el cálculo de la fracción anterior, las operaciones referidas se consignarán por su valor a efectos del Impuesto sobre Sociedades, a excepción de las realizadas entre los centros de actividad de la entidad de la Zona Especial Canaria situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria y sus sucursales situadas fuera de dicho ámbito geográfico, que se computarán con arreglo al valor normal de mercado de las mismas determinado según se establece en el artículo 16.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

3. El tipo de gravamen especial se aplicará exclusivamente a la parte de la base imponible que coincida con la menor de las siguientes cuantías:

3.1. El importe que resulte de aplicar a la base imponible el porcentaje determinado conforme al apartado 2 anterior.

3.2. El importe que, en función de la creación de empleo y la actividad desarrollada, resulte del cuadro siguiente:

<b>Creación neta de empleo</b>	<b>Actividades de servicios</b>	<b>Actividades industriales</b>
Entre 5 y 8 trabajadores	249.579.000 pesetas 1.500.000 euros	299.494.800 pesetas 1.800.000 euros
Más de 8 hasta 12 trabajadores	332.772.000 pesetas 2.000.000 euros	399.326.400 pesetas 2.400.000 euros
Más de 12 hasta 20 trabajadores	499.158.000 pesetas 3.000.000 euros	598.989.600 pesetas 3.600.000 euros
Más de 20 hasta 50 trabajadores	1.331.088.000 pesetas 8.000.000 euros	1.530.751.200 pesetas 9.200.000 euros
Más de 50 hasta 100 trabajadores	2.994.948.000 pesetas 18.000.000 euros	3.593.937.600 pesetas 21.600.000 euros
Más de 100 trabajadores	16.638.600.000 pesetas 100.000.000 euros	19.966.320.000 pesetas 120.000.000 euros



No obstante lo anterior, se aplicarán los siguientes límites cuando se trate de las actividades de: comercio al por mayor e intermediarios del comercio (excepto de vehículos de motor y motocicletas); agencias de viajes, mayoristas y minoristas de turismo y otras actividades de apoyo turístico; actividades informáticas, actividades jurídicas, de contabilidad, teneduría de libros, asesoría fiscal, estudios de mercado y realización de encuestas de opinión pública; consulta y asesoramiento sobre dirección y gestión empresarial; gestión de sociedades de cartera, y servicios de publicidad y relaciones públicas.

<b>Creación neta de empleo</b>	<b>Actividades mencionadas</b>
Entre 5 y 8 trabajadores	187.184.250 pesetas 1.125.000 euros
Más de 8 hasta 12 trabajadores	249.579.000 pesetas 1.500.000 euros
Más de 12 hasta 20 trabajadores	374.368.500 pesetas 2.250.000 euros
Más de 20 hasta 50 trabajadores	998.316.000 pesetas 6.000.000 euros
Más de 50 hasta 100 trabajadores	2.246.211.000 pesetas 13.500.000 euros
Más de 100 trabajadores	12.478.950.000 pesetas 75.000.000 euros

De lo anteriormente expuesto podemos concluir diciendo que la parte de base imponible de las entidades ZEC que corresponda a operaciones realizadas, efectiva y materialmente, en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria a la que se aplicarán los tipos de gravamen especiales, estará limitada cuantitativamente a unas cantidades máximas que son función de la creación neta de empleo y del tipo de actividad que desarrolle la entidad ZEC. De esta forma, podrán haber entidades ZEC con una base imponible que corresponda exclusivamente a operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria que tributarán por una parte de la misma a tipo especial de gravamen y, por el resto de base imponible, tributarán a tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.

Supongamos una entidad ZEC autorizada en el año 2000 –por tanto en el año 2001 se encuentra en el primer tramo–, que desarrolla una actividad industrial nueva necesariamente dentro de áreas ZEC restringidas. Si su base imponible, determinada conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, ascendiese en el año 2001 a 2.100.000 euros y su creación neta de empleo fuese de 6 trabajadores, esta entidad tendría que tributar por el Impuesto sobre Sociedades de la siguiente manera, a pesar de que la totalidad de su base imponible corresponda a operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la ZEC:

1. El primer millón ochocientos mil euros (1.800.000 €) tributaría a tipo especial de gravamen del 1%.
2. Los restantes trescientos mil euros (300.000 €) tributarían a tipo general de gravamen del 35%.

## Otras especialidades tributarias de las entidades ZEC

La sección 2.<sup>a</sup> del Capítulo III de la Ley 19/1994, de 6 de julio, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, e integrada por los artículos 42 a 52, ambos inclusive, está dedicada a la regulación del régimen fiscal de las entidades ZEC.

Mientras los artículos 42 a 44, ambos inclusive, regulan el régimen tributario de este tipo de entidades en el Impuesto sobre Sociedades, los artículos 45 a 52, ambos inclusive, regulan otras especialidades tributarias aplicables a las entidades ZEC.

Dichas especialidades tributarias, en las que no profundizaremos por no ser objeto de nuestra investigación, podríamos enunciarlas de la siguiente manera:

1. Aplicación de las exenciones previstas en las letras b) y g) del apartado 1 del artículo 13 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, tanto a residentes en Estados miembros de la Unión Europea –en adelante UE– como a residentes en Estados no miembros de la UE, siempre que tales rentas sean satisfechas por una entidad ZEC y provengan de operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC<sup>408</sup>.

En consecuencia se aplicarán las exenciones de las letras b) y g) citadas a las rentas ZEC beneficiarias con absoluta independencia del lugar de residencia del perceptor de los rendimientos, tenga o no éste fijada su residencia en un Estado miembro de la Unión Europea.

La exención de la letra b) supone la no tributación de los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Esta exención no será de aplicación a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos:

a) Cuando el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

b) Cuando, en algún momento, durante el período de doce meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad.

Por su parte, la exención de la letra g) permite no someter al impuesto los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, cuando concurren los siguientes requisitos:

a) Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.<sup>o</sup> c) de la Directiva 90/435/CEE, del Consejo,

---

<sup>408</sup> Artículo 45 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

b) Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

c) Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

A estos efectos se considerará sociedad matriz a toda entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 25 por 100. Esta última entidad tendrá la consideración de sociedad filial.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. En este último caso la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

No obstante lo previsto anteriormente, el Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el anexo de la Directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa de, al menos, el 10 por 100, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra.

El último párrafo de la letra g) regula que *"Lo establecido en esta letra –refiriéndose a la letra g)– no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la presente letra"*.

Este último párrafo desvirtuaría totalmente la aplicación de la exención de la letra g) a las rentas ZEC en la forma prevista por el artículo 45 de la Ley 19/1994 –tanto a residentes como a no residentes en la UE–, sin embargo, el propio artículo 45 en su párrafo primero *in fine*, dispone que no será de aplicación lo previsto en este último párrafo de la letra g) a las rentas ZEC beneficiarias de la exención.

2. Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto de los siguientes actos, contratos y operaciones<sup>409</sup>.

a) Las adquisiciones de bienes y derechos que se destinen por el sujeto pasivo al desarrollo de su actividad, siempre que los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

<sup>409</sup> Artículo 46 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

b) Las operaciones societarias realizadas por las mencionadas entidades, con excepción de la disolución de las mismas.

c) Los actos jurídicos documentados vinculados a las operaciones realizadas por las citadas entidades en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, a excepción de las letras de cambio, los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro y las escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31, apartado 1, del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por su parte el artículo 31, apartado 1, del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en la redacción dada por el artículo 30.4 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, dispone textualmente: *"1. Las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 50 pesetas por pliego o 25 pesetas por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto"*.

De la lectura, literal y conjunta, de los artículos 31.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y 46.c) de la Ley 19/1994, hay que interpretar que no estarán exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las escrituras, actas y testimonios notariales que se tengan que redactar en papel timbrado de 50 pesetas por pliego o 25 pesetas por folio.

Sin embargo, y puesto que todas las escrituras, actas y testimonios notariales se tienen que extender en papel timbrado, la especial referencia del legislador al artículo 31.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, nos hace pensar que la no exención del artículo 46.c) de la Ley 19/1994 se refiere exclusivamente al gravamen fijo de Actos Jurídicos Documentados –50 pesetas por pliego o 25 pesetas por folio– quedando sin embargo exentas del gravamen proporcional de Actos Jurídicos Documentados<sup>410</sup> –0,50 por 100 si no ha sido aprobado otro tipo distinto por la Comunidad Autónoma correspondiente– las escrituras, actas y testimonios notariales.

Entendemos que si el legislador no hubiese deseado dejar exentas, al menos de alguno de los dos gravámenes, a las escrituras, actas y testimonios notariales, se habría limitado a decir *"...a excepción de las letras de cambio, los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, y las escrituras, actas o testimonios notariales"* sin hacer especial referencia a las escrituras, actas o testimonios gravados con el gravamen fijo de Actos Jurídicos Documentados.

Recordar que están sometidas al gravamen proporcional de Actos Jurídicos Documentados las primeras copias de escrituras y actas notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en registros públicos y tales actos no se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos Onerosas o Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3. Exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario<sup>411</sup>. Estarán exentas de tributación por el Impuesto General Indirecto Canario –en adelante IGIC o I.G.I.C. indistin-

<sup>410</sup> Artículo 31.2 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en la redacción dada por el artículo 30.4 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre.

<sup>411</sup> Artículo 47 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

tamente— las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades ZEC a otras entidades de la Zona Especial Canaria.

Darán derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios recibidos por dichas entidades, o de la carga impositiva implícita en los mismos, así como de las cuotas satisfechas a la Hacienda Pública, en la medida en que los correspondientes bienes y servicios se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de estas operaciones exentas.

Estarán igualmente exentas de IGIC las importaciones de bienes realizadas por las entidades de la Zona Especial Canaria.

4. Posibilidad de que el Consorcio de la ZEC establezca conciertos fiscales con las entidades locales para determinar una cifra global de tributación de ámbito local de las entidades ZEC<sup>412</sup>.
5. Aplicación de las tasas de inscripción y anual de permanencia en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria<sup>413</sup>. Las entidades ZEC están obligadas al pago de una tasa de inscripción de cuantía igual a 99.832 pesetas –600 euros– que se devenga en el momento de practicar en asiento de inscripción de la entidad en el Registro.

Están igualmente obligadas a satisfacer anualmente una tasa de permanencia por importe de 149.747 pesetas –900 euros– que se devenga el 31 de diciembre de cada año y por cada año que las entidades figuren inscritas en el Registro.

## **Evolución normativa de la Zona Especial Canaria**

La regulación original de la Zona Especial Canaria, dictada por la Ley 19/1994, de 6 de julio, presentaba notables diferencias respecto a la regulación actual de dicho régimen especial. Hemos dejado constancia de que la regulación actual de la Zona Especial Canaria, y de las propias entidades ZEC, es consecuencia directa de las directrices marcadas por el documento de autorización de la Comisión Europea para la modificación del Régimen de la Zona Especial Canaria, comunicado a las autoridades españolas mediante carta de fecha 4 de febrero de 2000. Directrices que se incorporaron al ordenamiento interno español mediante las modificaciones que introdujo en la Ley 19/1994 el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

El presente apartado lo dedicamos a hacer un resumen de las principales modificaciones normativas introducidas en el texto original del Título V de la Ley 19/1994, de 6 de julio, con especial referencia a sus capítulos I y III que regulan respectivamente la creación, vigencia y ámbito de la Zona Especial Canaria y el régimen general de las entidades de la Zona Especial Canaria. Por su parte, los capítulos II, IV y V del Título V de la Ley 19/1994 regulan:

1. Capítulo II. Integrado por los artículos 32 a 40 ambos inclusive. El Consorcio y el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.
2. Capítulo IV. Artículos 53 a 62 ambos inclusive. Régimen especial de las entidades financieras. Dividido en cuatro secciones dedicadas al Régimen especial de las Entida-

---

<sup>412</sup> Artículo 48 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

<sup>413</sup> Artículo 50 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

des de Crédito –sección 1.ª, artículos 53 y 54–, Régimen especial de las Entidades de Seguros –sección 2.ª, artículo 55–, Bolsa de valores –sección 3.ª, artículos 56 a 61 ambos inclusive–, y, por último, Mercados secundarios oficiales –sección 4.ª, artículo 62–.

3. Capítulo V. Artículo 63. Régimen especial de las empresas que se dediquen a la producción, manipulación, transformación o comercialización de mercancías.

Las modificaciones normativas de que ha sido objeto el Título V de la Ley 19/1994, desde su redacción original hasta nuestros días, han sido introducidas sucesivamente por el Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero<sup>414</sup>, por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre<sup>415</sup> y, finalmente, por el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio<sup>416</sup>.

El siguiente resumen servirá para dejar constancia de las principales modificaciones introducidas en la regulación de la Zona Especial Canaria. Pretendemos que este resumen permita apreciar en qué medida la plena integración de Canarias en la UE, a partir de 1991, ha menoscabado el atractivo del régimen inicialmente concebido.

Comenzamos analizando la evolución normativa experimentada en el Capítulo I, del Título V, de la Ley 19/1994, actualmente denominado<sup>417</sup> "*Creación, vigencia y ámbito de la Zona Especial Canaria*" y que comprende los artículos 28 a 31, ambos inclusive.

1. *Creación y vigencia de la Zona Especial Canaria*

La regulación originaria de esta materia se confió al artículo 28 de la Ley 19/1994, en virtud del cual se creaba una Zona Especial en las Islas Canarias, presidida por el principio de estanqueidad, cuya finalidad era promover el desarrollo económico y social del archipiélago.

Para garantizar la estanqueidad de la Zona Especial Canaria, respecto al territorio de régimen común, su ámbito quedaría restringido, dentro de sus límites geográficos, por razón de los sujetos y de las actividades que resultasen autorizadas para acogerse a su régimen especial.

El Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, añadió un tercer párrafo al artículo 28 para limitar temporalmente la vigencia del régimen especial de la Zona Especial Canaria que, de ésta forma, pasaba de ser ilimitada en el tiempo a tener como límite prorrogable hasta el 31 de diciembre del año 2024, sin perjuicio de la autorización inicial y de las revisiones periódicas que debería realizar la Comisión de la Unión Europea.

El Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, añadió como finalidad de la ZEC la de promover la diversificación de la estructura productiva del archipiélago y trasladó al artículo 29 la limitación temporal de la ZEC recortándola además de forma notoria, de tal forma que, a partir de ese momento, la vigencia de la Zona Especial Canaria tiene como límite el 31 de diciembre del año 2008, prorrogable previa autorización de la Comisión Europea. Además este Real Decreto dispuso que la autorización de inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria tendría como límite el 31 de

<sup>414</sup> De reforma parcial de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

<sup>415</sup> De Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

<sup>416</sup> Por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y otras normas tributarias.

<sup>417</sup> Tras el cambio de denominación introducido por el Real Decreto-Ley 2/2000. Con anterioridad este capítulo llevaba por título "*Creación y ámbito de la Zona Especial Canaria*".

diciembre del año 2006, y que el mantenimiento de la Zona Especial Canaria está condicionado, en todo caso, al resultado de las revisiones periódicas que realice la Comisión Europea.

## 2. *Ámbito geográfico de aplicación*

El ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria se reguló originariamente mediante el artículo 29 de la Ley 19/1994. Este artículo dispuso que la ZEC se extendía a todo el territorio de las Islas Canarias, salvo en el caso de empresas que se dedicasen a la producción, transformación, manipulación y comercialización de mercancías cuya entrega o producción se realizase en la Zona Especial Canaria, empresas éstas que quedarían localizadas en las áreas que, dentro de dicho territorio, se determinasen por el Gobierno de la Nación, a propuesta del Gobierno de Canarias.

El Real Decreto-Ley 2/2000 supuso, respecto a la delimitación del ámbito geográfico de la ZEC; en primer lugar, que esta materia se regulase ahora por el artículo 30 de la Ley 19/1994; en segundo lugar, sustituyó la expresión "...cuya entrega o producción se realice en la Zona Especial Canaria" por el texto "...cuando éstas se produzcan, transformen o manipulen en la Zona Especial Canaria o se entreguen desde ésta"; y, por último, limitó la distribución insular y la superficie máxima de las áreas restringidas de la siguiente manera:

- a) En las islas de Gran Canaria y Tenerife, un máximo de cinco zonas limitadas, cuya superficie total no podría exceder de 150 hectáreas en cada isla.
- b) En la isla de La Palma, dos zonas limitadas, cuya superficie total no excedería de 50 hectáreas.
- c) En las islas de Fuerteventura, La Gomera, El Hierro y Lanzarote, una zona limitada por cada isla, cuya superficie unitaria no podría exceder de 25 hectáreas.

## 3. *Ámbito subjetivo de aplicación*

Materia regulada inicialmente por el artículo 30 de la Ley 19/1994 que disponía que la Zona Especial Canaria quedaría restringida, dentro de sus límites geográficos, a las entidades que fuesen autorizadas a inscribirse en el Registro Oficial de entidades de la Zona Especial Canaria. Para que se autorizase dicha inscripción, las entidades solicitantes debían reunir los siguientes requisitos:

- a) Tener personalidad jurídica propia.
- b) Tener la sede social, la efectiva dirección de los negocios y el establecimiento principal, dentro del ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. En ningún caso podrían tener establecimientos, ni siquiera de carácter accesorio, en el resto del territorio nacional.
- c) Constituir su objeto social la realización de las actividades comerciales, industriales y de servicios previstas en el Título V de la Ley 19/1994.
- d) Los propietarios de los capitales de las entidades ZEC deberían ser en todo caso personas o entidades no residentes en España, salvo los supuestos en que se autorizase expresamente lo contrario.

El Real Decreto-Ley 3/1996 modificó el contenido del requisito b) del artículo 30 para permitir a las entidades ZEC la apertura de establecimientos permanentes o sucursales en el resto del

territorio nacional: a los que no serían de aplicación los beneficios de la Zona Especial Canaria. Dichos establecimientos y sucursales quedaban obligados a llevar contabilidad separada. Además suprimió el requisito d) por lo que, a partir de entonces, ya no se exige que los propietarios del capital de las entidades ZEC sean no residentes en España.

La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, dio nueva redacción a los requisitos a), b) y c) del artículo 30 que exigirían a partir de ese momento<sup>418</sup>:

- a) Tener personalidad jurídica propia, *o constituir sucursales o establecimientos permanentes configurados como un centro de actividad diferenciado con autonomía de gestión y contabilidad independiente.*

*Asimismo, podrá ser autorizada la inscripción de aquellas entidades que siendo sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades carezcan de personalidad jurídica.*

- b) Tener, *al menos, la sede de la actividad Zona Especial Canaria, la efectiva dirección de la misma, y establecimiento permanente o sucursal dentro del ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.*

Con los requisitos que reglamentariamente se establezcan, las entidades Zona Especial Canaria podrán abrir establecimientos permanentes o sucursales en el resto del territorio nacional, a los que no serán de aplicación los beneficios de la Zona Especial Canaria. Dichos establecimientos y sucursales deberán llevar contabilidad separada respecto de la entidad Zona Especial Canaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

*Las entidades nacionales o extranjeras podrán abrir sucursales o establecimientos permanentes en régimen Zona Especial Canaria, los cuales deberán llevar contabilidad separada y ajustar su actuación al ámbito de aplicación de la Zona Especial Canaria.*

- c) Constituir su objeto social la realización de las actividades comerciales, industriales y de servicios *no excluidas reglamentariamente.*

Por último, la Ley 13/1996, añadió un apartado 3 al artículo 30 para regular literalmente que *"En materia de entidades financieras y de seguros se atenderá a las especialidades previstas en la legislación específica, de acuerdo con lo señalado en los artículos 53, 55 y 60 de la presente Ley"*.

En la actualidad la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la ZEC está contenida en el artículo 31 de la Ley 19/1994, según la redacción dada por el Real Decreto-Ley 2/2000 e incluye, y amplía, los requisitos que en la normativa anterior exigía el artículo 30. Esta nueva delimitación del ámbito subjetivo de aplicación supuso un cambio radical de la regulación de tal forma que, en la actualidad, para ser entidad ZEC se tienen que cumplir los siguientes dos requisitos:

- a) Sólo podrán ser entidades ZEC las personas jurídicas de nueva creación. Por tanto ya no podrán ser entidades ZEC aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que carezcan de personalidad jurídica, ni las sucursales o establecimientos permanentes de entidades nacionales o extranjeras. Además no podrá ser entidad ZEC una persona jurídica preexistente, se tiene que constituir una nueva persona ju-

---

<sup>418</sup> Transcribimos el texto nuevo en letra cursiva.



rídica para que pueda ser entidad ZEC, incluso, para ejercer una actividad que se viniese ejerciendo anteriormente bajo otra titularidad. En consecuencia se ha restringido de forma notable el ámbito subjetivo.

b) Tienen que ser inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC. Para poder ser inscritas en este Registro Oficial las personas jurídicas de nueva creación deberán reunir los siguientes requisitos:

1. Deberán tener su domicilio social y la sede de dirección efectiva dentro del ámbito geográfico de la ZEC cuando antes, sin embargo, la Ley 13/1996 sólo exigía que estuviese dentro del ámbito geográfico de la ZEC la sede de la actividad ZEC y su dirección efectiva, pudiendo estar fuera de dicho ámbito el domicilio social, el domicilio fiscal y la sede y la dirección efectiva del resto de actividades de la entidad.

2. Al menos uno de los administradores de la entidad tiene que residir en Canarias. Requisito completamente novedoso respecto a anteriores redacciones.

3. Su objeto social tiene que consistir en la realización, dentro del ámbito de la zona Especial Canaria, de actividades económicas de las contempladas en el anexo del Real Decreto 2/2000. Este requisito se vuelve más restrictivo que el original al exigir que, además de consistir el objeto social en la realización de unas actividades concretas, ahora incluya una restricción geográfica al tener que desarrollar sólo determinadas actividades *"en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria"*, convirtiéndose el resto de actividades –las desarrolladas por la entidad ZEC fuera del ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria– en accesorias o complementarias.

4. Realizar en los dos primeros años posteriores a su autorización una inversión mínima en activos fijos –tanto materiales como inmateriales– de 100.000 euros (16.638.600 pesetas), situados o recibidos en el ámbito geográfico de la ZEC. Además tales activos deberán ser utilizados dentro del ámbito geográfico de la ZEC y tendrán que ser necesarios para desempeñar las actividades que lleve a cabo la entidad en el ámbito geográfico de la ZEC. Además no computarán a efectos del cumplimiento de este requisito los activos adquiridos mediante operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.

Los activos deberán permanecer en el patrimonio de la entidad ZEC durante todo el período de disfrute de este régimen, o durante su vida útil si fuera menor, sin ser objeto de transmisión. Tampoco podrán ser objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo que se trate del objeto social o actividad de la entidad de la Zona Especial Canaria, y siempre que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes.

El legislador permite transmitir estos activos, sin considerar incumplido el requisito de permanencia, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en nuevos elementos del activo fijo en las mismas condiciones dentro del plazo de un año. Tratándose de activos usados, éstos no podrán haberse aplicado anteriormente al cumplimiento de este requisito en otra entidad ZEC.

5. Crear un mínimo de cinco puestos de trabajo en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria dentro de los seis meses siguientes a su autorización y mantener como mínimo en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de

disfrute de este régimen. Cuando se haya ejercido anteriormente la misma actividad bajo otra titularidad, se exigirá una creación neta de, al menos, cinco empleos en el territorio español.

6. Por último, se exige a las entidades ZEC para ser inscritas en el Registro Oficial, la presentación de una memoria descriptiva de las actividades económicas a desarrollar que avale su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo económico y social de las Islas Canarias. El contenido de la memoria será vinculante para la entidad, salvo variación de esas actividades, previa autorización expresa del Consejo Rector.

#### 4. *Ámbito objetivo de aplicación*

Esta materia fue regulada en sus orígenes por el artículo 31 de la Ley 19/1994, disponiendo que las entidades ZEC solamente podrían realizar operaciones con no residentes sin establecimiento permanente en España o con otras entidades ZEC. Sin embargo podrían realizar operaciones con residentes en territorio español en relación con las actividades de producción de bienes corporales, en la forma que reglamentariamente se determinase, y para su instalación, podrían adquirir bienes de activo fijo procedentes del territorio común.

Se dejaba abierta la posibilidad de prohibir, limitar o condicionar –por vía reglamentaria– determinadas operaciones entre entidades ZEC, y entre éstas y no residentes en España, para evitar que el régimen de la Zona Especial Canaria se aplicase, directa o indirectamente, a actividades distintas de las incluidas en el ámbito objetivo de aplicación.

El Real Decreto-Ley 3/1996 modificó el contenido del artículo 31 para, en primer lugar, permitir a las entidades ZEC realizar operaciones dentro y fuera del ámbito objetivo de la Zona Especial Canaria –modificación que fue consecuencia directa de haber permitido a las entidades ZEC abrir establecimientos permanentes o sucursales en el resto del territorio nacional en la nueva redacción del requisito b) del artículo 30.2– y, en segundo lugar, especificar la forma en que las entidades ZEC podrían realizar operaciones fuera del ámbito subjetivo.

Las operaciones realizadas fuera el ámbito objetivo de la ZEC deberían ser canalizadas a través de los establecimientos permanentes y sucursales situados en el resto del territorio nacional y ser comunicadas fehacientemente al Consejo Rector del Consorcio de la ZEC.

El Real Decreto-Ley 3/1996 vino a suprimir la posibilidad de prohibir, limitar o condicionar –por vía reglamentaria– determinadas operaciones entre entidades ZEC, y entre éstas y no residentes en España, para evitar que el régimen de la Zona Especial Canaria se aplicase, directa o indirectamente, a actividades distintas de las incluidas en el ámbito objetivo de aplicación y sustituyó este mecanismo por un régimen especial de control indefinido por la Ley.

Por último, la Ley 13/1996, añadió la posibilidad de que las entidades ZEC realizaran operaciones con no residentes con establecimiento permanente en España.

Las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 2/2000 en la Ley 19/1994 supusieron, en relación con esta materia, que no exista en la normativa vigente ningún artículo específico dedicado a la delimitación del ámbito objetivo de aplicación, consecuencia de que la actual regulación de la Zona Especial Canaria permite a las entidades ZEC realizar operaciones con cualquier tipo de persona o entidad, con independencia de cual sea su lugar de residencia.

Para finalizar este epígrafe dedicado a la Zona Especial Canaria trataremos de plasmar la evolución normativa experimentada en el Capítulo III, del Título V, de la Ley 19/1994, actualmente denominado<sup>419</sup> *"Régimen general de las entidades de la Zona Especial Canaria"* y que comprende los artículos 41 a 52, ambos inclusive.

#### 5. Entidades acogidas al régimen de la ZEC

El artículo 40 de la Ley 19/1994, en su redacción original, disponía que los requisitos que debían reunir en su constitución las entidades ZEC, además de los que les fuesen exigibles por la legislación vigente en el Estado español según la naturaleza jurídica que tuviesen o la forma mercantil que adoptasen, serían:

- a) El número de socios fundadores y de administradores podría quedar reducido a uno.
- b) Al menos uno de los administradores debería residir en el archipiélago canario.
- c) Los títulos representativos del capital social, en su caso, podrían ser emitidos al portador.
- d) El capital de las sociedades mercantiles acogidas a la Zona Especial Canaria tendría que ser, como mínimo, de 1.000.000 de pesetas y encontrarse totalmente desembolsado en el momento de la constitución de la sociedad.

El Real Decreto-Ley 3/1996 dio nueva redacción al requisito c) del artículo 40, que quedaría redactado para lo sucesivo de la siguiente manera: *"c) Los títulos representativos del capital social, en su caso, podrán ser emitidos al portador. Sin embargo, los de titularidad de residentes en España deberán ser nominativos"*.

Por su parte, la Ley 13/1996, modificaría el contenido de los requisitos b), c) y d) del artículo 40 que, para lo sucesivo y hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 2/2000, quedarían redactados de la siguiente manera:

*"b) Al menos uno de los apoderados en gestión y representación deberá residir en el archipiélago canario"*. Se sustituyó el término *"administradores"* por *"apoderados en gestión y representación"* bastando por tanto a partir de ese momento que residiese en el archipiélago canario alguien que ostentase poder de representación de la entidad.

*"c) Los títulos representativos del capital social, en su caso, podrán ser emitidos al portador, con las excepciones previstas en esta Ley. En todo caso, deberán ser nominativos los títulos representativos del capital social de las entidades Zona Especial Canaria que queden sometidas al régimen de transparencia fiscal conforme a lo dispuesto en el artículo 44 de esta Ley"*. Se convierten en nominativos los títulos representativos del capital social de las entidades ZEC transparentes para poder identificar a los socios titulares del capital e imputarles las bases imponibles positivas obtenidas por la entidad ZEC.

*"d) Con las excepciones que se establecen en los artículos 53.1 y 59.2 de esta Ley, el capital de las sociedades mercantiles acogidas a la Zona Especial Canaria habrá de ser, como mínimo, de 500.000 pesetas y encontrarse totalmente desembolsado en el momento de la constitución de la sociedad"*. Se reduce la cuantía del capital mínimo exigido que pasa de un millón a quinientas mil pesetas.

---

<sup>419</sup> Tras el cambio de denominación introducido por el Real Decreto-Ley 2/2000. Con anterioridad este capítulo llevaba por título *"Régimen general de las entidades ZEC"* y estaba integrado por los artículos 40 a 52, ambos inclusive.

Tras las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 2/2000 –en adelante RDL o R.D.L., indistintamente–, de 23 de junio, el artículo 40 de la Ley 19/1994 quedó dedicado a regular el "Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria".

Por último, analizaremos la evolución normativa experimentada en el Capítulo III, del Título V, de la Ley 19/1994, actualmente denominado<sup>420</sup> "Régimen general de las entidades de la Zona Especial Canaria" y que comprende los artículos 41 a 52, ambos inclusive.

#### 6. Procedimiento de inscripción de las entidades de la ZEC

El artículo 41 de la Ley 19/1994, tanto en su redacción original como en la redacción dada por la Ley 13/1996<sup>421</sup>, regulaba el procedimiento de constitución de las entidades ZEC y su proceso de inscripción en el Registro Oficial de entidades de la Zona Especial Canaria.

En ambas redacciones el procedimiento para constituir una entidad ZEC se iniciaba con la solicitud previa de los promotores de la entidad al Consorcio de la ZEC. A dicha solicitud se debía unir una memoria descriptiva de las actividades a desarrollar y realizar un depósito o aval por importe de la tasa de establecimiento. El Consejo Rector de la ZEC podría conceder o no la autorización previa. En caso de denegación, ésta debería ser motivada, y, en caso de concesión, la misma vincularía la actuación posterior del órgano. La Ley 13/1996 añadió un segundo párrafo al artículo 41.1 que supuso la introducción del silencio administrativo positivo a los tres meses de presentada la solicitud de autorización previa.

Una vez obtenida la autorización previa<sup>422</sup>, los promotores procederían a constituir la entidad ante fedatario público. Las sociedades anónimas y limitadas podían presentar al Registro Oficial de entidades ZEC sus cuentas anuales de forma abreviada con independencia de cual fuese su activo, volumen de negocio y número de empleados.

#### 7. El control de cambios vigente hasta el RDL 2/2000 de 23 de junio

Los cobros, pagos y transferencias entre entidades ZEC y residentes en el extranjero, realizadas tanto desde el interior hacia el exterior como en sentido inverso, se encontraban totalmente liberalizados siempre que se derivasen de actos, negocios, transacciones y operaciones de toda índole llevados a cabo entre ambos tipos de entidad.

Esta regulación del control de cambios para las entidades ZEC, así como para los no residentes que realizasen todo tipo de operaciones con entidades ZEC, fue encomendada al artículo 42 hasta que el RDL 2/2000 suprimió la sección dedicada al control de cambios y utilizó el artículo 42 para regular el régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades ZEC.

<sup>420</sup> Tras el cambio de denominación introducido por el Real Decreto-Ley 2/2000. Con anterioridad este capítulo llevaba por título "Régimen general de las entidades ZEC" e incluía el artículo 40. El capítulo III se dividía en tres secciones hasta la reforma introducida por el Real Decreto-Ley 2/2000. La sección primera contenía las que se denominaban "Disposiciones Generales", la sección segunda regulaba el "Control de cambios" y, por último, la sección tercera desarrollaba el "Régimen Fiscal" de las entidades ZEC. La nueva redacción del capítulo III del Título V de la Ley 19/1994 dada por el Real Decreto-Ley 2/2000 supuso, entre otras cosas, la supresión de la sección dedicada al control de cambios, al desaparecer dicho mecanismo de control sobre las entidades ZEC que, hasta ese momento debían ser consideradas entidades no residentes a efectos de la legislación vigente en materia de control de cambios y de inversiones extranjeras.

<sup>421</sup> La nueva redacción del artículo 41 dada por la Ley 13/1996 permitía ser entidades ZEC a las entidades preexistentes y a los establecimientos permanentes y sucursales.

<sup>422</sup> Por resolución estimatoria expresa –tanto en la redacción originaria como en la de la Ley 13/1996–, o por silencio administrativo –sólo en la redacción de la Ley 13/1996–.

## 8. El régimen fiscal de las entidades ZEC

Hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, el régimen fiscal de las entidades ZEC estuvo encomendado a la sección tercera del capítulo III, del Título V de la Ley 19/1994. Esta sección se dividía en diez artículos –artículos 43 a 52 ambos inclusive– que regulaban el régimen tributario de las entidades ZEC tanto en los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas –artículos 43 y 44–, como en el Impuesto General Indirecto Canario –artículo 46–, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –artículo 45–, Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias y Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías (tarifa especial) –artículo 47–, tributación local –artículos 48 y 49–, y, finalmente, tasas aplicables a las entidades ZEC –artículo 50–.

La exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se ha mantenido prácticamente inalterada. Sin embargo, hasta la aprobación del RDL 2/2000, la exención del artículo 45 de la Ley 19/1994 presentaba los siguientes rasgos diferenciados:

1. Quedaban exentas las adquisiciones de bienes y derechos destinados por la entidad ZEC al desarrollo de su actividad siempre que tales bienes y/o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse *"...en territorio canario"*. El RDL 2/2000 encomienda la regulación de esta exención al artículo 46.a) que sustituye la expresión *"...en territorio canario"* por *"...en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria"*.

Esta nueva delimitación de la exención implica que las entidades ZEC que se dediquen a la producción, transformación, manipulación y/o comercialización de mercancías, cuando éstas se produzcan, transformen o manipulen en la Zona Especial Canaria, o se entreguen desde ésta, sólo se podrán acoger a la exención respecto de las adquisiciones de bienes y derechos que destinen al desarrollo de su actividad y que se encuentren situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse dentro de las áreas ZEC restringidas. Sin embargo, en la redacción anterior, podían estar situados, podían ejercitarse o debían cumplirse en cualquier parte del territorio canario.

Para el resto de entidades ZEC, el cambio de redacción no ha tenido trascendencia alguna, por coincidir el ámbito geográfico de la ZEC con el territorio del archipiélago canario.

2. La exención de actos jurídicos documentados otorgada por el artículo 45.c) –hoy 46.c)– era más restrictiva al exigir que las operaciones, actos y contratos exentos tenían que ser formalizados en territorio canario. La regulación de esta exención por el RDL 2/2000, contenida a partir de entonces por el artículo 46.c) de la Ley 19/1994, sustituye la expresión *"...formalizados en territorio canario"* por la frase *"...vinculados a las operaciones realizadas por las citadas entidades en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria"* con total independencia, por tanto, del lugar en que se formalicen las operaciones societarias cuya exención se pretenda.

La única modificación experimentada en la regulación de la exención de Impuesto General Indirecto Canario, exención que recogía originariamente el artículo 46 de la Ley 19/1994 y que posteriormente, tras la aprobación del RDL 2/2000, dispone el artículo 47, se refiere al tipo de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades ZEC que quedan exentas del impuesto.

El artículo 46, en su redacción original, dejaba exentas de IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades ZEC que tuviesen como destinatarios a otras entidades ZEC o a no residentes en España. Sin embargo, el nuevo artículo 47, tras la redacción dada por el RDL 2/2000, deja exentas de IGIC exclusivamente a las entregas de bienes y prestacio-

nes de servicios realizadas por las entidades ZEC que tengan como destinataria a otra entidad ZEC, suprimiendo la exención a favor de no residentes en España.

El RDL 2/2000 supuso además la supresión de la exención para las entidades ZEC del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias y de la Tarifa especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, dispuesta anteriormente por el artículo 47 de la Ley 19/1994.

Las disposiciones legales a favor de las entidades ZEC en materia de tributos locales, artículos 48 y 49 de la Ley 19/1994, se han mantenido prácticamente invariables desde sus orígenes hasta la actualidad.

Por lo que respecta a las tasas aplicables a las entidades ZEC, entendemos que hay que dejar constancia de que el contenido del artículo 50 de la Ley 19/1994 es básicamente el mismo con la salvedad de que la nueva redacción dada por el RDL 2/2000 fija la cuantía de ambas tasas –Tasa de Inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria y Tasa anual de permanencia en el citado Registro– mientras que la antigua redacción del artículo 50, en su apartado 5, encomendaba la fijación de las cuantías de las mismas a Real Decreto, labor ésta que asumió el RDL 2/2000.

Hemos dejado para el final precisamente aquella parte del capítulo III del Título V de la Ley 19/1994 en la que el RDL 2/2000 introdujo mayores modificaciones. Esta parte es precisamente la tributación directa de las entidades ZEC que en la actual regulación, dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, es radicalmente contrapuesta a la redacción originaria.

Entendemos que la actual regulación del régimen fiscal de las entidades ZEC en el Impuesto sobre Sociedades ha quedado suficientemente descrita con anterioridad, motivo éste por el que nos centraremos ahora en el régimen fiscal que, en materia de Impuesto sobre Sociedades, diseñó para las entidades ZEC el legislador en 1994<sup>423</sup>.

El régimen fiscal en materia de Impuesto sobre Sociedades previsto por la Ley 19/1994 hasta el 25 de junio de 2000 se fundamentaba en los siguientes principios:

1. Principio general. Las entidades ZEC estarían sujetas por obligación personal de contribuir al Impuesto sobre Sociedades al tipo del 1% por las operaciones que realizasen en la Zona Especial Canaria.
2. A partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 3/1996 las entidades ZEC quedaban sometidas al régimen de transparencia fiscal<sup>424</sup>, aún cuando todos sus socios fuesen personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal, los valo-

---

<sup>423</sup> Vigente con pequeñas modificaciones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 2/2000 que tuvo lugar el día 25 de junio de 2000, de conformidad con lo preceptuado por la disposición final tercera del RDL 2/2000.

<sup>424</sup> Recordar que a partir del 1 de enero de 1996, fecha de entrada en vigor de la Ley 43/1995, el sometimiento al régimen de transparencia fiscal implica básicamente que:

1. El sujeto pasivo determina su base imponible conforme a las reglas contenidas en la Ley 43/1995.
2. Una vez determinada de esta forma su base imponible, ésta se somete a tributación por el Impuesto sobre Sociedades, practicando la correspondiente liquidación del tributo.
3. La entidad imputará a sus socios sujetos pasivos por obligación personal de contribuir los siguientes conceptos:
  - a) Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad transparente. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas del Impuesto sobre Sociedades.
  - b) Las deducciones y bonificaciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.
  - c) Los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.
  - d) La cuota satisfecha por la sociedad transparente por el Impuesto sobre Sociedades, así como la cuota que hubiese sido imputada a dicha sociedad.

res representativos de su capital social estuviesen admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o una persona jurídica de Derecho público fuese titular de más del 50% de su capital.

3. Los títulos representativos del capital social de la entidad podrían ser no nominativos cuando todos sus socios fuesen personas o entidades no residentes en territorio español.
4. Los socios residentes en Estados no miembros de la Unión Europea disfrutarían del régimen de exención de la obligación real de contribuir previsto para residentes en otros Estados miembros de la UE en el artículo 17 de la Ley 18/1991, de 6 de junio<sup>425</sup>, y en el artículo 46 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre<sup>426</sup>, cuando percibiesen rendimientos, incrementos de patrimonio y distribuciones de beneficios en el ámbito de la ZEC<sup>427</sup>.

En resumen, las entidades ZEC tributarían a tipo de gravamen fijo del 1%, de tal forma que el tipo de gravamen a aplicar sobre la base imponible no dependía de factores como el número de empleos creados, el número de años transcurridos desde la autorización de la entidad, etc., manteniéndose inalterado durante todo el tiempo que la entidad permaneciese inscrita como entidad ZEC en el Registro Oficial. Además los socios no residentes quedaban exonerados de todo tipo de tributación, ya que, las entidades sometidas a régimen de transparencia fiscal no imputan bases imponibles positivas a los socios no residentes y éstos quedaban exentos en la obligación real de contribuir respecto de los rendimientos, incrementos de patrimonio y distribuciones de beneficios en el ámbito de la ZEC.

### 4.3. LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (RIC)

Dedicamos la última parte de este capítulo a analizar la regulación de la Reserva para Inversiones en Canarias –en adelante RIC– basándonos en las consultas vinculantes respondidas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en relación con esta materia y en el *"Informe de la comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias"*<sup>428</sup>, Comisión constituida por el Secretario de Estado de Hacienda, mediante Resolución de 30 de junio de 2000, cuyo objetivo consistía en analizar los problemas derivados de la aplicación de este incentivo fiscal.

La Comisión concretó el objetivo principal de sus trabajos en la búsqueda de soluciones interpretativas de la normativa legal vigente que fueran capaces de superar los problemas suscitados en la aplicación de la RIC, no sólo para el futuro, sino también para el presente y, en la medida de lo posible, incluso para las dotaciones y empleos de la reserva ya realizados en el pasado.

La Reserva para Inversiones en Canarias, creada por el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias<sup>429</sup>, es un beneficio fiscal

<sup>425</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas vigente hasta el 31 de diciembre de 1998.

<sup>426</sup> Ley del Impuesto sobre Sociedades, aún actualmente en vigor.

<sup>427</sup> Según disponía el artículo 44.2 en la redacción dada por el artículo 61, siete de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre.

<sup>428</sup> Publicado en la Revista del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF), número 236, de 1 de diciembre de 2000. Páginas de la 69 a la 118 ambas inclusive. Disponible también en la página «Web» de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias <http://www.gobcan.es/tributos/html/indice/indice.htm>.

<sup>429</sup> El artículo 27 se encuentra incluido dentro del Capítulo II –Medidas fiscales– del Título IV de la Ley 19/1994.

que pretende fomentar la inversión empresarial productiva y la creación de infraestructuras públicas en el Archipiélago Canario.

En palabras de la exposición de motivos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el régimen de la RIC ofrece *"...la posibilidad de que los empresarios canarios puedan acceder a cuotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos"*.

Para conseguir tales fines, en la actualidad, el artículo 27 regula el incentivo fiscal de la siguiente manera:

*"Artículo 27. Reserva para inversiones en Canarias.*

*1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.*

*2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.*

*En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.*

*A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que corresponda a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

*Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese deducido del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.*

*3. La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.*

*4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:*

*a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.*

*Tratándose de activos fijos usados éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa.*

*b) La suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de Deuda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales Canarias o de sus empresas públicas*



*u Organismos Autónomos<sup>430</sup>, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones.*

*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.*

*c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar al disfrute de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto<sup>431</sup>.*

*5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el apartado a) del artículo anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.*

*Cuando se trate de los valores a los que se refieren los apartados b) y c) del citado artículo, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.*

*Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.*

*6. Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reserva para inversiones habidas con posterioridad al período de permanencia a que se refiere el apartado 5, no se integrarán en la base imponible a menos que se materialice el equivalente de su importe como una nueva dotación a la reserva para inversiones que deberá cumplir todos los requisitos previstos en esta norma.*

*La dotación correspondiente al importe de la disminución sufrida no dará derecho a la reducción de la base imponible prevista en el apartado 1.*

*7. El disfrute del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversiones y con la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

*8. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.*

*Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible.*

<sup>430</sup> El artículo único, tres, 1 del Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, suprimió el párrafo tercero de esta letra b) que originalmente disponía: "De no existir oferta suficiente de deuda cualificada de las instituciones canarias, para cubrir la demanda para la materialización de la reserva, excepcionalmente aquélla podrá sustituirse por Deuda Pública del Estado".

<sup>431</sup> Apartado c) según redacción dada por el artículo único, tres, 2 del Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero. Hasta esa fecha el apartado c) exigía que las entidades en cuyo capital se invirtiesen las dotaciones a la RIC estuviesen domiciliadas en Canarias y desarrollasen en el archipiélago su actividad principal. A partir del Real Decreto-Ley 3/1996 basta con que las sociedades desarrollen en el archipiélago su actividad sin necesidad de que se encuentren domiciliadas en el mismo.

*9. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.*

*La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.*

*Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a 8 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas".*

Dotando la Reserva para Inversiones en Canarias, los empresarios y profesionales establecidos en Canarias, pueden conseguir que queden exentos de gravamen en su Impuesto personal sobre la Renta –ya sea el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes– hasta el 90% de los beneficios obtenidos en el archipiélago y que se reinviertan en Canarias en aquellas categorías de activos y condiciones que determina la Ley.

Conviene destacar que, tal y como afirma la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias, el beneficio fiscal derivado de la RIC tiene una especial intensidad si se compara con otros incentivos que se aplican en nuestro sistema fiscal a la inversión empresarial y a la localización de la actividad productiva. Así, la RIC no da lugar a un mero diferimiento en el gravamen sino a una auténtica exención del mismo, a diferencia de lo que sucedía con el régimen previsto para la reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 21 de la Ley 43/1995<sup>432</sup>, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y de manera similar al régimen de auténtica exención que preveía el artículo 127 de la Ley 43/1995, para las entidades de reducida dimensión, hasta que la nueva redacción dada por el artículo 1.º, décimo, de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, derogase tal exención sustituyéndola por un incentivo de menor intensidad<sup>433</sup>.

Por otra parte, frente a los incentivos tradicionales a la inversión, que operan como deducciones en la cuota con porcentajes del 5 ó 10% del importe invertido, la RIC puede llegar a tener

<sup>432</sup> Hasta su derogación por la disposición derogatoria única.cinco de la Ley 24/2001.

<sup>433</sup> El incentivo al que nos referimos, denominado "*Reinversión de beneficios extraordinarios*" y regulado por el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, suponía no incluir en la base imponible del impuesto las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o, en los fondos propios, de todo tipo de entidades que otorgasen una participación no inferior al 5 por 100 y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que la contraprestación total obtenida de las citadas transmisiones se reinvirtiese en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

A pesar de la exención inicial que concedía el legislador, la renta que no tributaba en el período impositivo en que se obtenía debía integrarse posteriormente en la base imponible del impuesto de la siguiente manera:

a) Por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venciera el plazo de reinversión –tres años a partir de la fecha en que tuvo lugar la transmisión de la que derivó la renta cuya tributación se difería–.

b) En caso de reinversión de la contraprestación obtenida en elementos amortizables, la integración de la renta en la base imponible podría realizarse según el método a) anterior o, alternativamente y a elección del sujeto pasivo, en los períodos impositivos en que se amortizasen los elementos en que se materializaba la reinversión.

La nueva redacción del artículo 127 de la Ley 43/1995, dada por la Ley 50/1998, supuso eliminar la exención para las plusvalías obtenidas por las empresas de reducida dimensión en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, hasta el límite de cincuenta millones de pesetas, sustituyéndose la exención por un sistema de amortización acelerado.

un efecto equivalente a una deducción en cuota del 35% –en el Impuesto sobre Sociedades– y hasta del 48% –en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas– del importe invertido con un límite sobre cuota de hasta el 90%, dando por tanto lugar a cuotas líquidas reducidas<sup>434</sup> si se utiliza el incentivo de forma intensa.

La RIC debe enmarcarse en el tratamiento diferenciado que el ordenamiento jurídico interno, principalmente la Disposición Adicional Tercera de la Constitución Española y el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Canarias<sup>435</sup>, ofrece a la economía canaria para paliar las dificultades estructurales que para su desarrollo suponen las especiales condiciones geográficas en que ha de producirse.

En el ámbito supranacional, la normativa comunitaria permite considerar a los incentivos fiscales contenidos en la Ley 19/1994, entre los que se encuentra la RIC, como ayudas al desarrollo regional compatibles con el mercado común, de acuerdo con la excepción a la regla general de prohibición de las ayudas de Estado contenida en el artículo 87.3.a) del Tratado de la Unión Europea, en los términos expuestos al Gobierno español en la Carta remitida por la Comisión de la Unión Europea el 23 de enero de 1998<sup>436</sup>.

La aplicación práctica del incentivo se encuentra delimitada por los siguientes elementos básicos configuradores de la RIC:

### **Ámbito subjetivo de aplicación de la R.I.C.**

Se encuentra delimitado por los apartados 1 y 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994 que establecen que podrán dotar la RIC las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa.

Por su parte, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en contestación a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001, concluye en su contestación 1.<sup>a</sup> que podrán acogerse a la RIC *"...las sociedades y demás entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que realicen actividades económicas. No es necesario que dichos sujetos estén domiciliados en el archipiélago pero sí que dispongan de establecimientos situados en Canarias cuya actividad económica, realizada efectiva y materialmente en las islas, haya generado beneficios"*<sup>437</sup>.

---

<sup>434</sup> Recordar en éste punto que el límite máximo de deducción sobre cuota actualmente vigente para determinadas inversiones en Canarias podría llegar hasta el 81% cuando el importe de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica prevista en el artículo 33 de la Ley 43/1995 y por la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación del artículo 33 bis de la citada Ley, y que corresponda a gastos efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

<sup>435</sup> Aprobado por Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto.

<sup>436</sup> SG(98) D/0669.

<sup>437</sup> El carácter vinculante de una contestación se podrá invocar en aquellas materias que delimitan los apartados 4 y 5 del artículo 107 de la Ley General Tributaria, complementados y desarrollados por el Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración Tributaria. Recordar que el carácter vinculante de una respuesta obliga a la Administración Tributaria a aplicar a partir del momento de la contestación el criterio expuesto o la interpretación dada, con las garantías jurídicas que ello implica para los administrados.

En consecuencia, y respecto a las personas físicas que quedan incluidas en el ámbito subjetivo de aplicación de la RIC, cabe afirmar que podrán dotar la Reserva para Inversiones en Canarias aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen la renta obtenida en la realización de actividades económicas en régimen de estimación directa en cualquiera de sus modalidades –normal o simplificada– puesto que ambas son modalidades de la estimación directa, tal y como expresamente señala el artículo 25.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>438</sup>.

Además, las personas físicas que determinen la renta obtenida en la realización de actividades económicas en régimen de estimación directa en cualquiera de sus modalidades podrán dotar la RIC con los rendimientos netos que hayan obtenido por la realización, mediante establecimientos situados en Canarias, de cualquier clase de actividad económica, tenga ésta carácter empresarial o profesional.

La duda se podría plantear al comprobar que el primer párrafo del artículo 27.9 de la Ley 19/1994 dispone textualmente "*...tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas...*". De una simple lectura de este párrafo se podría llegar a la conclusión de que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sólo tiene derecho a dotar la RIC aquellos sujetos pasivos que determinen la renta obtenida en la realización de actividades empresariales en régimen de estimación directa, excluyéndose por tanto a aquellos otros sujetos pasivos que determinen la renta obtenida en la realización de actividades profesionales en régimen de estimación directa.

Sin embargo, una interpretación sistemática del citado precepto, tal y como apunta la Comisión para el análisis de la RIC, obliga a ponerlo en relación con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que con carácter general, y en particular en su artículo 55.2<sup>439</sup> al remitirse a los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, sustituye la tradicional mención separada a las actividades empresariales y profesionales por la mención conjunta a las actividades económicas<sup>440</sup>. Además, la exclusión de los rendimientos netos procedentes de las

<sup>438</sup> El artículo 25.1 Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone textualmente que, "*De acuerdo con lo previsto en el artículo 45.2 de la Ley del Impuesto, existirán los siguientes regímenes de determinación de los rendimientos de actividades económicas:*

1.º *Estimación directa, que tendrá dos modalidades, normal y simplificada.*

2.º *Estimación objetiva.*

En este mismo sentido véase la respuesta a consulta vinculante de fecha 25/04/2001 que da la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en su respuesta 1.º a).

<sup>439</sup> El artículo 55.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, dispone: "*2. Deducciones en actividades económicas.*

*A los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción.*

*No obstante, estos incentivos sólo serán de aplicación a los contribuyentes en régimen de estimación objetiva cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado régimen.*"

<sup>440</sup> En este mismo sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en respuesta a consulta vinculante de fecha 25/04/2001 al manifestar que: "*...b) Las personas físicas podrán dotar la RIC con los rendimientos netos que hayan obtenido por la realización de cualquier clase de actividad económica, sea ésta de carácter empresarial o profesional, ya que la referencia a las "actividades empresariales", contenida en el citado apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, ha de entenderse sustituida por la de "actividades económicas" que en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se utiliza, con carácter general y en particular en el artículo 55.2 al remitirse a los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, como comprensiva tanto de las actividades empresariales en sentido estricto como de las profesionales*".

actividades profesionales, no respondería al espíritu de la Ley 19/1994, uno de cuyos principios inspiradores, según su exposición de motivos, es la incorporación de incentivos fiscales que generen "*decisiones inversoras*", comportamiento económico posible y deseable tanto en empresarios como en profesionales.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas que no estén obligados a llevar contabilidad, ni por la normativa del propio impuesto ni por el Código de Comercio, también podrán acceder al beneficio fiscal derivado de la dotación de la RIC, siempre que, aún no estando obligados, decidan llevar su contabilidad en la forma exigida por el Código de Comercio y su normativa de desarrollo, con la finalidad de cumplir los requisitos exigidos por el artículo 27.3 de la Ley 19/1994.

El artículo 27.9 dispone que la RIC se aplicará a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a 8 del propio artículo 27, y en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas: lo que supone que todas las personas físicas que quieran aplicar la RIC han de dotar una reserva que "*...deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa*".

El cumplimiento de este requisito exige la existencia de una contabilidad que cumpla unos requisitos técnicos mínimos; requisitos que actualmente están recogidos en el Código de Comercio y desarrollados en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. No cabe hablar de dotación de una reserva si ésta no se encuadra en un balance llevado por el sistema de partida doble, que sea imagen fiel del patrimonio, en el que deberá tener reflejo el beneficio del ejercicio que resulte de la totalidad de las operaciones realizadas a lo largo del mismo. Tampoco podrá verificarse la indisponibilidad de la reserva, ni de los activos en los que ésta se haya materializado, si la contabilidad no se mantiene durante los ejercicios por los que aquella se prolongue.

En esta situación se encontrarán, a tenor de lo dispuesto en los artículos 86.2 de la Ley 40/1998 y 65 del Real Decreto 214/1999, quienes realicen actividades empresariales que no tengan carácter mercantil según el Código de Comercio, quienes se acojan a la modalidad de estimación directa simplificada, así como quienes se limiten a la realización de actividades profesionales. Todos ellos, por tanto, podrán aplicar la RIC si, pese a no estar obligados a ello con carácter general, disponen de la contabilidad completa exigida por la norma reguladora del incentivo.

La realización por un mismo sujeto pasivo del IRPF de varias actividades empresariales diferentes no debe suponer la obligación de efectuar dotaciones a la RIC independientes para cada una de ellas; con obligación de que se materialicen también de manera separada y ceñida a la actividad concreta que generó el beneficio con cargo al cual se dotó la reserva.

Según concluye la Comisión, "*...resulta más coherente con la estructura del Impuesto y con el espíritu de la RIC atender a la capacidad de ahorro y autofinanciación de cada sujeto pasivo, de forma que se calcule la dotación a partir del beneficio neto agregado de todas las actividades económicas que realicen, dotando una sola reserva que se podrá materializar, en su caso, en la adquisición de activos afectos a cualquiera de esas actividades económicas o de otras que realice en el futuro*".

Los rendimientos obtenidos por las comunidades de bienes que no sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, o por las demás entidades en régimen de atribución de rentas, como consecuencia de la realización de una actividad económica, podrán servir de base para la dotación de la RIC.

Los derechos y obligaciones derivados de la dotación de la RIC se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes en la misma proporción en la que a éstos se atribuyen los

rendimientos netos. Es decir, quien incluye en su base imponible los rendimientos obtenidos por la entidad en régimen de atribución de rentas es quien puede utilizarlos como base de cálculo para dotar la RIC y beneficiarse del incentivo fiscal, siempre que el rendimiento neto atribuido por la entidad se determine mediante el método de estimación directa.

Para ello, la dotación de la reserva debe realizarla cada uno de los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas, uniendo, a efectos de su cálculo, los rendimientos que le han sido atribuidos por la entidad a los obtenidos por la realización directa de otras actividades económicas. Por tanto, serán los socios, herederos, comuneros o partícipes de la entidad quienes contabilicen la reserva dotada, lo que les obligará a llevar contabilidad ajustada a las disposiciones del Código de Comercio de la parte proporcional que les corresponda de la actividad de la entidad.

La materialización de la reserva también deberá realizarla el miembro de la entidad, pudiendo invertir para ello, tanto en la actividad económica que realice a través de la entidad en régimen de atribución de rentas como en otras actividades que desarrolle de forma individual.

En la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la RIC, y respecto a las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, el Informe de la Comisión para el análisis de la RIC aborda tres cuestiones. En primer lugar resuelve sobre la aplicabilidad del incentivo a los distintos tipos de sociedades sometidas a régimen de transparencia fiscal –sociedades de profesionales<sup>441</sup>, de artistas y/o deportistas<sup>442</sup>, de mera tenencia de bienes y de cartera<sup>443</sup>–. En segundo lugar analiza las consecuencias que pueden tener las operaciones de reestructuración empresarial –fusiones y escisiones<sup>444</sup>– sobre las dotaciones a la RIC preexistentes en las sociedades involucradas en el proceso de reestructuración y, en último lugar, delimita quien detenta el derecho a disfrutar de los beneficios del incentivo en los supuestos de tributación consolidada y, en consecuencia, sobre quién recaen las obligaciones inherentes a la dotación de la RIC.

Según la Comisión podrán dotar la RIC las *"...sociedades transparentes de profesionales...en las mismas condiciones que el resto de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que, como es obvio, cumplan la totalidad de los requisitos exigidos para la correcta aplicación del beneficio fiscal"*. Entendemos que el beneficio fiscal es igualmente aplicable a las sociedades de artistas y deportistas sometidas al régimen de transparencia fiscal –artículo 75.1.c) de la Ley 43/1995– que utilizarán como base de cálculo de la dotación a la reserva, al igual que el resto de beneficiarios potenciales del incentivo, sólo aquella parte de sus beneficios que provengan de establecimientos situados en Canarias.

Los beneficios obtenidos por las sociedades transparentes tan sólo servirán como base para dotar la RIC para la propia entidad transparente, que es quien realiza la actividad económica, puesto que sus socios, sean personas físicas o jurídicas, recibirán un imputación de base imponible positiva que se habrá calculado tras deducir del resultado contable de la entidad sometida a régimen de transparencia, entre otras partidas, la dotación a la RIC fiscalmente deducible.

Por lo que respecta a las sociedades de mera tenencia de bienes y a las sociedades de cartera sometidas a régimen de transparencia fiscal, el informe de la Comisión establece que estos

<sup>441</sup> Artículo 75.1.b) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>442</sup> Artículo 75.1.c) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

<sup>443</sup> Artículo 75.1.a) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

<sup>444</sup> Cuyo régimen tributario especial se encuentra regulado por el Título VIII, Capítulo VIII (Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades.

tipos de sociedades transparentes no se podrán acoger al beneficio de la RIC puesto que *"sólo los beneficios procedentes de actividades empresariales o profesionales, y no los originados por la mera titularidad de elementos patrimoniales, deben servir para dotar la RIC, ya que, a tenor de los apartados 1, 2, 4 y 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la reserva debe nacer del beneficio generado por actividades realizadas por "...establecimientos situados en Canarias...", debiendo entenderse, de acuerdo con los objetivos que persigue la figura de la reserva, que la norma incorpora el concepto de establecimiento mercantil, es decir, aquel conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica que suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado"*<sup>445</sup>.

En los procesos de reestructuración empresarial en los que la sociedad absorbida o escindida haya previamente dotado y materializado la RIC, incluso en aquellos casos en que la materialización esté pendiente, como consecuencia de la operación de fusión o escisión se producirá una transmisión de los bienes en que la reserva se haya materializado o una eliminación de la reserva constituida antes del transcurso de los plazos contemplados en los apartados 4 y 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994, motivo éste por el que cabría plantearse si dicha transmisión de activos, o eliminación de reservas, supone un incumplimiento de los requisitos de la RIC.

Por aplicación de los principios de sucesión y subrogación que subyacen en la regulación de las indicadas operaciones, explicitados en los apartados 1 y 2 del artículo 104<sup>446</sup> de la LIS, no se pueden considerar incumplidos los requisitos que impone el régimen legal de la RIC cuando la operación se acoja al régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la citada Ley y la entidad absorbente, o la beneficiaria de la escisión, asuma todas las obligaciones que la entidad transmitente tenía pendientes de cumplir, a cuyo efecto deberá:

1. Dotar una reserva que supla la RIC que la transmitente anula, por el mismo importe que aquélla tuviese, indisponible durante el plazo de indisponibilidad que a aquélla le restara, y sujeta a los mismos requisitos de contabilización separada.
2. Materializar dicha reserva en el plazo de materialización que restase a la reserva anulada por la entidad transmitente.

---

<sup>445</sup> Criterio éste compartido por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en respuesta a consulta vinculante de fecha 25/04/2001 puesto que en su contestación 1.<sup>a</sup> responde, entre otras cuestiones, que *"la norma se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, es decir, a un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados"*. Más aún, la propia Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en su contestación 2.<sup>a</sup> a la consulta vinculante de fecha 25/04/2001 sostiene que *"Sin embargo, deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas (...). Esta circunstancia se apreciará en relación a los beneficios derivados de las inversiones en valores o inmuebles realizadas por las entidades que cumplan los requisitos del artículo 75.1.a) de la LIS (sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes)"*.

<sup>446</sup> Los apartados 1 y 2 del artículo 104 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), disponen textualmente:

*"Artículo 104. Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias.*

*1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 97 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente.*

*La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente.*

*2. Cuando la sucesión no sea a título universal, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.*

*La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente, en cuanto que estuvieren referidos a los bienes y derechos transmitidos...."*

3. En caso de que la reserva anulada por la transmitente ya hubiese sido materializada, la sucesora quedará obligada al mantenimiento de la titularidad de los bienes en los que se hubiera invertido hasta acabar el plazo legalmente exigido.

Tampoco se puede considerar incumplido el requisito de mantenimiento de los bienes en los que se materializó la RIC si éstos se transmiten como consecuencia de una aportación no dineraria que se acoja al citado régimen especial, siempre que la entidad adquirente mantenga la titularidad de los activos recibidos y la entidad aportante conserve la titularidad de las acciones adquiridas durante el período que reste hasta agotar el plazo del artículo 27.5 de la Ley 19/1994.

Por último, en caso de tributación consolidada, es cada sociedad individualmente considerada, y no el grupo en su conjunto, la que, partiendo de su beneficio independiente, puede dotar la RIC, siendo ella quien, en consecuencia, debe contabilizar la reserva dotada y quien queda obligada a materializarla.

Para terminar de delimitar el ámbito subjetivo de aplicación de la RIC, el Informe de la Comisión aborda el caso de los no residentes en España.

En este sentido, y a pesar de que los apartados 1 y 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994 sólo hablan de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como posibles beneficiarios del régimen de la RIC, la Comisión entiende que se debe interpretar, a tenor de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias<sup>447</sup>, que también cabe su aplicación a los sujetos pasivos del citado tributo que operen en España a través de un establecimiento permanente, quienes venían tributando hasta la entrada en vigor de la referida norma como sujetos pasivos por obligación real del Impuesto sobre Sociedades, según lo dispuesto en el derogado Título VII de la Ley reguladora de este último impuesto.

Para ello, deberán actuar en Canarias a través de un establecimiento que cumpla las mismas condiciones exigidas a los establecimientos de las personas residentes, establecimientos que además deberán cumplir las obligaciones formales que les impone el artículo 21 de la mencionada Ley 41/1998, esto es, llevar contabilidad separada con los requisitos exigidos a las entidades residentes por la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

### **Rentas que dan derecho a dotar la RIC**

La RIC es un incentivo fiscal que se crea con el objetivo de contribuir al fomento del desarrollo regional y de la actividad empresarial canaria. Esa finalidad se manifiesta en dos características esenciales de la configuración del incentivo:

1. El beneficio fiscal se aplica sólo a las actividades desarrolladas efectivamente en las Islas; tratando de esta manera de incentivar la localización de empresas en el archipiélago y de compensarlas de las posibles desventajas competitivas que provoca la insularidad.
2. El disfrute de la RIC se condiciona a la reinversión productiva en Canarias de los fondos que han quedado exentos de tributación. Con lo que se persigue el aumento y la mejora de las infraestructuras y del tejido productivo canario.

---

<sup>447</sup> La Disposición adicional primera, apartado 2, de la Ley 41/1998, dispone textualmente: "*Remisiones normativas. (...) 2. Las referencias efectuadas a los sujetos pasivos por obligación real de contribuir en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades se entenderán hechas a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*".



Es por ello que los aspectos espaciales –localización de la actividad y de la inversión– tienen la máxima importancia en la configuración del incentivo.

El primer párrafo del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994 establece que el incentivo fiscal se aplicará, exclusivamente, a *"...la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias"*. La adecuada interpretación del precepto debe conducir a depurar lo real de lo aparente, de forma que el beneficio fiscal sea disfrutado, como pretende la norma, por las rentas verdaderamente generadas en Canarias y vinculadas, por lo tanto, a la creación de riqueza y al desarrollo económico en el Archipiélago.

Para ello es esencial delimitar el concepto de *"establecimiento situado en Canarias"*, puesto que, los apartados 1, 2 y 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, disponen que los contribuyentes pueden dotar la RIC con cargo, exclusivamente, a los beneficios generados por sus *"...establecimientos situados en Canarias"*, sin que cualquier otro beneficio pueda servir de base de cálculo de la dotación a la reserva.

Según sostiene la Comisión para el análisis de la RIC, habrá que entender *"...que la norma se remite al concepto de establecimiento acuñado en la legislación mercantil, es decir, a un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados"*.

Al referirse la norma a los beneficios procedentes de establecimientos situados en Canarias, está aludiendo a aquella parte de los beneficios obtenidos por la realización de actividades llevadas a cabo, efectiva y materialmente, por establecimientos radicados en el Archipiélago, con exclusión de los generados en otro lugar.

En este sentido la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en su respuesta tercera a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001, sostiene que *"El beneficio procedente de los establecimientos situados en Canarias al que se refiere la norma será, en coherencia con la finalidad del incentivo fiscal que se les aplicará, el derivado de las operaciones económicas realizadas efectiva y materialmente en ellos, lo que, con carácter general, exige acreditar unas conexiones mínimas con el territorio canario, como son:*

1. *La realización de la actividad económica con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado en Canarias y, por tanto, si su naturaleza o destino lo permite, que estén situados de forma permanente en el territorio canario.*
2. *Que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario, es decir, que allí se realice la prestación a terceros mediante contraprestación generadora de beneficios".*<sup>448</sup>

En la misma línea de pensamiento se mantiene la Comisión para el análisis de la RIC cuando defiende que *"para considerar un beneficio obtenido en Canarias éste debe proceder de operaciones económicas realizadas efectiva y materialmente en el Archipiélago, lo que exigirá que se den las siguientes condiciones:*

1. *Que la actividad económica haya sido realizada con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado en Ca-*

---

<sup>448</sup> En este mismo sentido se manifiesta la Dirección General de Tributos en sus respuestas 4.ª y 5.ª a la consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001.

*narias y, por tanto, si su naturaleza o destino lo permite, que estén situados de forma permanente en el territorio canario.*

2. *Que se trate de una operación propia de un establecimiento mercantil, es decir, que suponga la colocación en el mercado de un producto. Debe tratarse, en suma, de una operación por sí misma generadora de ingresos y, por lo tanto, susceptible de producir beneficios. Para ello, el producto de la actividad debe destinarse a terceros mediante contraprestación, de forma que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario sin que constituya una mera fase intermedia en el proceso de elaboración de bienes o servicios por la empresa".*

Deberán excluirse del ámbito de la RIC:

1. Las actividades de mera tenencia de patrimonio, tanto material como financiero y, en este último caso, tanto si se trata de la gestión de títulos valores con finalidad puramente inversora como si el fin perseguido es el control de las entidades participadas, en la medida en que estas actividades no suponen la colocación de un bien o servicio en el mercado, por lo que no pueden calificarse como actividad económica en los términos expuestos.
2. Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1998, el régimen de la RIC no será aplicable a *"la parte del beneficio obtenido en el ejercicio de actividades propias de la construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón"*. Así lo establece el apartado 3 de la disposición adicional undécima de la Ley 19/1994<sup>449</sup>.

### **Límite cuantitativo. Dotación máxima a la RIC**

La norma establece una limitación a la cuantía máxima de reducción de la base imponible, en el caso de las personas jurídicas, o que servirá de base para calcular la bonificación en cuota, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Según la Comisión para el estudio de la RIC; *"En ambos casos la limitación pretende evitar que el incentivo fiscal absorba la totalidad del Impuesto del ejercicio"*. Sin embargo, nosotros entendemos que para las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades<sup>450</sup>, lo que pretende el legislador es que de la reducción de la base imponible, consecuencia de la deducción de la reserva dotada, no se derive una base imponible negativa, pudiendo sin embargo obtenerse una base imponible igual a cero.

En este sentido, el párrafo segundo del artículo 27.2 de la Ley 19/1994, dispone textualmente que *"En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa"*. A nuestro entender ello implica que, debiendo respetar la dotación a la reserva el límite máximo del 90% de los beneficios no distribuidos procedentes de establecimientos situados en Canarias, la cuantía de la deducción practicada podrá absorber la totalidad de la base imponible del sujeto pasivo.

Para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades la forma de calcular el límite máximo de dotación a la reserva se establece en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

<sup>449</sup> Disposición adicional introducida por el artículo 3 del Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

<sup>450</sup> Este problema no se plantea para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al concebirse el incentivo como una deducción en la cuota y no como una reducción de la base imponible.

El citado precepto establece, en primer lugar, que la reducción de la base imponible no podrá superar "el 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución", beneficio del ejercicio que no puede ser sino el contable, es decir, el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que ha de traducirse en la dotación de una reserva.

La identificación de la parte del beneficio que no ha sido distribuida la realiza la propia norma, indicando que coincidirá con el importe de las dotaciones a reservas, excluidas las dotaciones a la reserva legal que, a estos efectos, tendrán en todo caso la consideración de beneficio distribuido.

El párrafo cuarto del artículo 27.2 de la Ley 19/1994 introduce una norma de cautela, exclusivamente aplicable a las sociedades, para evitar que el aumento de fondos propios que se pretende incentivar con el beneficio fiscal, y que ha sido formalizado con la dotación de una reserva indisponible, se contrarreste por la disminución de otras partidas de los fondos propios que compense la creación, o el aumento, de la RIC.

Para conseguirlo, el legislador establece que la disminución de cualquier partida de reservas, salvo la reserva legal, supondrá una disminución del beneficio no repartido del ejercicio sobre el que se calcula el importe máximo de la dotación a la RIC y, consecuentemente, la reducción de la minoración en base imponible a la que se tendrá derecho, cualquiera que sea el abono de la reserva disminuida, pero limitando el alcance de la cautela al ejercicio al que se aplica el beneficio fiscal y al siguiente.

Llegados a este punto se plantea, a nuestro entender, un problema en el orden de aplicación de los ajustes extracontables necesarios para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, consecuentemente, la dotación máxima a la RIC fiscalmente deducible. Trataremos de ilustrar el problema mediante el siguiente supuesto teórico:

1. Sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades cuyo beneficio contable del ejercicio N, antes de deducir el impuesto sobre beneficios, asciende a 100.000 unidades monetarias –um en adelante–. No distribuye beneficio alguno, su reserva legal se encuentra completamente dotada y el resultado de aplicar lo dispuesto por el artículo 125 de la ley 43/1995<sup>451</sup>, por tratarse de una entidad de reducida dimensión, es una mayor amortización fiscal del inmovilizado por importe de 15.000 um –diferencia temporal–.
2. Bajo estos supuestos, el impuesto sobre beneficios del ejercicio N, gasto contable, ascendería a 4.109 unidades monetarias<sup>452</sup>, consecuencia de que, salvo la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias y el propio impuesto sobre beneficios, no existen diferencias permanentes entre la base de cálculo del impuesto sobre beneficios –gasto contable– y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
3. La dotación máxima a la RIC del ejercicio sería en este caso de 86.302 unidades monetarias, resultado de aplicar el límite máximo del 90% sobre el beneficio contable después de impuestos no distribuido (100.000 um – 4.109 um = 95.891 um).

<sup>451</sup> El artículo 125 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece un mecanismo de amortización acelerada para las entidades de reducida dimensión en virtud del cual este tipo de entidades podrán amortizar sus elementos de inmovilizado material e inmaterial en el porcentaje que resulte de multiplicar los porcentajes de amortización lineal máximos de tablas oficiales por el coeficiente 1,5. No se requiere la imputación contable de este exceso de amortización para lograr su deducibilidad fiscal, por tanto, generará diferencias temporales entre el gasto contable por impuesto sobre beneficios y la cuota del Impuesto sobre Sociedades de aquellos sujetos pasivos que no contabilicen el exceso de amortización.

<sup>452</sup> Suponiendo un tipo de gravamen del 30% que es el que corresponde a los quince primeros millones de pesetas de base imponible de una entidad de reducida dimensión.

4. Bajo estos supuestos, la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio N, caso de no existir la limitación de la reducción de base imponible del artículo 27.2, sería:

Liquidación I.S.	Importe	Concepto
Resultado contable	95.891 um	Después de impuestos
Ajustes extracontables positivos	+4.109 um	Gasto contable por Impuesto sobre beneficios
Ajustes extracontables negativos	-15.000 um	Amortización acelerada de activos. (Art.125 Ley 43/95)
Base Imponible	85.000 um	
Reducción B. Imponible	-86.302 um	Dotación máxima a la RIC
Base Imponible	-1.302 um	

Aplicando lo dispuesto por el artículo 27.2 de la Ley 19/1994 –“En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa”– la dotación a la RIC del ejercicio fiscalmente deducible se tendría que reducir en 1.302 um para que, tras deducir las 85.000 um restantes de dotación deducible, la base imponible fuese igual a cero.

Como consecuencia de la disminución de la dotación a la RIC fiscalmente deducible la nueva liquidación del Impuesto sobre Sociedades sería de la siguiente manera:

Liquidación I.S.	Importe	Concepto
Resultado contable	95.500 um	Después de impuestos
Ajustes extracontables positivos	+4.500 um	Gasto contable por Impuesto sobre beneficios
Ajustes extracontables negativos	-15.000 um	Amortización acelerada de activos. (Art.125 Ley 43/95)
Base Imponible	85.000 um	
Reducción B. Imponible	-85.000 um	Dotación máxima a la RIC fiscalmente deducible
Base Imponible	0 um	

Ascendiendo en este caso la cuantía máxima de dotación a la RIC a 85.950 um –90% del beneficio contable no distribuido (95.500)– y disminuyendo en consecuencia la intensidad del incentivo.

Este tipo de situación, que se agrava cuanto mayor sea la diferencia entre el resultado contable después de impuestos no distribuido y la base imponible del Impuesto de Sociedades, es consecuencia de la aplicación práctica de los preceptos enunciados que provocan que:

1. En la primera de las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades practicada, la base imponible negativa obtenida sea consecuencia de la deducción de las 86.302 um de la dotación contable máxima a la RIC. Si la dotación contable máxima a la RIC se aplicase como un ajuste extracontable, y no como una reducción de la base imponible, podríamos discutir acerca del origen de la base imponible negativa obtenida –1.302 um– pudiendo imputarla, tanto a la deducción extracontable de la dotación a la RIC, como

al ajuste por la amortización fiscal acelerada del artículo 125 de la Ley 43/1995, en cuyo caso, no estaría claro que hubiese que reducir la cuantía de la dotación máxima a la RIC fiscalmente deducible.

2. Al aplicarse la dotación a la RIC como una reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades habrá que entender que antes de deducir la dotación habrá que cuantificar la base imponible del impuesto para, posteriormente, reducir la base imponible calculada en el importe de la dotación a la reserva.
3. En consecuencia, primero deberán aplicarse la totalidad de los ajustes extracontables que resulten preceptivos para calcular la base imponible<sup>453</sup>, tanto permanentes como temporales y, posteriormente, deduciremos la dotación a la RIC fiscalmente deducible, reducción que en ningún caso podrá producir una base imponible negativa.

Entendemos que lo que el legislador pretende es exonerar de gravamen hasta un máximo del 90% de los beneficios no distribuidos que se doten a la RIC en la medida en que tales beneficios formen parte de la base imponible del sujeto pasivo sometida a gravamen efectivo. Si como consecuencia de la realización de los ajustes extracontables necesarios para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades una parte de ese 90% de los beneficios no distribuidos quedase compensada con ajustes extracontables negativos –amortización libre y acelerada, operaciones de arrendamiento financiero, aplicación del valor normal de mercado, etc.– la dotación máxima a la RIC fiscalmente deducible se tendría que reducir para no generar una base imponible negativa.

Sin embargo, y dado que los ajustes extracontables temporales no implican la exoneración de tributación de una parte del beneficio, sino sólo un diferimiento o anticipación de la tributación, entendemos que la limitación impuesta por el artículo 27.2 de la Ley 19/1994 debería aplicarse sobre la base imponible resultante de ajustar el resultado contable sólo por las diferencias permanentes dado que, la parte del beneficio cuya tributación se difiere o anticipa como consecuencia de los ajustes temporales, no se exonera de gravamen y, sin embargo, en el momento de la inclusión de esas diferencias temporales en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es posible que no exista suficiente beneficio contable no distribuido para dotar la RIC que se perdió en su momento por la aplicación de esas diferencias temporales.

Basándonos en el supuesto anterior podríamos ilustrar esta realidad de la siguiente manera:

1. Sea ahora un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades cuyo beneficio contable del ejercicio N, antes de deducir el impuesto sobre beneficios, asciende a 100.000 unidades monetarias. No distribuye beneficio alguno, su reserva legal se encuentra completamente dotada y el resultado de aplicar lo dispuesto por el artículo 125 de la Ley 43/1995, por tratarse de una entidad de reducida dimensión, es una mayor amortización fiscal del inmovilizado por importe de 100.000 um –diferencia temporal–.
2. Bajo estos supuestos, el impuesto sobre beneficios del ejercicio, gasto contable, asciende a 30.000 unidades monetarias<sup>454</sup>, consecuencia de que, salvo la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias y el propio impuesto sobre beneficios, no

<sup>453</sup> En aplicación de las disposiciones contenidas en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>454</sup> Suponiendo nuevamente un tipo de gravamen del 30%.

existen diferencias permanentes entre la base de cálculo del impuesto sobre beneficios –gasto contable– y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

3. La dotación contable máxima a la RIC del ejercicio sería en este caso de 63.000 unidades monetarias, resultado de aplicar el límite máximo del 90% sobre el beneficio contable después de impuestos no distribuido (100.000 um – 30.000 um = 70.000 um). Sin embargo dicha dotación no podría deducirse de la base de cálculo del gasto contable por impuesto sobre beneficios de conformidad con la norma tercera de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de octubre de 1997 (BOICAC número 31)<sup>455</sup>.
4. Bajo estos supuestos la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio N de este sujeto pasivo, y el cálculo del gasto contable por el impuesto sobre beneficios, serían respectivamente:

Concepto	Impuesto sobre Beneficios	Impuesto sobre Sociedades	Notas
Resultado contable	70.000 um	70.000 um	Después de impuestos
Ajustes extracontables positivos permanentes	+30.000 um	+30.000 um	Gasto contable por Impuesto sobre beneficios
Ajustes extracontables negativos temporales	No se aplican	-100.000 um	Amortización acelerada de activos. (Art.125 Ley 43/95)
Base Imponible <sup>(1)</sup>	100.000 um	0 um	
Reducción B. Imponible <sup>(2)</sup>	0 um	0 um	Dotación máxima a la RIC deducible
Base Liquidable <sup>(3)</sup>	100.000 um	0 um	
Cuota íntegra (30%)	30.000 um	0 um	

(1) Base de cálculo del impuesto sobre beneficios antes RIC.

(2) Reducción de la base de cálculo del impuesto sobre beneficios

(3) Base de cálculo del impuesto sobre beneficios después de RIC.

Como consecuencia de no poder deducir RIC alguna, resultado de la aplicación de lo dispuesto por el artículo 27.2, el sujeto pasivo estaría perdiendo la posibilidad de dotar y deducir una reserva de cuantía igual a 86.302 um<sup>456</sup>, que es posible que no pueda dotar en el ejercicio en que se deshaga la diferencia temporal imputable a la amortización acelerada.

Si en ejercicio N+1 el sujeto pasivo obtuviese un resultado contable de 0 um, y procediese en este ejercicio la regularización de la amortización acelerada deducida fiscalmente en el ejercicio N, el resultado sería:

<sup>455</sup> La norma tercera de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de octubre de 1997 (BOICAC número 31) dispone que "Las deducciones de la cuota por incentivos fiscales y las bonificaciones del Impuesto sobre Sociedades aplicadas en la declaración por dicho tributo, minoran el gasto devengado recibiendo un tratamiento semejante al de las diferencias permanentes...". Por ello, aunque con el cálculo propuesto y de conformidad con el artículo 27 de la Ley 19/1994 pudiésemos dotar una RIC del 90% de 70.000 um, para calcular el gasto contable por el impuesto sobre beneficios no deduciríamos cantidad alguna al no deducir la dotación contable a la RIC para calcular el Impuesto sobre Sociedades.

<sup>456</sup> Véase el primer cuadro del supuesto.

Concepto	Impuesto sobre Beneficios	Impuesto sobre Sociedades	Notas
Resultado contable	0 um	0 um	Después de impuestos
Ajustes extracontables positivos permanentes	0 um	0 um	Gasto contable por Impuesto sobre beneficios
Ajustes extracontables negativos temporales	No se aplican	100.000 um	Amortización acelerada de activos. (Art.125 Ley 43/95)
Base Imponible <sup>(1)</sup>	0 um	100.000 um	
Reducción B. Imponible <sup>(2)</sup>	0 um	0 um	Dotación máxima a la RIC deducible
Base Liquidable <sup>(3)</sup>	0 um	100.000 um	
Cuota íntegra (30%)	0 um	30.000 um	

(1) Base de cálculo del impuesto sobre beneficios antes RIC.

(2) Reducción de la base de cálculo del impuesto sobre beneficios

(3) Base de cálculo del impuesto sobre beneficios después de RIC.

De esta forma, un beneficio obtenido en el ejercicio N cuya tributación efectiva en el Impuesto sobre Sociedades se difiere hasta el ejercicio N+1, no daría derecho a dotar ninguna dotación a la RIC fiscalmente deducible.

Podríamos calcular el coste tributario para el sujeto pasivo haciendo una única liquidación del Impuesto sobre Sociedades para los dos ejercicios, N y N+1, y comparando su resultado con la suma de las cuotas tributarias de los dos ejercicios individualmente considerados.

Sumando el resultado contable de ambos ejercicios obtendríamos un resultado conjunto de 100.000 um de beneficio, un gasto contable por impuesto sobre beneficios de 4.109 um y, finalmente, una dotación máxima a la RIC fiscalmente deducible de 86.302 um que coincide además con la máxima dotación contable a la reserva. Los cálculos a realizar en caso de agrupación de ambos ejercicios serían:

Concepto	Impuesto sobre Beneficios	Impuesto sobre Sociedades	Notas
Resultado contable	95.891 um	95.891 um	Después de impuestos
Ajustes extracontables positivos permanentes	4.109 um	4.109 um	Gasto contable por Impuesto sobre beneficios
Ajustes extracontables negativos temporales	No se aplican	0 um	Amortización acelerada de activos. (Art.125 Ley 43/95) (100.000 – 100.000)
Base Imponible <sup>(1)</sup>	100.000 um	100.000 um	
Reducción B. Imponible <sup>(2)</sup>	86.302 um	86.302 um	Dotación máxima a la RIC deducible
Base Liquidable <sup>(3)</sup>	13.698 um	13.698 um	
Cuota íntegra (30%)	4.109 um	4.109 um	

(1) Base de cálculo del impuesto sobre beneficios antes RIC.

(2) Reducción de la base de cálculo del impuesto sobre beneficios

(3) Base de cálculo del impuesto sobre beneficios después de RIC.

Por tanto, el coste tributario para el sujeto pasivo ascendería a 25.891 um, que resulta de restar de las 30.000 um que paga en el ejercicio N+1 las 4.109 um que habría pagado en caso de haber podido deducir la totalidad de la dotación.

El problema que ha quedado descrito no afecta a las personas físicas, sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dado que, el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, establece como límite máximo para el incentivo *"el 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda la cuantía de los rendimientos netos de explotación"*, lo que implícitamente supone que la dotación a la RIC a la que se aplicará el beneficio fiscal no podrá superar el 80% del beneficio del ejercicio reconocido por la contabilidad, ya que sólo de éste puede nacer la dotación a la reserva.

A los sujetos pasivos del IRPF no les será de aplicación la norma de cautela establecida en el párrafo cuarto del artículo 27.2 de la Ley 19/1994, lo que es coherente con la falta de separación jurídica entre la titularidad del patrimonio que el empresario individual mantiene afecto a su explotación y el que no lo está.

### **Requisitos y condiciones posteriores a la dotación. Materialización de la R.I.C.**

Una vez analizado el ámbito subjetivo de aplicación de la RIC, la delimitación de la base de cálculo de las dotaciones a la reserva y la cuantificación de su intensidad, completaremos el estudio del incentivo con la descripción de los requisitos y condiciones que deben cumplir sus beneficiarios para consolidar el beneficio fiscal obtenido. Estos requisitos, referidos tanto a aspectos formales como a aspectos materiales, podríamos enunciarlos de la siguiente manera:

#### *1. Requisitos temporales de la inversión*

El apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, dispone que las cantidades destinadas a la RIC deberán materializarse<sup>457</sup> en *"el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma..."*.

El precepto no indica desde cuando podrá materializarse la RIC, se limita simplemente a fijar la finalización del plazo máximo del que se dispondrá para realizar la inversión de *"las cantidades destinadas a la reserva"*.

La Comisión para el estudio de la RIC ha entendido que *"si la RIC pretende fomentar la reinversión lo lógico es que se permita la misma desde el primer momento en que resulta materialmente posible, esto es, desde que se obtienen los recursos materiales, sin necesidad de esperar a un momento ulterior, como puede ser el de la Junta General que decide la aplicación del beneficio del ejercicio"*.

Del mismo parecer se manifiesta la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda –en adelante DGT– en su respuesta 6.º a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001 cuando afirma textualmente que *"no hay impedimento legal para entender que la inversión pueda hacerse desde que la obtención de ingresos proporciona capacidad para financiarla, sin nece-*

<sup>457</sup> La materialización de las dotaciones a la RIC se asimila a la inversión de los fondos dotados en la adquisición de activos. En este sentido podríamos distinguir entre correcta e incorrecta materialización de la reserva. Con carácter general, cuando se habla de *correcta materialización* de la RIC se está haciendo referencia a que los fondos han sido invertidos en alguna de las distintas categorías de activos admitidos por la Ley. Por el contrario, al referirse a una *incorrecta materialización* de la RIC se está aludiendo a que los fondos se han invertido en la adquisición de activos no admitidos por la Ley.



*idad de esperar a un momento ulterior, como puede ser el de la Junta General que decide la aplicación del beneficio del ejercicio".*

Por ello habrá que entender que la correcta materialización de las dotaciones a la RIC, mediante la adquisición de los activos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, podrá realizarse desde el mismo momento en el que se hayan obtenido los ingresos correspondientes a los beneficios que quedarán libres de tributación, sin que sea necesario esperar al acuerdo de dotación contable de la reserva.

El plazo máximo para invertir comenzará a contarse desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva, es decir, del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio, dado que la reserva se habrá dotado una vez terminado dicho ejercicio.

En consecuencia, tal y como responde la DGT en su respuesta 7.º a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001, *"con la interpretación propuesta, el sujeto pasivo podrá disponer de un plazo efectivo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de dotación contable de la reserva y los tres siguientes a éste último"*<sup>458</sup>.

Por último, y en relación con el plazo máximo para materializar las inversiones, hay que dejar constancia de que el apartado a) del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 considera adecuada la materialización de la RIC en la adquisición de activos fijos *"...situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo..."*, sin que sea unánime la interpretación sobre el momento en el que debe verificarse el cumplimiento de tales requisitos.

Si se entiende que las tres condiciones, incluida la entrada en funcionamiento del activo, deben concurrir antes de que concluya el plazo de tres años contemplado en la norma, quedarán fuera del ámbito de la RIC inversiones que precisen un plazo superior para su puesta en marcha debido a la larga duración de su proceso de construcción o de instalación.

Si, por contra, se interpreta que en el plazo legal de tres años tan sólo es exigible la formalización de la adquisición de los activos, aunque los mismos no estén aún *"...situados o recibidos en el archipiélago canario"*, no sean *"utilizados en el mismo"*, y aunque tampoco resulten *"necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo"*, se vacía completamente de contenido el requisito temporal, abriéndose una importante vía para dilatar indefinidamente la inversión real y productiva de la reserva.

Por ello, y siguiendo a la DGT en su respuesta 8.º a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001 y a la propia Comisión para el estudio de la RIC, ha de partirse, como principio general, de la aceptación de los requisitos exigidos por el artículo 27.4 a) de la Ley 19/1994 para la materialización de la RIC en la adquisición de activos fijos; ello supone que los activos deben estar situados en el archipiélago canario y ser utilizados en el mismo al servicio de una actividad económica del sujeto pasivo: lo que exige su efectiva puesta en funcionamiento antes de la finalización del plazo legalmente establecido.

Sería admisible, sin embargo, no apreciar incumplimiento alguno de los requisitos temporales cuando el sujeto pasivo, pese a tener una intención seria —confirmada por elementos objetivos tales como la existencia de un programa de inversiones, las adquisiciones de bienes o servicios co-

<sup>458</sup> Véase sin embargo la contestación a la consulta no vinculante número 1377/1999 que da la propia DGT con fecha 20 de julio de 1999 y en la que ésta sostiene que *"No podrán materializarse anticipadamente las dotaciones a la reserva en inversiones realizadas en ejercicios anteriores a aquellos en que se efectúe la dotación"*.

rrespondientes al mismo, etc.—, de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, se lo impiden las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción. Tal circunstancia sucederá, por ejemplo, cuando la inversión en que se materializa la dotación a la RIC de un ejercicio determinado sea una parte o fase de un proyecto de inversión en curso de más dilatado desarrollo temporal, tal y como con frecuencia sucede en las grandes inversiones inmobiliarias o en plantas industriales.

En cualquier caso, las sucesivas inversiones deberán efectuarse sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo, de tal manera que la duración del proceso inversor no deberá sobrepasar el plazo que por su naturaleza le corresponda.

## 2. Activos aptos para la inversión

El apartado 4 del artículo 27 determina los distintos tipos de activos en que se pueden materializar correctamente los fondos dotados a la Reserva para Inversiones en Canarias. Estos tipos de activos son:

- 2.1. Activos fijos empresariales.
- 2.2. Deuda pública canaria.
- 2.3. Acciones o participaciones en el capital de sociedades.

### 2.1. Activos fijos empresariales

La letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 señala como materialización adecuada de la RIC a los activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en dicho territorio y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente. Es en relación con este posible destino de la RIC donde han surgido mayores problemas en la práctica.

El segundo párrafo de la citada letra a) admite que las dotaciones a la RIC puedan ser invertidas en activos fijos usados. Sin embargo, la Ley condiciona la aptitud de los activos usados para materializar la RIC a que satisfagan dos requisitos: no haberse beneficiado previamente del incentivo fiscal aquí considerado y suponer una mejora tecnológica para la empresa.

A estos efectos, la doctrina de la Dirección General de Tributos entiende, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 2.º del Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, por el que se desarrolla la Ley 20/1991, de 7 de junio, en lo relativo a los incentivos fiscales a la inversión<sup>459</sup>, que suponen una evidente mejora tecnológica aquellos elementos que van a producir alguno de los siguientes efectos:

- a) Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.
- b) Mejora de la calidad del bien o servicio.

Además los activos fijos usados deben de pertenecer a alguna de las siguientes categorías:

- a) Maquinaria, instalaciones y utillaje.

---

<sup>459</sup> DGT 21 de abril de 1995.

- b) Equipos para proceso de información.
- c) Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas, directa o indirectamente, a la empresa.

La Comisión para el estudio de la RIC sostiene en su informe que *"Esta restricción del ámbito a determinadas categorías de activos no debe conducir a interpretar que aquellos otros que no están expresamente mencionados deben quedar al margen del ámbito de lo tecnológico. Por el contrario, ya se ha indicado que los inmuebles usados (oficinas, almacenes...) pueden suponer una mejora tecnológica para la empresa en cuanto supongan una innovación en sus procesos de producción, distribución, etc., innovación que deberá probar el sujeto pasivo"*.

En opinión de la Comisión para el estudio de la RIC el cumplimiento del requisito de que el activo fijo usado suponga una mejora tecnológica para la empresa adquirente exige: *"en primer lugar, que la afección del activo usado adquirido suponga una mejora para la empresa, esto es, que implique una novedad o cambio cualitativo de signo positivo en la actividad productiva que se viniera realizando. El carácter novedoso exigirá que el activo usado adquirido proporcione una utilidad práctica no ofrecida por ninguno de los activos que se vinieran utilizando hasta entonces. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes cuyo uso ya se tuviese cedido en virtud de un contrato de arrendamiento no supondrá en principio una mejora (es decir, no existirá novedad tecnológica, con independencia de la bondad financiera de la operación), salvo que la adquisición permita obtener nuevas utilidades del bien: por ejemplo, posibilidad de reformarlo o acondicionarlo, eliminación de restricciones de uso, etc.*

*En segundo lugar, se requiere que dicha novedad sea de carácter tecnológico, esto es, que afecte a los procedimientos o técnicas empleadas para la producción de los bienes o servicios en los que consista su actividad mercantil.*

*El carácter tecnológico de la mejora concurrirá cuando la nueva utilidad conseguida con el activo usado adquirido consista en un avance técnico, o en una ventaja o solución de problemas concretos, al servicio de los procedimientos o técnicas empleadas para el desarrollo de la actividad económica productiva del sujeto pasivo o de su estructura comercial o logística. Así, por ejemplo, podría suponer mejora tecnológica tanto la modernización de la maquinaria utilizada en una actividad fabril, como la adquisición de inmuebles usados para mejorar la red de distribución de los productos a lo largo del archipiélago"*.

La inversión destinada a la rehabilitación de un activo fijo poseído con anterioridad por el sujeto pasivo, o que se adquiere usado, que reúna las condiciones necesarias para ser activada en contabilidad, se debe asimilar a la inversión en un activo nuevo, por lo que no precisará satisfacer los requisitos exigidos para los activos usados.

Por otra parte, cuando se adquiera un activo fijo usado con la finalidad inmediata de proceder a su rehabilitación, si en el resultado final es cuantitativamente más importante el coste de la reforma realizada que el del activo usado adquirido, debe darse a la totalidad de la inversión realizada —incluida la adquisición del activo usado— el tratamiento propio de la inversión en un activo nuevo, aplicando el principio de que lo accesorio sigue a lo principal<sup>460</sup>.

El caso de los terrenos es especialmente complejo. Desde la aprobación de la Ley 19/1994 y hasta nuestros días, la DGT ha respondido de forma notoriamente contradictoria a consul-

<sup>460</sup> Véase a estos efectos la contestación a consulta no vinculante de la DGT de fecha 25 de abril de 1996.

tas no vinculantes referentes a la aptitud de los terrenos para materializar la RIC<sup>461</sup>, considerando en unos casos que los terrenos son activos fijos usados aptos para la materialización de las dotaciones a la reserva y, en otras ocasiones, que no lo son.

Los terrenos son bienes naturales que difícilmente pueden ser calificados como activos nuevos<sup>462</sup>. Dada la literalidad de la letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la calificación de un terreno como bien usado obliga a que si se desea materializar adecuadamente la RIC en la adquisición de terrenos éstos deben suponer una mejora tecnológica para la empresa.

En esta línea, y haciendo una interpretación de la normativa vigente en función del criterio de su afectación a una inversión productiva, criterio que más relación guarda con el objeto y finalidad de la RIC, la Comisión para el estudio de la RIC concluye afirmando que *"la inversión realizada en un terreno, pese a ser éste un activo generalmente preexistente y sometido a algún tipo de uso, puede considerarse como inversión válida para materializar la RIC, en aquellos casos en que los terrenos se puedan considerar elementos accesorios de la construcción que sustenten, lo que ocurrirá cuando pueda suponerse que la utilización de aquellos estará vinculada a la de ésta de forma estable. La indicada naturaleza accesorio de los terrenos habrá de determinarse atendiendo a la finalidad económica de la inversión, esto es, cuando la construcción sea lo relevante en el producto final que se ofrece al mercado"*.

Entendiendo la Comisión que esta circunstancia se cumplirá, por ejemplo, en los solares ocupados por construcciones, incluidas las zonas ajardinadas o deportivas anexas, así como en los terrenos en que se construyan instalaciones deportivas o de ocio que constituyan una explotación económica.

En la respuesta 9.º a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001, la DGT contesta exactamente en los mismos términos al afirmar que: *"...seguirán el régimen de los activos nuevos los terrenos que cumplan las siguientes condiciones:*

— *Los que puedan considerarse elementos accesorios de la construcción que sustente, lo que ocurrirá cuando pueda suponerse que su utilización estará vinculada a la de ésta de forma estable. La indicada naturaleza accesorio de los terrenos habrá de determinarse atendiendo a la finalidad económica de la inversión, esto es cuando la construcción sea lo relevante en el activo resultante. Esta circunstancia se cumplirá, por ejemplo, en los solares ocupados por construcciones, incluidas las zonas ajardinadas o deportivas anexas, así como por instalaciones deportivas o lúdicas que constituya una actividad económica"*.

En materia de activos inmateriales habrá que interpretar que cuando se localicen en Canarias los efectos económicos que se derivan de su explotación, garantizando así su utilidad para el desarrollo económico canario, la adquisición de determinados activos inmateriales pueda ser válida para la materialización de la RIC.

En concreto, podrán ser aptos para materializar la RIC los siguientes activos inmateriales<sup>463</sup>:

---

<sup>461</sup> Véase, entre otras, la respuesta de la DGT de fecha 20 de julio de 1999 a consulta número 1377/1999, la respuesta de fecha 7 de abril de 1997 a consulta número 687/1997 y la respuesta a la consulta número 337/1997 de fecha 17 de febrero de 1997.

<sup>462</sup> Aquellos terrenos que constituyan superficies nuevas, no preexistentes, creadas por la acción humana, como puede ser el caso de terrazas o banales en zonas de fuerte desnivel o terrenos ganados al mar serán considerados activos fijos nuevos, por tanto, la adquisición de estas superficies antes de su primera utilización, o la inversión realizada para conseguirlas, será materialización válida de la RIC.

<sup>463</sup> Según el informe de la Comisión para el estudio de la RIC y la DGT en respuesta número 10.º a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001.

1. Concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias.
2. Concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago.
3. Derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario. En particular, las patentes de invención, modelos de utilidad y modelos y dibujos industriales.
4. Aplicaciones informáticas vinculadas a actividades económicas desarrolladas en Canarias<sup>464</sup>.

Por último, hay que referirse a los *"activos fijos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario"*. La letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, indica que será materialización válida de la RIC la adquisición de activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, pese a que no sean necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo.

Se trata, por tanto, de activos fijos que, por no estar afectos a la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo, y cumpliendo el resto de los requisitos exigidos para la materialización de la reserva en este tipo de activos, no servirán de otro modo para materializar la reserva.

Se entenderá que un activo fijo contribuye a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario cuando se encuentre entre los mencionados en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y cumpla los requisitos allí establecidos<sup>465</sup>. Pero nada impide considerar que también se cumple el requisito cuando se persigan otros objetivos de naturaleza medioambiental y singular importancia para las Islas, como pueden ser, el ahorro en el consumo de agua, la reducción o eliminación de la contaminación lumínica, el ahorro energético y el uso de las energías renovables.

---

<sup>464</sup> Activo inmaterial válido para materializar RIC según la DGT en respuesta número 10.º a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001. El informe de la Comisión para el estudio de la RIC no recoge éste tipo de activo inmaterial.

<sup>465</sup> El apartado 4 del artículo 35 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, cita las siguientes inversiones: a) Instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales; b) Instalaciones contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marineras; c) Instalaciones para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales; y d) Inversiones para el cumplimiento o, en su caso, mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación.

Estas inversiones deberán estar incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión. El párrafo segundo del apartado 4.º del artículo 35 incluye también la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, por aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica.

Además el artículo 2.º doce de la Ley 24/2001 añadió un tercer párrafo al apartado 4 del artículo 35 para disponer que, adicionalmente, las entidades de reducida dimensión podrán deducir de la cuota del impuesto un 10% de las inversiones en bienes de activo material nuevos destinados al aprovechamiento de las siguientes fuentes de energía renovables:

- a) Energía solar para su transformación en calor o electricidad.
- b) Residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
- c) Residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, estaciones depuradoras de aguas residuales, efluentes industriales o residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
- d) Productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiesel).

En este sentido se manifiesta la DGT en su contestación 13.º a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001 cuando afirma que *"...Se entenderá que un activo fijo contribuye a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario cuando se encuentre entre los mencionados en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y cumpla los requisitos allí establecidos, así como cuando contribuya al logro de objetivos de naturaleza medioambiental desarrollados en normas de carácter autonómico o local que tengan en cuenta las singulares características de las Islas, y sea adquirido y utilizado en ejecución de programas públicos de esta naturaleza"*.

## 2.2. Deuda pública canaria

La letra b) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 se refiere, de forma expresa, a la suscripción de deuda pública representada en títulos valores o en anotaciones en cuenta, lo que exige que el sujeto pasivo adquiera la deuda pública directamente del emisor.

Ello implica que las entidades financieras deben limitar su actuación a la de simples mediadores o agentes colocadores, como mandatarios del emisor o del suscriptor, pero no podrán actuar como suscriptores que después revenden los títulos a terceros, ya que éstos no podrían materializar la RIC en los valores recomprados.

La aplicación del límite del 50%, contemplado en el inciso final del párrafo primero de la letra b) del apartado 4 del artículo 27, puede afirmarse que opera sobre la reserva de cada ejercicio, no sobre el saldo acumulado en varios períodos, en coherencia con el resto de las cargas ligadas a la dotación de la RIC, relacionadas siempre con cada dotación anual.

Por otra parte, la DGT en su respuesta número 17 a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001 afirma que *"el límite del 50% ha de calcularse sobre el importe total de la reserva que se puede dotar, no sobre la cantidad que haya sido efectivamente dotada o materializada. De esta forma, una vez adquirida la deuda pública en el plazo y condiciones legales y con el mencionado límite del 50% de la cantidad máxima a dotar en cada ejercicio, estará válidamente materializada la RIC así invertida, con independencia del uso que se haga del restante límite para la dotación o del destino que se dé al resto de la dotación"*.

## 2.3. Acciones o participaciones en el capital de sociedades

La materialización de la RIC puede efectuarse, bien directamente por el propio sujeto pasivo que la dotó, bien indirectamente por éste mediante la aportación a una sociedad de los recursos constituidos con cargo a la RIC, para que sea esta sociedad la que efectúe la inversión de dichos recursos en los activos fijos productivos a que se refiere el artículo 27.4.a) de la Ley 19/1994. Esta forma de materialización indirecta, o mediante sociedad interpuesta, exige el cumplimiento de ciertas condiciones:

En primer lugar, la sociedad en cuyo capital se han invertido los fondos de la RIC queda obligada a adquirir los activos que cumplan las condiciones contempladas en el apartado a) del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, antes de que acabe el plazo máximo del que disponía el sujeto pasivo que ya ha materializado su RIC a través de la suscripción de participaciones en el capital de aquélla<sup>466</sup>.

Cuando se adquieran acciones o participaciones emitidas por sociedades preexistentes sólo se podrán tener en cuenta a efectos de materialización de la RIC aquellas inversiones que realice la sociedad participada después de que su Junta General, o su Consejo de Administración, haya

<sup>466</sup> Tal y como sostiene la DGT en su respuesta número 18.º a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001.

adoptado el acuerdo de aumento de capital, salvo que se pruebe la relación causa-efecto del aumento de capital con inversiones ya realizadas en el mismo ejercicio fiscal.

En segundo lugar, el capital social suscrito para materializar la RIC podrá desembolsarse tanto en efectivo como mediante la realización de aportaciones no dinerarias. Sin embargo, si la aportación no dineraria realizada es de activos fijos, la entidad participada nunca podrá considerar estos activos como la inversión que ella misma debe efectuar para materializar correctamente la RIC de la entidad aportante. De lo contrario, se permitiría una materialización ficticia de la RIC mediante la relocalización de inversiones ya realizadas dentro de un mismo grupo.

Por último, si la sociedad participada incumple la obligación de materializar correctamente la RIC, las consecuencias fiscales del incumplimiento recaerán exclusivamente en el accionista o partícipe que aplicó el beneficio fiscal y materializó su dotación a la RIC en la suscripción de las acciones o participaciones de la sociedad que debe efectuar la inversión en los activos fijos productivos.

### 3. *Mantenimiento de la inversión*

El apartado 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994 establece que los sujetos pasivos del Impuesto que hayan materializado la RIC adquiriendo activos fijos deberán conservar la titularidad de éstos, así como mantener su utilización efectiva al servicio de la empresa, durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si ésta fuese inferior.

La finalidad de esta norma es vincular la inversión en que se materializan las dotaciones a la Reserva de modo duradero, incluso permanente, a la actividad productiva del sujeto pasivo que se ha beneficiado de la aplicación del incentivo.

De la estricta lectura del precepto podría llegarse a la conclusión de que la desinversión durante el período de permanencia exigido por la Ley implica incumplimiento y, consecuentemente, obligación para el sujeto pasivo de ingresar la deuda tributaria resultante de la cuota que dejó de ingresar al aplicar el incentivo además de los correspondientes intereses de demora. Sin embargo, tal y como afirma la DGT en su respuesta número 14 a consulta vinculante de fecha 25 de abril de 2001, *"interpretando de forma finalista e integradora la norma (...) se considerará no incumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 a) del mencionado precepto si el importe obtenido por la enajenación de los activos fijos en los que se materializó la RIC se reinvierte de forma inmediata, en el mismo período impositivo, en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya y que reúna los requisitos exigidos para la materialización de la RIC"*.

En consecuencia, no se perderá el derecho a disfrutar del incentivo en caso de transmisión de los activos en que se materializó la RIC antes de la finalización del plazo mínimo de permanencia siempre que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta *"de forma inmediata"* en la adquisición de nuevos activos que cumplan los requisitos exigidos por el artículo 27. Entendiendo que la inmediata reinversión exige que ésta tenga lugar en el propio período impositivo en que tiene lugar la transmisión del activo en que se materializó la RIC.

### 4. *Aspectos formales*

El artículo 27 de la Ley 19/1994 exige a los sujetos pasivos que se acogen a la Reserva para Inversiones en Canarias el cumplimiento de los siguientes requisitos de carácter formal:

1. Identificación en la contabilidad del sujeto pasivo de los activos en los que se haya materializado la RIC dotada en cada ejercicio. Por ello, estos activos deberán apare-

cer en balance con separación y título apropiado, tal y como se exige para la reserva en el apartado 3 del artículo 27 de la Ley 19/1994 o, al menos, la memoria deberá contener la información necesaria para su identificación y seguimiento.

2. Información fiscal sobre los activos en que se haya materializado la RIC. A partir de las declaraciones, tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades, correspondientes al período impositivo de 1999, los modelos de declaración incorporan un apartado en el que los sujetos pasivos están obligados a informar a la Administración Tributaria del tipo de activos en los que han materializado la RIC dotada en cada uno de los ejercicios, así como del saldo pendiente de materializar de cada dotación.

#### 5. Incompatibilidades del régimen de la RIC

El incentivo fiscal a la inversión derivado de la dotación y materialización de la RIC podrá aplicarse de forma simultánea con el resto de los beneficios fiscales contemplados por la normativa del impuesto directo que corresponda a cada sujeto pasivo. Sin embargo, la RIC se declara expresamente incompatible con los siguientes incentivos:

1. Incompatibilidad con la deducción por inversiones. Se establece en el apartado 7 del artículo 27 de la Ley 19/1994. La incompatibilidad sólo opera para los mismos bienes e importes. Por lo tanto, las cantidades invertidas en la adquisición de un elemento del activo fijo que se destine a la materialización de la RIC, no darán derecho a ninguna de las deducciones por inversiones previstas por la normativa del impuesto vigente en el ejercicio en que se realiza la inversión. Sin embargo, aun tratándose de un solo bien, el exceso de la cantidad invertida sobre la cuantía de la RIC que se materializa sí podrá dar derecho a la deducción por inversiones.
2. Incompatibilidad con el disfrute de beneficios fiscales a la inversión por la sociedad participada en cuyas acciones o participaciones se materializó la RIC. Esta incompatibilidad se establece en el último inciso de la letra c) del apartado 4 del artículo 27 al disponer que, las inversiones realizadas por la sociedad participada para transformar en inversión productiva los recursos recibidos de quien había dotado la RIC, no darán lugar al disfrute de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto en la entidad participada.

Esta incompatibilidad implica que la entidad participada que invierte en activos productivos no podrá disfrutar por razón de dicha inversión, que constituye materialización indirecta de la RIC para su socio, de los beneficios fiscales que resultan incompatibles con la RIC ni podrá constituir materialización válida de su propia RIC.

3. Incompatibilidad con el régimen de la Zona Especial Canaria. El artículo 42.2 de la Ley 19/1994<sup>467</sup> recoge la incompatibilidad entre la RIC y la ZEC mediante una remisión a los términos de la autorización comunitaria al disponer que *"Los beneficios fiscales de la Zona Especial Canaria se podrán simultanear con otras ayudas a la inversión y a la creación de empleo dentro de los límites y con las condiciones establecidas en la normativa comunitaria"*.

Por ello la incompatibilidad entre ambos incentivos hay que buscarla en la autorización de la ZEC que la Comisión Europea comunica al Reino de España mediante

---

<sup>467</sup> Según redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y otras normas tributarias.



carta de 4 de febrero de 2000<sup>468</sup>, en la que señala la imposibilidad de simultanear la ZEC con otras ayudas derivadas del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, entre ellas, la RIC.

La Comisión sostiene, de forma mayoritaria, que un mismo proyecto inversor no podrá simultanear las ayudas que incorpora el régimen de la ZEC y las de otros incentivos de la Ley 19/1994, entre los que se incluyen los del régimen de la RIC. Esta incompatibilidad supondrá, por un lado, que las entidades ZEC no podrán dotar la RIC y, por otro, que la dotación de la RIC no podrá materializarse, ni directa ni indirectamente, en las actividades realizadas por las entidades ZEC.

#### **4.4. SÍNTESIS DE LOS PRINCIPALES INCENTIVOS FISCALES DEL REF EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA**

##### **La deducción por inversiones en Canarias**

— La vigencia de la deducción por inversiones, creada por el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, comenzó en todo el territorio español el 1 de enero de 1979. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 1992 –fecha de entrada en vigor de la Ley 20/1991, de 6 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y de su artículo 94– esta deducción se aplicaría en Canarias de forma diferenciada frente al resto del territorio español.

La vigencia del artículo 94, y de las normas contenidas en la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, permite que las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, y con relación a las inversiones realizadas y que permanezcan en el archipiélago, se puedan acoger, aún hoy, al régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de acuerdo con las siguientes peculiaridades:

1. Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas son superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.
2. La deducción por inversiones tiene como límite máximo sobre cuota líquida, cuota íntegra menos deducciones por doble imposición y, en su caso, bonificaciones del artículo 25 de la Ley 61/1978, un porcentaje que sería siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modalidad de la deducción por inversiones se fijase en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

Además, el artículo 94.2 permite la aplicación de este especial régimen de deducción por inversiones a las sociedades y demás entidades jurídicas que, sin tener su domicilio fiscal en Cana-

---

<sup>468</sup> Carta SG(2000) D/101213. Ayuda de Estado n.º N708/98 - Islas Canarias (España). Régimen de ayudas fiscales al funcionamiento: Zona Económica Especial (ZEC).

rias sean, sin embargo, titulares de establecimientos permanentes situados en dicho territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en Canarias.

Como última especialidad de Canarias, respecto al régimen general de la deducción, en este territorio dan derecho a practicar la deducción aquellas inversiones en elementos de activo fijo usados que, no habiendo gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, supusieran una evidente mejora tecnológica para la empresa.

— La disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, estableció que, en el supuesto de supresión del régimen general de deducción por inversiones regulado por la Ley 61/1978, su aplicación futura en las Islas Canarias, mientras no se estableciese un sistema sustitutorio equivalente, continuaría realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión.

El apartado 1.4 de la disposición derogatoria única de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, derogó la Ley 61/1978 y con ella su artículo 26 que regulaba la deducción por inversiones. No obstante la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, reguló un nuevo régimen transitorio de deducción para la inversión en activos fijos nuevos realizada, exclusivamente, en los períodos impositivos que se iniciasen en 1996 con un porcentaje de deducción del 5% y un límite sobre cuota del 15% –25% y 50% respectivamente para Canarias en aplicación del artículo 94 de la Ley 20/1991–.

Entre las deducciones por inversiones que contiene la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1997, no se encuentra el supuesto de adquisición de activos fijos nuevos –una vez finalizado el régimen transitorio previsto para 1996–. Por ello, y en aplicación de las normas contenidas en la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 y en el artículo 94 de la Ley 20/1991, en Canarias se continuó aplicando la deducción por inversión en activos fijos después del 31 de diciembre de 1996, con sus propios porcentajes de deducción, límites sobre cuota líquida y modalidades, a pesar de la supresión con carácter general de la deducción por inversiones del artículo 26 de la Ley 61/1978 conforme *"a la última redacción vigente"* –redacción dada para la deducción por inversiones en activos fijos nuevos para 1996 por la Ley 43/1995–.

Precisamente este porcentaje de deducción del 5% y este límite del 15 por 100 sobre cuota líquida, impuestos por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, supusieron para Canarias una pérdida de intensidad del incentivo respecto a la última redacción vigente del artículo 26 de la Ley 61/1978, dada por el artículo 74 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

— En consecuencia, tras la entrada en vigor el 1 de enero de 1996 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, la normativa por la que se rigen las especialidades establecidas en la Ley 20/1991 para las inversiones realizadas en Canarias en activos fijos –tanto nuevos como usados con derecho a deducción– así como, los porcentajes de deducción y límites sobre cuota líquida aplicables, son los siguientes:

1. En los ejercicios iniciados en 1996, se aplicaría el sistema sustitutorio expresamente establecido en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 y lo dispuesto en su disposición transitoria undécima, de donde resultaban los siguientes porcentajes de deducción:

1.1. Podría deducirse un 25% del importe de las inversiones en activos fijos nuevos –y determinados activos fijos usados– realizadas en el ejercicio, con un límite individual para este tipo de inversión del 50% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

1.2. Asimismo podrían deducirse los importes del derecho a la deducción por inversiones acreditado en ejercicios anteriores pendientes de aplicación, con el límite individual establecido en cada caso, y un límite conjunto del 70% para todos los tipos de inversiones, límite éste que sería independiente del que correspondiese a las deducciones establecidas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995.

2. En los ejercicios iniciados después del 1 de enero de 1997 se aplica el sistema de deducción vigente en el momento de la supresión de la Ley 61/1978, es decir, el establecido exclusivamente para los ejercicios iniciados en 1996 por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, así como por su disposición transitoria undécima. De esta normativa resultan los siguientes porcentajes de deducción:

2.1. Podrá deducirse un 25% del importe de las inversiones en activos fijos nuevos –y determinados activos fijos usados– realizadas en el ejercicio, con un límite individual para este tipo de inversión del 50% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

2.2. Asimismo podrán deducirse los importes del derecho a la deducción por inversiones acreditado en ejercicios anteriores pendientes de aplicación, incluido el procedente de la aplicación en 1996 de la disposición adicional duodécima, con el límite individual establecido en cada caso y un límite conjunto del 70% para todos los tipos de inversiones, que es independiente del que corresponda a las deducciones establecidas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995.

Las deducciones por inversiones acogidas a la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se aplicarán con las particularidades establecidas en la Ley 20/1991, respetando el límite del 70 por 100 sobre la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones.

No obstante lo anterior, dicho límite conjunto del 70 por 100, se elevará al 81 por 100 cuando el importe de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica prevista en el artículo 33 de la Ley 43/1995, y que corresponda a gastos efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Tratándose de períodos impositivos iniciados a partir del 25 de junio de 2000, el citado requisito para elevar el límite conjunto del 70 por 100 al 81 por 100 puede ser cumplido por la deducción antes mencionada del artículo 33 de la Ley 43/1995 y por la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación del artículo 33 bis de la citada Ley, introducido por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.

Por otra parte la deducción por inversión en activos fijos de 2002 tendrá un límite independiente del 50 por 100 sobre la citada cuota. A continuación reproducimos de forma resumida los tipos de deducción y los límites aplicables en Canarias para el ejercicio 2002.

**Cuadro 4.7**  
**DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS**  
(actualmente en vigor)

Modalidades de deducción	Deducción	Límite <sup>(2)</sup>
Inversiones de 2002 en elementos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad <sup>(1)</sup> .	25%	50%
Inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente.	30%	Límite conjunto 70/81%
Creación de empleo para trabajadores minusválidos.	4.808,1 euros persona/año incremento	
Investigación y desarrollo.	54/90% 30% (adic.)	
Gastos en investigación científica e innovación tecnológica. Investigación tecnológica.	30/35%	
Inversiones en tecnologías de la información y comunicación <sup>(4)</sup> .	30%	
Inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos industriales o comerciales vía satélite y/o en plataformas de acceso y anclajes de sillas de ruedas para discapacitados en vehículos de transporte público por carretera.	30%	
Creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales. Participación mínima del 25% del capital social de la filial.	45%	
Gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.	45%	Límite conjunto 70/81%
Inversiones en bienes de interés cultural.	30%	
Inversiones en producciones cinematográficas. Productor de la obra. Coproducción financiero <sup>(3)</sup> .	40% 25%	
Inversiones en edición de libros.	25%	
Gastos de formación profesional.	25/30%	
Aprovechamiento de fuentes de energía renovables <sup>(4)</sup> .	30%	
Contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo...	30%	
Reinversión beneficios extraordinarios.	17%	Sin límite

(1) De acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, en Canarias continúa aplicándose la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material.

Los activos fijos usados que dan derecho a deducción deben pertenecer a alguna de las siguientes categorías:

1. Maquinaria, instalaciones y utillaje.
2. Equipos para procesos de información.
3. Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la Empresa.

Asimismo, la adquisición del elemento activo fijo usado ha de suponer una evidente mejora tecnológica para la Empresa, debiéndose acreditar esta circunstancia, en caso de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, mediante la justificación de que el elemento objeto de la deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos:

1. Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.
2. Mejora de la calidad del bien o servicio.

Finalmente, el sujeto pasivo deberá conservar a disposición de la Administración Tributaria certificación expedida por el transmitente en la que se haga constar que el elemento objeto de la transmisión no ha disfrutado anteriormente de la deducción por inversiones ni del régimen del Fondo de Previsión para Inversiones.

(2) El límite máximo de deducción sobre la cuota líquida es independiente del que corresponda por las inversiones acogidas al régimen general del Impuesto.

(3) El coproductor financiero sólo podrá practicar esta deducción cuando participe en una producción española de largometraje cinematográfico y tendrá como límite, además del límite conjunto del 70 por 100, o el 81 por 100 en su caso, el 5 por 100 de la renta del período derivada de dichas inversiones.

*Fuente:* Elaboración propia.

Por último, las deducciones por inversiones acogidas a la Ley 20/1991, procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, excepto la correspondiente a la creación de empleo, y junto con la deducción por inversión en activos fijos de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001, podrán aplicarse con las particularidades establecidas en la Ley 20/1991, respetando los límites que en cada caso establezcan sus normas reguladoras y teniendo en cuenta que no podrán sobrepasar el límite conjunto del 70% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones. Este límite es independiente de los comentados anteriormente correspondientes a las deducciones del capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades y a la deducción por inversión en activos fijos de 2002.

## **La Zona Especial Canaria (ZEC)**

— La Zona Especial Canaria —en adelante ZEC o Z.E.C. indistintamente— fue creada por el artículo 28 del Título V, capítulo I de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Aunque la entrada en vigor de esta Ley tuvo lugar el 8 de julio de 1994 —día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado— la aplicación efectiva de la Zona Especial Canaria no se produciría hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, por el que se modificó la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y otras normas tributarias.

El origen del retraso en la entrada en vigor de la ZEC hay que buscarlo en que desde la aprobación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, la Comisión Europea advirtió sobre la posibilidad de que algunos de los aspectos de la regulación de la Zona Especial Canaria pudieran plantear problemas de compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Por esta razón, el Gobierno español decidió abrir un período de consultas con las autoridades comunitarias al objeto de solventar los problemas que planteaba la norma vigente, proponiendo una nueva regulación que fue notificada oficialmente a la Comisión Europea el 16 de diciembre de 1998.

Este proceso concluyó con la autorización comunicada por la Comisión Europea a las autoridades españolas mediante carta de fecha 4 de febrero de 2000, para la modificación del Régimen de la Zona Especial Canaria, autorización que se concretó finalmente en el ordenamiento interno mediante las modificaciones que introdujo en la Ley 19/1994 el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

— Las principales modificaciones introducidas como consecuencia de la evolución normativa de la Zona Especial Canaria están referidas a:

1. Vigencia temporal de la ZEC. Ilimitada en la redacción original de la Ley 19/1994, limitada hasta el 31 de diciembre de 2024 por el Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero y, finalmente, limitada hasta el 31 de diciembre de 2008 por el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, prorrogable previa autorización de la Comisión.
2. Ámbito geográfico. El Real Decreto-Ley 2/2000 vino a limitar la distribución insular y la superficie máxima de las áreas ZEC restringidas.
3. Ámbito subjetivo de aplicación. Esta es sin duda la materia en la que más modificaciones se han introducido, destacando entre otras:
  - 3.1. No podrán ser entidades ZEC aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que carezcan de personalidad jurídica, ni las sucursales o establecimientos permanentes de entidades nacionales o extranjeras. Además no podrá ser entidad ZEC una persona jurídica preexistente.
  - 3.2. Las entidades ZEC deberán tener su domicilio social, y la sede de dirección efectiva, dentro del ámbito geográfico de la ZEC cuando antes, sin embargo, la Ley 13/1996 sólo exigía que estuviese dentro del ámbito geográfico de la ZEC la sede de la actividad ZEC y su dirección efectiva.
  - 3.3. Su objeto social tiene que consistir en la realización, dentro del ámbito de la zona Especial Canaria, de actividades económicas de las contempladas en el anexo del Real Decreto 2/2000.
  - 3.4. Las entidades ZEC deberán realizar en los dos primeros años posteriores a su autorización una inversión mínima en activos fijos –tanto materiales como inmateriales– de 100.000 euros situados o recibidos en el ámbito geográfico de la ZEC.
  - 3.5. Además deberán crear un mínimo de cinco puestos de trabajo en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria dentro de los seis meses siguientes a su autorización y mantener como mínimo en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de disfrute del régimen.
  - 3.6. Al menos uno de los administradores de la entidad tiene que residir en Canarias.
  - 3.7. Y, por último, para ser inscritas en el Registro Oficial se exige a las entidades ZEC la presentación de una memoria descriptiva de las actividades económicas a desarrollar que avale su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo económico y social de las islas Canarias, cuyo contenido será vinculante para la entidad.
4. Ámbito objetivo de aplicación. La actual regulación de la Zona Especial Canaria permite a las entidades ZEC realizar operaciones con cualquier tipo de persona o entidad, con independencia de cual sea su lugar de residencia.

— El ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria se extiende a todo el territorio de las Islas Canarias, salvo para empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías que se produzcan, transformen o manipulen en la Zona Espe-

cial Canaria, o se entreguen desde ésta. Este tipo de empresas deberán establecerse dentro de las siguientes áreas geográficas:

**Cuadro 4.8**

**ZONAS ACOTADAS DE IMPLANTACIÓN DE ENTIDADES ZEC**

(Conforme a los acuerdos del Gobierno de Canarias de fechas 16 de octubre de 2000, 19 de febrero de 2001, 17 de abril de 2001, 30 de julio de 2001 y 11 de enero de 2002)

Isla de localización	Zona geográfica
Tenerife	1. Puerto de Santa Cruz de Tenerife. 2. Polígono Industrial "La Yegua". 3. Polígono Industrial de Güimar. 4. Polígono Industrial de Geneto. 5. Polígono Industrial de Granadilla.
Gran Canaria	1. Polígono Industrial LPGC conurbación Arucas. 2. Polígono Industrial "El Goro" Salinetas. 3. Polígono Aeroportuario Las Majoreras. 4. Polígono Industrial de Arinaga-Bahía de Formas. 5. Polígono Industrial del Noroeste.
La Palma	1. Santa Cruz de La Palma. 2. El Paso.
Fuerteventura	1. Llanos de La Casita / Casa Pancho Sarabia.
La Gomera	1. San Sebastián de La Gomera.
El Hierro	1. El Majano.
Lanzarote	1. Los Mármoles.

— Podrán ser entidades ZEC las personas jurídicas de nueva creación que sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. Se exige por tanto el cumplimiento de dos requisitos principales:

1. Que se trate de persona jurídica de nueva creación, aunque la actividad a desarrollar por ésta puede haberse venido ejerciendo bajo otra titularidad.
2. Que la entidad se inscriba en el Registro Oficial de entidades ZEC. Para poder ser inscritas en el Registro Oficial de entidades ZEC las personas jurídicas de nueva creación tienen que reunir una serie de requisitos.

La inscripción en el Registro Oficial de las entidades de la Zona Especial Canaria es posible desde el día 23 de septiembre de 2000, puesto que en esta fecha se produjo la entrada en vigor de la instrucción del Consejo Rector de la ZEC que, publicada en el Boletín Oficial de Canarias de fecha 22 de septiembre de 2000 permitió, por aplicación de su disposición final, la apertura del Registro.

— Las entidades ZEC disfrutan de un régimen tributario especial en el Impuesto sobre Sociedades español cuya principal característica es la aplicación de tipos de gravamen especiales.

Para determinar el tipo impositivo aplicable la Ley establece tres tarifas; la primera tiene carácter general; la segunda se aplicará a aquellas sociedades que realicen una actividad desarrollada anteriormente bajo otra titularidad; y la tercera se aplicará a aquellas sociedades que ejerzan actividades escasamente implantadas en el archipiélago. Además estas tres tarifas se estructuran de tal forma que el tipo impositivo aplicable por cada entidad ZEC en cada ejercicio será función de tres variables; del año de autorización de la entidad ZEC; de la creación de empleo generada por la entidad ZEC; y del tipo de actividad desarrollada por la entidad ZEC.

El artículo 43.1 de la Ley 19/1994 dispone que para determinar el tipo de gravamen especial aplicable, el período de vigencia de la Zona Especial Canaria se dividirá en tres tramos de la siguiente manera:

**Cuadro 4.9**

**AÑOS QUE COMPRENDE CADA TRAMO DE TRIBUTACIÓN EN FUNCIÓN DEL AÑO DE AUTORIZACIÓN DE LA ENTIDAD ZEC**

<b>AÑO AUTORIZACIÓN ENTIDAD ZEC</b>	<b>Primer tramo</b>	<b>Segundo tramo</b>	<b>Tercer tramo</b>
2000	2000-2001-2002	2003-2004-2005-2006	2007-2008
2001	2001-2002-2003	2004-2005-2006	2007-2008
2002	2002-2003	2004-2005-2006	2007-2008
2003	2003-2004	2005-2006	2007-2008
2004	2004-2005	2006-2007	2008
2005	2005	2006-2007	2008
2006	2006	2007	2008

*Fuente:* Elaboración propia.

Una vez delimitado el tramo en que se encuentre la entidad en cada período impositivo, la tarifa a aplicar vendrá determinada por el tipo de actividad que ejerza. De esta forma, si la entidad ZEC desarrolla una actividad nueva, que no se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad, le será de aplicación la tarifa que hemos denominado general –tarifa del artículo 43.2.a) de la Ley 19/1994– en la que el tipo de gravamen aplicable es función de la creación neta de empleo y del tramo en que se encuentre la entidad, resultando los tipos de gravamen que recogemos en el siguiente cuadro.

**Cuadro 4.10**

**TARIFA GENERAL DEL ARTÍCULO 43.2.a) DE LA LEY 19/1994**  
(Entidades cuya actividad no se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad)

<b>CREACIÓN NETA DE EMPLEO</b>	<b>Tramo 1.º T. gravamen</b>	<b>Tramo 2.º T. gravamen</b>	<b>Tramo 3.º T. gravamen</b>
Entre 5 y 8 trabajadores	1%	2,5%	5%
Más de 8 y hasta 12 trabajadores	1%	2,25%	4,5%
Más de 12 y hasta 20 trabajadores	1%	2%	4%
Más de 20 trabajadores	1%	1,75%	3,5%

*Fuente:* Elaboración propia.



En caso de que la entidad ZEC incorpore una plantilla anterior, esto es, desarrolle una actividad que se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad, los tipos impositivos serán los siguientes:

**Cuadro 4.11**

**TARIFA ESPECIAL DEL ARTÍCULO 43.2.b) DE LA LEY 19/1994**  
(Entidades cuya actividad se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad)

<b>INCREMENTO NETO DE PLANTILLA</b>	<b>Tramo 1.º T. gravamen</b>	<b>Tramo 2.º T. gravamen</b>	<b>Tramo 3.º T. gravamen</b>
Más de un 50% de incremento	1%	2,5%	5%
De un 25% a un 50% incremento	2,5%	3,5%	5%
Menos de un 25% incremento	3,5%	4,5%	5%

*Fuente:* Elaboración propia.

Además, existe una bonificación de los tipos de gravamen de ambas tarifas aplicable a aquellas entidades ZEC que desarrollen actividades escasamente implantadas en Canarias. Esta bonificación supone una reducción de los tipos impositivos aplicables al segundo y tercer tramos del 20 por 100.

Por otra parte, el artículo 44 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, regula la forma de determinar la parte de la base imponible de las entidades ZEC que se entenderá que corresponde a operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. Sobre la parte de base imponible resultante de aplicar el procedimiento del artículo 44 se aplicarán los tipos de gravamen especiales anteriormente detallados. El resto de base imponible de la entidad –que corresponderá por tanto a operaciones no realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la ZEC– se someterá al régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

— Por último, los artículos 45 a 52 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, regulan las siguientes especialidades tributarias aplicables a las entidades ZEC:

1. Aplicación de las exenciones previstas en las letras b) y g) del apartado 1 del artículo 13 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, tanto a residentes en Estados miembros de la Unión Europea como a residentes en Estados no miembros de la UE. La exención de la letra b) supone la no tributación de los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como, de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente. Por su parte, la exención de la letra g), declara el no sometimiento al impuesto de los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, cuando concurren determinados requisitos.
2. Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto de determinados actos, contratos y operaciones.
3. Exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario –IGIC o I.G.I.C. indistintamente—. Estarán exentas de IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios rea-

lizadas por las entidades ZEC a otras entidades de la Zona Especial Canaria. Estarán igualmente exentas las importaciones de bienes realizadas por las entidades de la Zona Especial Canaria.

4. El Consorcio de la ZEC podrá establecer conciertos fiscales con las entidades locales para determinar una cifra global de tributación de ámbito local de las entidades ZEC.
5. Y, en último lugar, las entidades ZEC están obligadas al pago de una tasa de inscripción de cuantía igual a 600 euros que se devenga en el momento de practicar en asiento de inscripción de la entidad en el Registro y a satisfacer anualmente una tasa de permanencia por importe de 900 euros que se devenga el 31 de diciembre de cada año y por cada año que las entidades figuren inscritas en el Registro.

### **La Reserva para Inversiones en Canarias**

— La Reserva para Inversiones en Canarias, creada por el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, es un beneficio fiscal que pretende fomentar la inversión empresarial productiva y la creación de infraestructuras públicas en el Archipiélago Canario. El objetivo que persigue el legislador es que los empresarios canarios puedan acceder a cuotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos.

Dotando la Reserva para Inversiones en Canarias los empresarios y profesionales establecidos en Canarias pueden conseguir que queden exentos de gravamen en su Impuesto personal sobre la Renta –ya sea el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes– hasta el 90% de los beneficios obtenidos en el archipiélago siempre que tales beneficios se reinviertan en Canarias, en determinadas categorías de activos y cumpliendo una serie de condiciones que exige la Ley. Además la dotación de la RIC no da lugar a un mero diferimiento en el gravamen del contribuyente sino a una auténtica exención de tributación de la parte de los beneficios que se dotan a la reserva.

— La normativa comunitaria permite considerar a los incentivos fiscales contenidos en la Ley 19/1994, entre los que se encuentra la RIC, como ayudas al desarrollo regional compatibles con el mercado común, de acuerdo con la excepción contenida en el artículo 87.3.a) del Tratado de la Unión Europea a la regla general de prohibición de las ayudas de Estado que contiene el apartado 1 de dicho precepto, en los términos expuestos al Gobierno español en la Carta remitida por la Comisión de la Unión Europea el 23 de enero de 1998<sup>469</sup>.

— Los distintos elementos, tanto materiales como formales, configuradores del incentivo son:

1. En relación con los contribuyentes que pueden aplicar la RIC.

1.1. La aplicación de la RIC a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe realizarse con total equiparación entre quienes realizan actividades empresariales y profesionales.

1.2. Aquellos sujetos pasivos del IRPF que no estén obligados a llevar contabilidad, ni por la normativa del propio Impuesto ni por el Código de Comercio, podrán dotar la RIC siempre que asuman voluntariamente la carga de llevar la contabilidad necesaria.

---

<sup>469</sup> SG(98) D/0669.

1.3. La realización simultánea por una persona física de actividades de distinto tipo que den derecho a dotar la RIC no exige dotaciones distintas ni, en consecuencia, materializaciones diferenciadas.

1.4. Cuando las actividades económicas se hayan realizado a través de una comunidad de bienes, o entidad que tribute en régimen de atribución de rentas, serán sus partícipes quienes, por la parte de los rendimientos que cada uno se deba imputar, puedan dotar la RIC y quienes, en consecuencia, asuman los correspondientes compromisos de contabilización y materialización.

1.5. Las sociedades transparentes podrán dotar la RIC cuando la actividad que realicen pueda ser calificada como una explotación económica empresarial o profesional. Las sociedades que puedan calificarse como de cartera o de mera tenencia de bienes quedarán fuera del ámbito de la RIC.

1.6. La tributación en el régimen de los grupos de sociedades no elimina la individualidad de cada una de las entidades integrantes a efectos de la RIC, de forma que cada una de ellas es quien debe dotar y materializar su propia reserva.

1.7. En las operaciones de reestructuración empresarial de entidades que hayan dotado la RIC a las que sea aplicable el régimen fiscal especial de fusiones previsto en el capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995, se entenderá que la entidad que recibe el patrimonio que estuviera ligado al cumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación de la RIC hace suyas dichas obligaciones.

1.8. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes podrán acceder al régimen de la RIC cuando operen en Canarias a través de un establecimiento permanente.

## 2. Respecto a las rentas que dan derecho a dotar la RIC.

2.1. La RIC se puede dotar exclusivamente con cargo a los beneficios procedentes de establecimientos situados en Canarias.

2.2. El beneficio imputable a los establecimientos situados en Canarias que debe considerarse generado en Canarias será el procedente de las operaciones efectiva y materialmente realizadas en el Archipiélago, con los medios productivos allí radicados, y que hayan puesto fin al ciclo mercantil mediante la obtención del ingreso correspondiente.

2.3. No se puede dotar la RIC con cargo a beneficios procedentes de actividades de mera tenencia o gestión de patrimonio, mobiliario o inmobiliario.

## 3. Dotación máxima a la Reserva para Inversiones en Canarias.

3.1. Personas jurídicas: la reducción en base imponible no podrá superar el 90% del beneficio contable del ejercicio que no haya sido objeto de distribución. El beneficio no distribuido se identifica con el importe de las dotaciones a reservas, excluida la de carácter legal.

La aplicación de la cautela introducida por el párrafo cuarto del artículo 27.2 de la Ley 19/1994 supone una innecesaria rigidez para la adecuada gestión de la estructu-

ra de los fondos propios de las entidades que dotan RIC, ya que todo trasvase de fondos entre las distintas partidas contables que los componen, que suponga la disminución de alguna partida de reservas, implica una rebaja del límite máximo del incentivo fiscal.

Por otro lado, la cautela adoptada se limita tan solo a dos años del total de los que se dispone para materializar la reserva, por lo que no evita adecuadamente la distribución encubierta de fondos propios antes de realizar la inversión, objetivo último de la restricción establecida.

3.2. Personas físicas: el beneficio fiscal no superará el 80% de la parte de cuota íntegra correspondiente a los rendimientos netos de explotación, debiendo entenderse por tales el beneficio contable de la actividad.

#### 4. Materialización de la reserva.

4.1. Requisitos temporales de la inversión. Para la materialización de la RIC el sujeto pasivo dispone de hasta 5 años. La materialización podrá efectuarse desde el mismo momento en que se obtienen los ingresos, sin que sea necesario esperar a la dotación contable de la reserva, durante el ejercicio en que se dota la reserva y en los tres años siguientes a dicho ejercicio.

4.2. Activos aptos para la inversión. Los terrenos se asimilan a activos nuevos y resultan aptos para materializar la RIC en los siguientes casos:

- a) Terrenos accesorios a una construcción: solares sobre los que se edifique, terrenos sobre los que se construyan instalaciones deportivas o de ocio.
- b) Superficies nuevas, no preexistentes, obtenidas de manera artificial tales como terrenos ganados al mar y banales en zonas de pendiente.

Asimismo, será válida para materializar la inversión realizada para la conversión en suelo apto para un uso productivo.

Los activos usados proporcionarán una mejora tecnológica cuando incorporen un avance técnico, o una nueva utilidad en el proceso productivo o en la estructura comercial o logística empleada. Tratándose de maquinaria, instalaciones, equipos informáticos y elementos de transporte, podrá considerarse que suponen mejora tecnológica para la empresa cuando supongan un ahorro de costes o un aumento de la calidad de la producción. Tratándose de inmuebles el contribuyente deberá probar que suponen una innovación en sus procesos de producción, distribución, etc.

La inversión en la rehabilitación de un activo fijo no precisa cumplir los requisitos exigidos a los activos usados, siempre que la mejora puede incorporarse al valor del activo según la normativa contable. Si se rehabilita un activo usado adquirido con dicho fin y en el resultado final tiene más relevancia cuantitativa la reforma realizada que el coste del bien usado, la totalidad de la inversión se podrá considerar adquisición de un activo nuevo.

Ciertos activos inmateriales, como las concesiones administrativas y determinados derechos de propiedad industrial, podrán ser aptos para materializar la RIC cuando se afecten a explotaciones que se localicen en Canarias.

Las aeronaves podrán ser materialización adecuada de la RIC cuando tengan su base en territorio canario. Esto sucederá cuando, además de estar inscritas en dicho territorio, localicen en Canarias su estacionamiento habitual, sus revisiones periódicas obligatorias, el mayor número de sus vuelos y el domicilio social o un establecimiento del titular de la explotación.

La adquisición mediante leasing será válida cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará la opción de compra.

Los activos que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario válidos para materializar RIC serán los señalados en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como aquellos que contribuyan a reducir o eliminar la contaminación lumínica o sean útiles para el ahorro energético o en el consumo de agua y el fomento del uso de las energías renovables, entre otras finalidades medioambientales.

La materialización mediante la suscripción de Deuda Pública exige que el inversor sea el primer adquirente de los títulos, limitando las entidades financieras su papel mediador al de simples agentes colocadores. Por esta vía podrá materializarse hasta el 50% de la dotación máxima de cada ejercicio, con independencia de lo que se haga con el 50% restante.

La materialización de la RIC en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades exige que la entidad participada adquiera activos fijos después de la adopción del acuerdo de emisión de acciones o participaciones y antes de que finalice el plazo del que dispusiera la entidad suscriptora para materializar su RIC, salvo que se pruebe la relación causa-efecto de dicho aumento con inversiones ya realizadas en el mismo ejercicio. Dicha condición no se cumple con la adquisición, por la entidad participada, de activos procedentes de la aportación no dineraria con la que su socio, el sujeto pasivo que materializa su RIC, pueda haber desembolsado su suscripción.

4.3. Mantenimiento de la inversión. El requisito de mantenimiento durante al menos cinco años de la titularidad de los activos fijos en los que se haya materializado la RIC no impide su renovación. En particular, no se considera incumplido el requisito cuando, ante su falta de adecuación sobrevenida, el importe obtenido por su enajenación se reinvierta en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya. Se habrá incumplido el requisito si los activos se ceden a terceros en virtud de contratos de cuentas en participación o de arrendamiento con opción de compra que previsiblemente vaya a ser ejercitada.

5. Aspectos formales del incentivo. Los activos en los que se haya materializado la RIC deberán aparecer en los balances o en la memoria anual del sujeto pasivo, así como en los modelos de declaración del impuesto correspondiente, con separación y título apropiado, identificando el año de dotación de la reserva materializada.
6. Incompatibilidades. El régimen de la RIC es incompatible con la deducción por inversiones, para los mismos bienes e importes, con la exención por reinversión, pero no con el régimen de diferimiento por reinversión. Es además incompatible con el régimen de la ZEC, lo que implica, por un lado, que las entidades ZEC no pueden dotar RIC y, por otro, que la dotación de la RIC no podrá materializarse, ni directa ni indirectamente, en las actividades realizadas por las entidades ZEC.



## **CAPÍTULO 5**

### **EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA INTEGRACIÓN DE CANARIAS EN LA UNIÓN EUROPEA. LA CONTRIBUCIÓN DE LOS PRINCIPALES INCENTIVOS FISCALES DEL REF**





En capítulos anteriores hemos dejado constancia que Canarias ha venido disfrutando de un régimen hacendístico diferenciado frente a las restantes regiones españolas desde su conquista a finales del siglo XV, que se concreta a partir de 1972 en su especial Régimen Económico y Fiscal; había dispuesto históricamente de un régimen de libertad comercial que implicaba la existencia de franquicias al consumo, menor presión fiscal indirecta y exención de la práctica de determinados monopolios estatales.

Esta situación privilegiada, refrendada por la Constitución de 1978 y por el Estatuto de Autonomía de Canarias de 1982, se ha visto afectada por el proceso de integración de Canarias en la Unión Europea que, a nuestro entender y eso es lo que pretendemos contrastar, ha contribuido de manera notable al debilitamiento de la especialidad hacendística canaria.

El objetivo que nos planteamos alcanzar con el desarrollo del presente capítulo es doble. Por un lado trataremos de analizar cómo ha evolucionado la presión fiscal en Canarias desde que se produce la integración de España en las Comunidades Europeas en el año 1986 hasta nuestros días y, por otro lado, estudiaremos la contribución de los principales incentivos fiscales del REF objeto de nuestra investigación –Reserva para Inversiones en Canarias y deducción por inversiones en Canarias– al sostenimiento de la especialidad fiscal canaria. No analizamos la contribución de la ZEC dado que su entrada en vigor definitiva tuvo lugar finalmente en el año 2000, tras la modificación impuesta por el artículo primero, uno del Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio, por lo que aún no se encuentran disponibles los datos necesarios.

Para llevar a cabo el primero de los objetivos dividimos el período de estudio en dos subperíodos. En el primero de ellos, que abarca desde 1986 hasta 1991, observamos los efectos que sobre la presión fiscal en Canarias produjo el régimen de integración de Canarias en las Comunidades Europeas, regulado en este período por el Acta de Adhesión de España y el Protocolo 2. En el segundo subperíodo, que comprende de 1992 hasta el año 2000, estudiamos los efectos que ha tenido sobre la presión fiscal en Canarias su plena integración en la Unión Aduanera desde que, a instancias del Gobierno de Canarias, el Consejo de la por entonces Comunidad Económica Europea aprobase el Reglamento 1911/91 y la Decisión 91/314/CEE. Tratamos de dejar constancia de cómo la presión fiscal en Canarias ha ido aumentando a medida que se introducían progresivamente las medidas de carácter tributario contenidas en el Reglamento 1911/91; concebido para permitir la plena integración de Canarias en la Unión Aduanera.

El segundo de los objetivos que nos marcamos consiste en tratar de evaluar la bondad de los efectos tributarios que han producido los principales incentivos fiscales vigentes en el Impuesto sobre Sociedades para Canarias en el período que comprende los años 1992 a 1997, ambos años inclusive. Tratamos de determinar cómo ha incidido la existencia de tales incentivos en el nivel de presión fiscal de Canarias, la intensidad de utilización de cada uno de los distintos incentivos, el coste de la existencia de tales incentivos en términos de reducción de la recaudación tributaria y la contribución del nuevo sistema de incentivos al mantenimiento de la especificidad fiscal de las Islas Canarias.

## **5.1. EVOLUCIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL EN CANARIAS ENTRE 1986 Y 2000**

Para alcanzar el primero de nuestros objetivos hemos dividido el período de estudio en dos tramos; de enero de 1986 a diciembre de 1991, y de enero de 1992 hasta diciembre de 2000.

Esta decisión está condicionada al hecho de que los datos de recaudación tributaria y PIB disponibles están referidos a años completos. Sin embargo la división natural debería atender a la vigencia temporal de las normas que regularon, y regulan actualmente, la integración de Canarias en la Unión Europea, de tal forma que:

1. El primer período de estudio debería abarcar desde enero de 1986 hasta junio de 1991, en el que el régimen de integración de Canarias en la por entonces CEE estuvo regulado por el Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas y el Protocolo 2 de dicho Tratado.
2. El segundo período natural comprendería desde julio de 1991 hasta diciembre de 2000, en el que la integración de Canarias en la Unión se ha venido rigiendo por las disposiciones del Reglamento 1911/91 y de la Decisión 91/314/CEE.

Entendemos que la división del período de estudio, impuesta por la disponibilidad de los datos, no desvirtúa el análisis porque, a pesar de que la entrada en vigor del Reglamento 1911/91 y de la Decisión 91/314/CEE se produjese en julio de 1991, este año sería un año de transición donde los efectos de la entrada en vigor de la nueva normativa reguladora del régimen de integración de Canarias no tuvo prácticamente consecuencias tributarias para Canarias<sup>470</sup>. Los efectos tributarios más relevantes, a nuestro juicio, se comenzarían a producir a partir del 1 de enero de 1992.

Siguiendo a ALBI, GONZÁLEZ-PÁRAMO y ZUBIRI, definimos la presión fiscal como «*la relación entre los ingresos impositivos y el Producto Interior Bruto*» (ALBI, E.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M. y ZUBIRI, I., febrero 2000, pág. 19). —en adelante PIB o P.I.B. indistintamente— dividiendo, a estos efectos, los ingresos impositivos en tres grupos: impuestos directos (impuestos sobre la renta, el patrimonio o las transferencias de riqueza), impuestos indirectos (impuestos sobre el consumo) y, por último, cotizaciones sociales.

Sin embargo, para la consecución de los objetivos de nuestra investigación las cotizaciones sociales no tienen especial relevancia y tendrían efectos sobre el indicador que no deseamos observar. Por ello centramos nuestro análisis de la evolución de la presión fiscal en Canarias exclusivamente en la relación entre los ingresos impositivos derivados de impuestos directos, indirectos y Tasas y otros ingresos y el PIB.

La primera serie de datos que necesitábamos para llevar a cabo el presente análisis era una serie de datos de PIB a precios de mercado —en adelante PIB<sub>pm</sub>— para Canarias que abarcara el período de 1986 a 2000, ambos años inclusive.

Dos han sido las fuentes elegidas para elaborar dicha serie; por un lado hemos tomado datos de la página web del Instituto Nacional de Estadística<sup>471</sup> —en adelante INE o I.N.E. indistintamente— y, por otro lado, hemos recabado información de las series quinquenales de Contabilidad

---

<sup>470</sup> El 1 de julio de 1991 comenzó la aplicación efectiva del APIM (Arbitrio sobre la Producción y sobre las Importaciones) y se derogó la Tarifa General del Arbitrio Insular a la entrada de mercancías. La Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la entrada de mercancías estaría vigente, aunque sometida a un proceso de progresivo descreste, hasta el 31 de diciembre de 2000. Los efectos tributarios fueron, entre otros, una recaudación por APIM de 9.498 millones de pesetas, entre julio y diciembre de 1991, y una reducción de la recaudación por arbitrios insulares en 1991 de 5.244 millones de pesetas respecto a la del año inmediato anterior, tal y como queda recogido en el cuadro siguiente que lleva por título "RECAUDACIÓN TOTAL DE TRIBUTOS EN CANARIAS. 1989-90-91". El resultado neto fue un aumento de la recaudación de 4.254 millones de pesetas —lo que supone el 2,0983% de la recaudación total de tributos en Canarias del año 1991—.

<sup>471</sup> Banco de datos TEMPUS, alojada en <http://www.ine.es/tempus2/tempusmenu.htm>, y Base de datos INEbase, <http://www.ine.es/inebase/index.html>.

Regional publicadas en soporte impreso por el INE<sup>472</sup>. También hemos consultado las series publicadas por el Instituto Canario de Estadística<sup>473</sup> –en adelante ISTAC– pero la fuente de los datos que da origen a las series publicadas por este último organismo es, según el propio ISTAC, la Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas –FUNCAS– y hemos podido observar diferencias notables entre los datos de la publicación del ISTAC y los facilitados por el INE.

En ambas fuentes INE, publicación impresa e internet, las series de datos de PIB<sub>pm</sub> tienen distinta base. Existen series de datos cuyo año base es 1986 y otras cuyo año base es 1995, siendo éste el motivo por el que hemos tenido que aplicar un enlace entre ambas series para obtener una única serie de datos homogéneos con una base común.

En los siguientes cuadros recogemos los datos disponibles de las series de PIB<sub>pm</sub> para Canarias publicadas en INE internet, banco de datos TEMPUS<sup>474</sup>, que nos han servido para elaborar nuestra propia serie.

**Cuadro 5.1**  
**PRODUCTO INTERIOR BRUTO A PRECIOS DE MERCADO BASE 1986**  
**(Canarias 1986-1995)**  
Millones de pesetas

AÑO	Precios corrientes	Precios constantes
1986	1.154.875	1.154.875
1987	1.296.474	1.237.932
1988	1.470.702	1.314.884
1989	1.600.423	1.374.163
1990	1.748.985	1.373.281
1991	1.907.645	1.387.512
1992	2.106.748	1.439.079
1993	2.265.896	1.455.004
1994	2.414.782	1.499.507
1995	2.581.316	1.538.496

*Fuente:* INE internet (Banco de datos TEMPUS). Datos definitivos.

**Cuadro 5.2**  
**PRODUCTO INTERIOR BRUTO A PRECIOS DE MERCADO BASE 1995 (SEC1995)**  
**(Canarias 1995-1999)**  
Millones de pesetas

AÑO	Precios corrientes	Precios constantes
1995	2.668.329	2.668.329
1996	2.857.897	2.737.245
1997	3.071.928	2.841.347
1998	3.335.954	2.994.686
1999	3.599.880	3.120.650

*Fuente:* INE internet (Banco de datos TEMPUS). Datos definitivos.

<sup>472</sup> I.N.E. Contabilidad Regional de España: Serie 1986-1990 (Base 1985), serie 1991-1995 (Base 1986) y serie 1995-2000 (Base 1995 - CRE-95).

<sup>473</sup> <http://www.istac.rcanaria.es>

<sup>474</sup> En INE internet hemos consultado el banco de datos TEMPUS y la base de datos INEbase.

Como se puede observar, el dato del año 1995 en la serie con base en 1986, a precios corrientes, es de 2.581.316 millones de pesetas y, sin embargo, el dato del mismo año en la serie con base en el año 1995, asciende a 2.668.329 millones de pesetas. Por tanto, existe una diferencia de 87.013 millones de pesetas entre ambas series de PIB<sub>pm</sub> para el mismo año y la misma fuente. El origen de esta diferencia hay que buscarlo en el cambio de año base, de ahí la necesidad antes comentada de homogeneizar ambas series para este trabajo.

Además hemos tenido que escoger la serie del PIB<sub>pm</sub> de los años 1986 a 1995 con base en 1986 publicada por INE internet en su banco de datos TEMPUS, dado que la serie impresa de Contabilidad Regional del INE 1991-1995 con base en 1986 ofrece datos provisionales para los años 1993 y 1994, un avance del dato para el año 1995 y no incorpora información de 1996. Por ello, utilizamos en este trabajo los datos publicados en INE internet en el citado banco de datos TEMPUS, por ser definitivos para todos los años de esta primera serie. Los datos con base en 1986 para los años 1986 a 1992, ambos inclusive, coinciden con exactitud en la fuente INE elegida y en la publicación impresa del mismo organismo antes referenciada.

Basándonos en los datos de Contabilidad Regional con base en 1995 y con metodología SEC 1995 de la base de datos TEMPUS del INE, y en los de la Contabilidad Regional con base en 1986 de la misma fuente, hemos construido una serie del PIB<sub>pm</sub> para Canarias, utilizando las tasas de variación de la Contabilidad Regional con base en 1986, deflactor implícito del Valor Añadido Bruto<sup>475</sup> a precios básicos (VAB<sub>pb</sub>), para cambiar a la base de este año los datos de la serie de los años 1995 a 2000, con base en 1995 y metodología SEC 1995. Es decir, para el período 1986 a 1994 cada dato se obtuvo como:

$$X_{i-1} = \frac{X_i}{1 + t_{i-1}^i}$$

En donde X es la serie, i es el tiempo y  $t_{i-1}^i$  es la tasa de variación unitaria desde el instante i-1 al instante i.

Por tanto, el siguiente cuadro es el resultado de aplicar el método descrito a las dos series de datos para su homogeneización.

**Cuadro 5.3**  
**PRODUCTO INTERIOR BRUTO A PRECIOS DE MERCADO BASE 1995 (SEC1995)**  
**(Canarias 1986-2000)**  
Millones de pesetas

AÑO	Precios corrientes	Precios constantes	Deflactor implícito del VAB
1986	1.237.671	2.076.586	0,596012267
1987	1.389.421	2.225.931	0,624197781
1988	1.576.140	2.364.299	0,666641645
1989	1.715.161	2.470.889	0,694147448
1990	1.874.374	2.469.303	0,759070077

(Sigue.)

<sup>475</sup> Para mayor información sobre la metodología SEC, CRE y la definición del VAB consultar el siguiente documento INE en Internet <http://www.ine.es/daco/daco42/cre/regio.doc>.

(Continuación.)

AÑO	Precios corrientes	Precios constantes	Deflactor implícito del VAB
1991	2.044.409	2.494.892	0,819437829
1992	2.257.786	2.587.615	0,872535594
1993	2.428.344	2.616.250	0,928177387
1994	2.587.904	2.696.271	0,959808586
1995	2.766.377	2.766.377	1
1996	2.942.445	2.838.781	1,036517083
1997(P)	3.153.206	2.950.583	1,068672191
1998(P)	3.447.016	3.131.899	1,100615314
1999(A)	3.743.638	3.293.623	1,136632213
2000(1.ª E)	4.085.198	3.438.533	1,188064212

(P) Dato provisional.

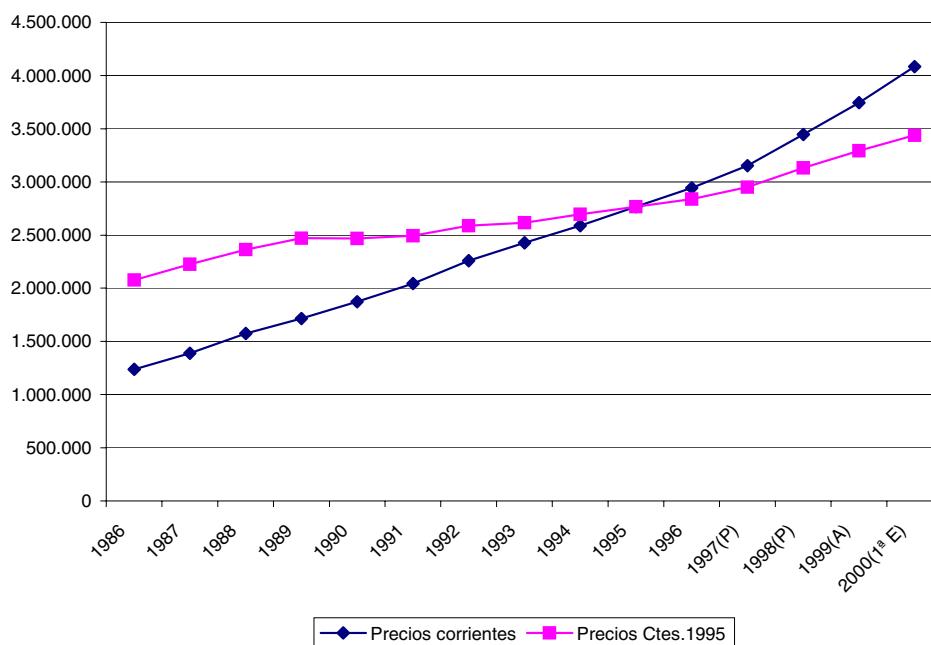
(A) Dato en adelanto.

(1.ª E) Primera estimación.

Fuente: INE internet (Banco de datos TEMPUS). Fuente del dato del año 2000: INE actualización. Área de Coyuntura Económica. Elaboración propia.

La representación gráfica de estas dos series de PIB<sub>pm</sub> para Canarias, a precios corrientes y a precios constantes con base en el año 1995, sería:

#### EVOLUCIÓN DEL PIB EN CANARIAS. 1986-2000



Fuente: INE internet (Banco de datos TEMPUS). Fuente del dato del año 2000: INE actualización. Área de Coyuntura Económica. Elaboración propia.

Del estudio de ambas series de PIB<sub>pm</sub> podemos extraer las siguientes conclusiones:

1. El PIB<sub>pm</sub> a precios corrientes aumentó en Canarias entre 1986 y 1999 un 202,4744%, respecto al PIB<sub>pm</sub> a precios corrientes de 1986. No hemos tenido en cuenta el dato del año 2000 puesto que se trata de una primera estimación y entendemos que podría desvirtuar los resultados obtenidos.
2. En el mismo período, sin embargo, el crecimiento del PIB<sub>pm</sub> en Canarias en términos reales –a precios constantes de 1995– ascendió al 65,5859% respecto a 1986. En consecuencia, el restante 136,8885% de crecimiento del PIB<sub>pm</sub> a precios corrientes experimentado en Canarias entre 1986 y 1999, es un incremento exclusivamente monetario, resultado del efecto de la inflación.

Una vez obtenidos y analizados los datos de PIB<sub>pm</sub> para el período objeto de estudio, necesitábamos los datos de recaudación tributaria en Canarias para el mismo período y con la misma base.

Los datos de recaudación de los tributos Estatales y de los Cedidos los hemos obtenido de la base de datos BADESPE<sup>476</sup> del Instituto de Estudios Fiscales, cuya fuente es la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Por su parte, los datos de recaudación de tributos Propios y REF para los años 1986 a 1992 se han obtenido de la publicación "*Análisis de la evolución del ingreso y gasto público de la Comunidad Autónoma de Canarias 1983-1994*" de la Dirección General de Planificación, Presupuesto y Gasto Público de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias. Para los años 1993 a 2000 los datos de recaudación de estos tributos, Propios y REF, proceden de la publicación "*Economía Canaria*" de la Dirección General de Planificación, Presupuesto y Gasto Público de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias.

Con los datos recabados elaboramos los siguientes cuadros de recaudación tributaria en Canarias entre 1986 y 2000, ambos años inclusive:

**Cuadro 5.4**  
**RECAUDACIÓN TOTAL DE TRIBUTOS EN CANARIAS. 1986-87-88**  
(Millones de pesetas corrientes)

		Recaudación año 1986	Recaudación año 1987	Recaudación año 1988
<b>Cap I. IMPUESTOS DIRECTOS</b>		<b>51.798</b>	<b>73.671</b>	<b>85.299</b>
<b>Estatales</b>		<b>50.359</b>	<b>71.295</b>	<b>82.403</b>
	IRPF	43.376	60.801	69.859
	Sociedades	6.953	10.354	12.483
	Renta no residentes <sup>(1)</sup>	0	0	0
	Resto Cap. I	30	140	61

(Sigue.)

<sup>476</sup> BADESPE. Base de datos del Sector Público Español.

(Continuación.)

		Recaudación año 1986	Recaudación año 1987	Recaudación año 1988
<b>Cedidos</b>		<b>1.439</b>	<b>2.376</b>	<b>2.896</b>
	Sucesiones	879	964	1.469
	Patrimonio	560	1.412	1.427
<b>Cap II. IMPUESTOS INDIRECTOS</b>		<b>41.740</b>	<b>65.295</b>	<b>75.870</b>
<b>Estatales</b>		<b>14.654</b>	<b>20.335</b>	<b>21.217</b>
	IVA	270	451	401
	Impuestos Especiales	1.756	3.564	4.571
	Trafico Exterior	29	47	64
	Resto Capítulo(ITE, I. Primas de seguros)	12.599	16.273	16.181
<b>Cedidos</b>		<b>3.662</b>	<b>4.922</b>	<b>11.434</b>
	Transmisiones Patrimoniales	3.662	4.922	11.434
<b>Propios</b>		<b>3.493</b>	<b>15.008</b>	<b>13.597</b>
	Combustibles	3.493	15.008	13.597
<b>REF</b>		<b>19.931</b>	<b>25.030</b>	<b>29.622</b>
	Arbitrios Insulares	19.931	25.030	29.622
	IGIC <sup>(2)</sup>	0	0	0
	APIM <sup>(3)</sup>	0	0	0
	I. Matriculaciones <sup>(4)</sup>	0	0	0
<b>Cap III. TASAS Y OTROS INGRESOS</b>		<b>6.918</b>	<b>8.637</b>	<b>10.934</b>
<b>Estatales</b>		<b>294</b>	<b>345</b>	<b>302</b>
	Tasas y Otros Ingresos	294	345	302
<b>Cedidos</b>		<b>5.580</b>	<b>7.192</b>	<b>8.904</b>
	Tasas Fiscales Sobre el Juego	5.580	7.192	8.904
<b>Propios</b>		<b>1.044</b>	<b>1.100</b>	<b>1.728</b>
	Resto Tasas y Otros Ingresos	1.044	1.100	1.728
<b>Total Estatales</b>		<b>65.307</b>	<b>91.975</b>	<b>103.922</b>
<b>Total Autonómicos</b>		<b>35.149</b>	<b>55.627</b>	<b>68.182</b>
<b>Recaudación Total</b>		<b>100.456</b>	<b>147.602</b>	<b>172.104</b>

(1) Entrada en vigor el 1 de enero de 1999.

(2) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

(3) Entrada en vigor el 1 de julio de 1991.

(4) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

Nota: No se computan los tributos de los Ayuntamientos.

Fuentes: BADESPE y Gobierno de Canarias. Elaboración propia.

**Cuadro 5.5**  
**RECAUDACIÓN TOTAL DE TRIBUTOS EN CANARIAS. 1989-90-91**  
(Millones de pesetas corrientes)

		Recaudación año 1989	Recaudación año 1990	Recaudación año 1991
<b>Cap I. IMPUESTOS DIRECTOS</b>		<b>100.351</b>	<b>97.742</b>	<b>106.842</b>
<b>Estatales</b>		<b>98.905</b>	<b>93.510</b>	<b>103.571</b>
	IRPF	82.259	78.188	89.511
	Sociedades	16.545	15.229	13.975
	Renta no residentes <sup>(1)</sup>	0	0	0
	Resto Cap. I	101	93	85
<b>Cedidos</b>		<b>1.446</b>	<b>4.232</b>	<b>3.271</b>
	Sucesiones	1.284	1.287	1.227
	Patrimonio	162	2.945	2.044
<b>Cap II. IMPUESTOS INDIRECTOS</b>		<b>79.010</b>	<b>73.648</b>	<b>77.028</b>
<b>Estatales</b>		<b>20.672</b>	<b>19.540</b>	<b>19.556</b>
	IVA	298	223	303
	Impuestos Especiales	4.553	4.342	3.765
	Trafico Exterior	-34	4	137
	Resto Capítulo(ITE, I. Primas de seguros)	15.855	14.971	15.351
<b>Cedidos</b>		<b>13.080</b>	<b>13.530</b>	<b>10.221</b>
	Transmisiones Patrimoniales	13.080	13.530	10.221
<b>Propios</b>		<b>16.023</b>	<b>17.618</b>	<b>20.037</b>
	Combustibles	16.023	17.618	20.037
<b>REF</b>		<b>29.235</b>	<b>22.960</b>	<b>27.214</b>
	Arbitrios Insulares	29.235	22.960	17.716
	IGIC <sup>(2)</sup>	0	0	0
	APIM <sup>(3)</sup>	0	0	9.498
	I. Matriculaciones <sup>(4)</sup>	0	0	0
<b>Cap III. TASAS Y OTROS INGRESOS</b>		<b>11.872</b>	<b>13.618</b>	<b>18.866</b>
<b>Estatales</b>		<b>388</b>	<b>511</b>	<b>713</b>
	Tasas y Otros Ingresos	388	511	713
<b>Cedidos</b>		<b>9.991</b>	<b>10.597</b>	<b>12.956</b>
	Tasas Fiscales Sobre el Juego	9.991	10.597	12.956
<b>Propios</b>		<b>1.493</b>	<b>2.510</b>	<b>5.197</b>
	Resto Tasas y Otros Ingresos	1.493	2.510	5.197
<b>Total Estatales</b>		<b>119.965</b>	<b>113.561</b>	<b>123.840</b>
<b>Total Autonómicos</b>		<b>71.268</b>	<b>71.447</b>	<b>78.896</b>
<b>Recaudación Total</b>		<b>191.233</b>	<b>185.008</b>	<b>202.736</b>

(1) Entrada en vigor el 1 de enero de 1999.

(2) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

(3) Entrada en vigor el 1 de julio de 1991.

(4) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

Nota: No se computan los tributos de los Ayuntamientos.

Fuentes: BADESPE y Gobierno de Canarias. Elaboración propia.



**Cuadro 5.6**  
**RECAUDACIÓN TOTAL DE TRIBUTOS EN CANARIAS. 1992-93-94**  
(Millones de pesetas corrientes)

		Recaudación año 1992	Recaudación año 1993	Recaudación año 1994
<b>Cap I. IMPUESTOS DIRECTOS</b>		<b>115.358</b>	<b>142.093</b>	<b>145.009</b>
<b>Estatales</b>		<b>111.633</b>	<b>138.028</b>	<b>140.670</b>
	IRPF	96.922	112.869	118.992
	Sociedades	14.564	24.787	21.410
	Renta no residentes <sup>(1)</sup>	0	0	0
	Resto Cap. I	147	372	268
<b>Cedidos</b>		<b>3.725</b>	<b>4.065</b>	<b>4.339</b>
	Sucesiones	1.423	1.530	1.809
	Patrimonio	2.302	2.535	2.530
<b>Cap II. IMPUESTOS INDIRECTOS</b>		<b>99.606</b>	<b>121.617</b>	<b>142.458</b>
<b>Estatales</b>		<b>22.374</b>	<b>10.557</b>	<b>8.380</b>
	IVA	-266	-262	576
	Impuestos Especiales	4.715	4.418	5.573
	Trafico Exterior	981	1.137	1.085
	Resto Capítulo(ITE, I. Primas de seguros)	16.944	5.264	1.146
<b>Cedidos</b>		<b>13.947</b>	<b>14.604</b>	<b>16.968</b>
	Transmisiones Patrimoniales	13.947	14.604	16.968
<b>Propios</b>		<b>26.787</b>	<b>26.707</b>	<b>34.292</b>
	Combustibles	26.787	26.707	34.292
<b>REF</b>		<b>36.498</b>	<b>69.749</b>	<b>82.818</b>
	Arbitrios Insulares	13.897	5.328	1.025
	IGIC <sup>(2)</sup>	0	42.835	54.317
	APIM <sup>(3)</sup>	22.601	20.294	24.485
	I. Matriculaciones <sup>(4)</sup>	0	1.292	2.991
<b>Cap III. TASAS Y OTROS INGRESOS</b>		<b>15.365</b>	<b>15.955</b>	<b>19.058</b>
<b>Estatales</b>		<b>910</b>	<b>1.837</b>	<b>2.200</b>
	Tasas y Otros Ingresos	910	1.837	2.200
<b>Cedidos</b>		<b>11.943</b>	<b>11.136</b>	<b>11.964</b>
	Tasas Fiscales Sobre el Juego	11.943	11.136	11.964
<b>Propios</b>		<b>2.512</b>	<b>2.982</b>	<b>4.894</b>
	Resto Tasas y Otros Ingresos	2.512	2.982	4.894
<b>Total Estatales</b>		<b>134.917</b>	<b>150.422</b>	<b>151.250</b>
<b>Total Autonómicos</b>		<b>95.412</b>	<b>129.243</b>	<b>155.275</b>
<b>Recaudación Total</b>		<b>230.329</b>	<b>279.665</b>	<b>306.525</b>

(1) Entrada en vigor el 1 de enero de 1999.

(2) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

(3) Entrada en vigor el 1 de julio de 1991.

(4) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

Nota: No se computan los tributos de los Ayuntamientos.

Fuentes: BADESPE y Gobierno de Canarias. Elaboración propia.

**Cuadro 5.7**  
**RECAUDACIÓN TOTAL DE TRIBUTOS EN CANARIAS. 1995-96-97**  
(Millones de pesetas corrientes)

		Recaudación año 1995	Recaudación año 1996	Recaudación año 1997
<b>Cap I. IMPUESTOS DIRECTOS</b>		<b>146.846</b>	<b>165.922</b>	<b>183.803</b>
<b>Estatales</b>		<b>142.045</b>	<b>160.581</b>	<b>176.795</b>
	IRPF	125.484	143.212	151.818
	Sociedades	16.271	17.146	22.863
	Renta no residentes <sup>(1)</sup>	0	0	0
	Resto Cap. I	290	223	2.114
<b>Cedidos</b>		<b>4.801</b>	<b>5.341</b>	<b>7.008</b>
	Sucesiones	2.013	2.496	2.971
	Patrimonio	2.788	2.845	4.037
<b>Cap II. IMPUESTOS INDIRECTOS</b>		<b>151.528</b>	<b>157.206</b>	<b>176.007</b>
<b>Estatales</b>		<b>9.592</b>	<b>10.641</b>	<b>11.003</b>
	IVA	843	1.687	1.924
	Impuestos Especiales	5.875	6.228	6.138
	Trafico Exterior	1.294	1.287	1.660
	Resto Capítulo(ITE, I. Primas de seguros)	1.580	1.439	1.281
<b>Cedidos</b>		<b>17.214</b>	<b>17.218</b>	<b>21.067</b>
	Transmisiones Patrimoniales	17.214	17.218	21.067
<b>Propios</b>		<b>35.513</b>	<b>35.092</b>	<b>35.778</b>
	Combustibles	35.513	35.092	35.778
<b>REF</b>		<b>89.209</b>	<b>94.255</b>	<b>108.159</b>
	Arbitrios Insulares	1.233	866	785
	IGIC <sup>(2)</sup>	57.315	61.533	73.540
	APIM <sup>(3)</sup>	26.802	27.806	28.841
	I. Matriculaciones <sup>(4)</sup>	3.859	4.050	4.993
<b>Cap III. TASAS Y OTROS INGRESOS</b>		<b>17.411</b>	<b>19.011</b>	<b>18.527</b>
<b>Estatales</b>		<b>2.399</b>	<b>2.798</b>	<b>2.350</b>
	Tasas y Otros Ingresos	2.399	2.798	2.350
<b>Cedidos</b>		<b>12.274</b>	<b>12.431</b>	<b>12.630</b>
	Tasas Fiscales Sobre el Juego	12.274	12.431	12.630
<b>Propios</b>		<b>2.738</b>	<b>3.782</b>	<b>3.547</b>
	Resto Tasas y Otros Ingresos	2.738	3.782	3.547
<b>Total Estatales</b>		<b>154.036</b>	<b>174.020</b>	<b>190.148</b>
<b>Total Autonómicos</b>		<b>161.749</b>	<b>168.119</b>	<b>188.189</b>
<b>Recaudación Total</b>		<b>315.785</b>	<b>342.139</b>	<b>378.337</b>

(1) Entrada en vigor el 1 de enero de 1999.

(2) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

(3) Entrada en vigor el 1 de julio de 1991.

(4) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

Nota: No se computan los tributos de los Ayuntamientos.

Fuentes: BADESPE y Gobierno de Canarias. Elaboración propia.

**Cuadro 5.8**  
**RECAUDACIÓN TOTAL DE TRIBUTOS EN CANARIAS. 1998-99-2000**  
(Millones de pesetas corrientes)

		Recaudación año 1998	Recaudación año 1999	Recaudación año 2000
<b>Cap I. IMPUESTOS DIRECTOS</b>		<b>192.156</b>	<b>209.351</b>	<b>217.559</b>
<b>Estatales</b>		<b>184.687</b>	<b>201.338</b>	<b>208.697</b>
	IRPF	159.780	165.187	164.126
	Sociedades	24.465	33.058	40.165
	Renta no residentes <sup>(1)</sup>	0	2.653	3.868
	Resto Cap. I	442	440	538
<b>Cedidos</b>		<b>7.469</b>	<b>8.013</b>	<b>8.862</b>
	Sucesiones	3.355	3.494	4.127
	Patrimonio	4.114	4.519	4.735
<b>Cap II. IMPUESTOS INDIRECTOS</b>		<b>201.197</b>	<b>229.490</b>	<b>234.865</b>
<b>Estatales</b>		<b>15.461</b>	<b>16.878</b>	<b>19.297</b>
	IVA	699	859	1.326
	Impuestos Especiales	10.410	11.459	11.862
	Trafico Exterior	2.913	3.085	4.470
	Resto Capítulo(ITE, I. Primas de seguros)	1.439	1.475	1.639
<b>Cedidos</b>		<b>24.429</b>	<b>29.595</b>	<b>31.259</b>
	Transmisiones Patrimoniales	24.429	29.595	31.259
<b>Propios</b>		<b>36.876</b>	<b>39.790</b>	<b>39.377</b>
	Combustibles	36.876	39.790	39.377
<b>REF</b>		<b>124.431</b>	<b>143.227</b>	<b>144.932</b>
	Arbitrios Insulares	721	714	912
	IGIC <sup>(2)</sup>	92.539	114.965	122.865
	APIM <sup>(3)</sup>	25.047	19.803	12.747
	I. Matriculaciones <sup>(4)</sup>	6.124	7.745	8.408
<b>Cap III. TASAS Y OTROS INGRESOS</b>		<b>20.420</b>	<b>18.894</b>	<b>19.704</b>
<b>Estatales</b>		<b>2.432</b>	<b>2.347</b>	<b>2.011</b>
	Tasas y Otros Ingresos	2.432	2.347	2.011
<b>Cedidos</b>		<b>14.234</b>	<b>14.385</b>	<b>15.451</b>
	Tasas Fiscales Sobre el Juego	14.234	14.385	15.451
<b>Propios</b>		<b>3.754</b>	<b>2.162</b>	<b>2.242</b>
	Resto Tasas y Otros Ingresos	3.754	2.162	2.242
<b>Total Estatales</b>		<b>202.580</b>	<b>220.563</b>	<b>230.005</b>
<b>Total Autonómicos</b>		<b>211.193</b>	<b>237.172</b>	<b>242.124</b>
<b>Recaudación Total</b>		<b>413.773</b>	<b>457.735</b>	<b>472.129</b>

(1) Entrada en vigor el 1 de enero de 1999.

(2) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

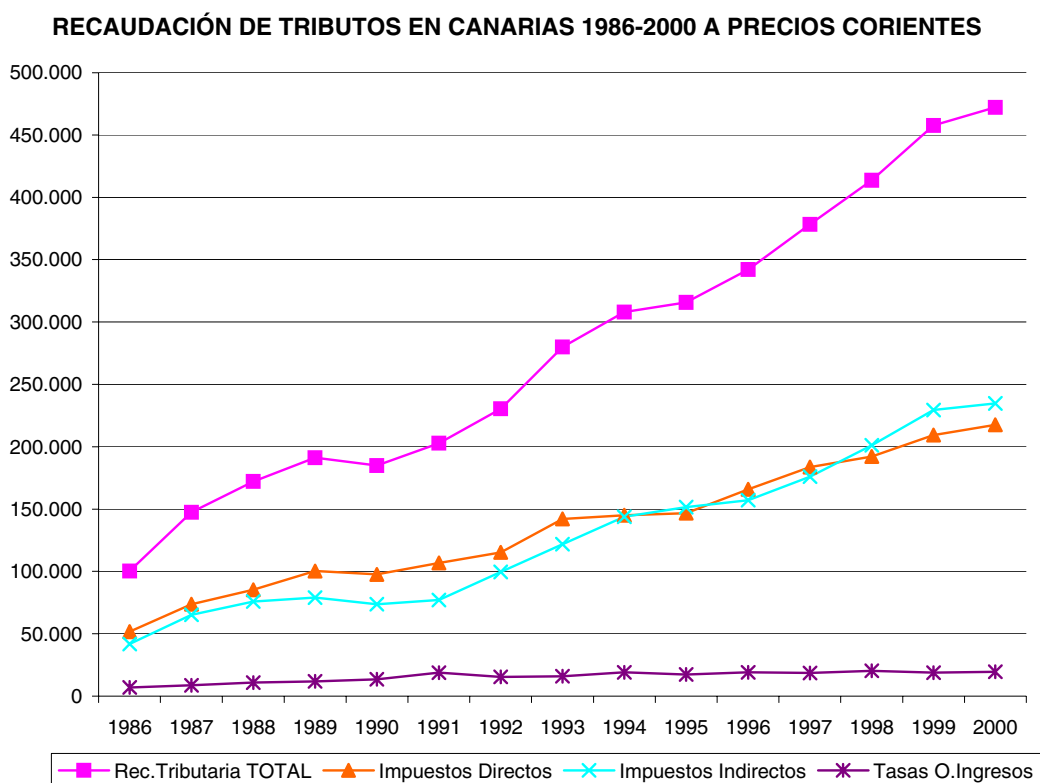
(3) Entrada en vigor el 1 de julio de 1991.

(4) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

Nota: No se computan los tributos de los Ayuntamientos.

Fuentes: BADESPE y Gobierno de Canarias. Elaboración propia.

Basándonos en estos datos de recaudación obtenemos el siguiente gráfico que muestra la tendencia seguida por la recaudación total de tributos en Canarias, la recaudación total de impuestos directos, la recaudación total de impuestos indirectos y la recaudación total de tasas y otros ingresos.



Fuente: BADESPE y Gobierno de Canarias. Elaboración propia.

Como se puede observar claramente en el gráfico anterior, el peso relativo de los impuestos indirectos se iguala prácticamente al de los impuestos directos en 1994, siendo a partir de 1998 notoriamente superior. El ritmo de crecimiento de la recaudación total de impuestos indirectos es muy superior al ritmo de crecimiento de los impuestos directos. Este extremo se puede constatar en el gráfico observando la mayor pendiente de la curva de recaudación de impuestos indirectos respecto a la de impuestos directos, no debiendo perder nunca de vista que estos datos están expresados en precios corrientes. La curva que representa la recaudación total de impuestos indirectos refleja un aumento de su pendiente entre los años 1991 y 1994, precisamente en el momento en que entran en vigor el reglamento 1911/1991 y la decisión 91/314/CEE (POSEICAN), suavizándose la pendiente de la curva entre 1994 y 1996, y volviendo a crecer fuertemente a partir de 1996 hasta el año 1999.

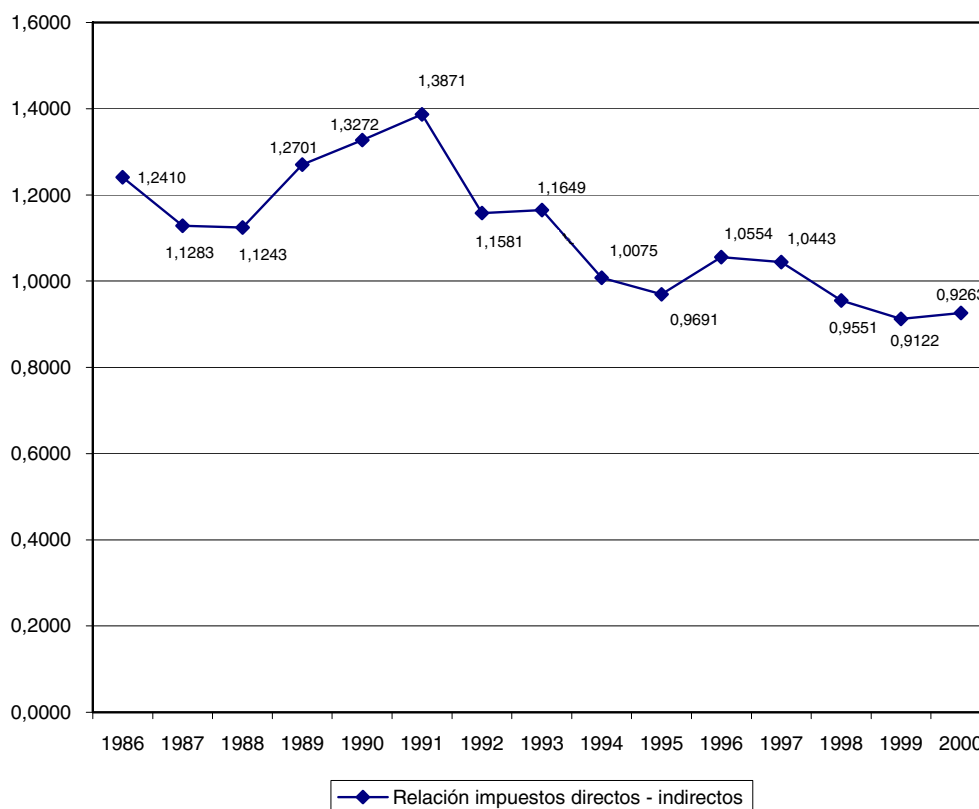
La recaudación de tasas y otros ingresos se mantiene en unos niveles bastante estables durante todo el período observado.

Para finalizar el comentario del gráfico anterior, hay que destacar que la curva que representa la recaudación tributaria total en Canarias entre 1986 y 2000, período de estudio de la presente investigación, muestra un constante y fuerte crecimiento al que han contribuido tanto el incremento de la recaudación de los impuestos directos como de los indirectos, aunque la contribución de estos

últimos sea más significativa, hecho este que queda reflejado en el paralelismo de los cambios de pendientes entre ambas curvas, impuestos indirectos y recaudación total.

A nuestro entender, para nuestro análisis de la recaudación tributaria en Canarias es interesante la representación gráfica de la relación entre impuestos directos e indirectos. Esta relación nos permite apreciar visualmente el peso relativo de la imposición directa frente a la indirecta, y nos indica la tendencia de la política fiscal. En el siguiente gráfico representamos la evolución del índice resultante de dividir la recaudación de impuestos directos en Canarias en el período de 1986 a 2000 entre la recaudación de impuestos indirectos.

**RELACIÓN IMPUESTOS DIRECTOS-IMPUESTOS INDIRECTOS  
CANARIAS 1986-2000**



Como se puede observar en el gráfico, el índice corrobora nuestra tesis. A partir de 1991, fecha de la plena integración de Canarias en la UE, los valores que toma el índice son progresivamente decrecientes, ello significa que los impuestos directos van perdiendo peso frente a los impuestos indirectos a medida que se van introduciendo las medidas contempladas en el Reglamento 1911/1991.

Hasta el momento hemos utilizado como unidad monetaria las pesetas corrientes. El efecto de la inflación podría desvirtuar las conclusiones del estudio de la evolución del PIB<sub>pm</sub> y de la recaudación tributaria en Canarias, por lo que entendimos que las conclusiones obtenidas serían más ilustrativas trabajando con los datos deflactados. Para ello, cambiamos de base el deflactor implícito del VAB del cuadro 5.3, estableciendo como nuevo año base el año 2000 y obteniendo la siguiente serie de deflactores en pesetas constantes del año 2000:

**Cuadro 5.9**  
**DEFLACTORES IMPLÍCITOS DEL VAB (Canarias 1986-2000)**

<b>AÑO</b>	<b>Base 1995</b>	<b>Base 2000</b>
1986	0,596012267	0,50166671
1987	0,624197781	0,52539061
1988	0,666641645	0,56111584
1989	0,694147448	0,58426762
1990	0,759070077	0,63891334
1991	0,819437829	0,68972520
1992	0,872535594	0,73441788
1993	0,928177387	0,78125187
1994	0,959808586	0,80787602
1995	1	0,84170535
1996	1,036517083	0,87244197
1997	1,068672191	0,89950710
1998	1,100615314	0,92639379
1999	1,136632213	0,95670941
2000	1,188064212	1

*Fuente:* INE internet (Banco de datos TEMPUS). Datos definitivos. Elaboración propia.

Aplicando el deflactor implícito del VAB, con base en el año 2000, sobre la serie de PIB<sub>pm</sub> con base en 1995, a precios corrientes, obtenemos la siguiente serie de PIB<sub>pm</sub> de Canarias para el período 1986 al 2000 en pesetas constantes del año 2000:

**Cuadro 5.10**  
**PRODUCTO INTERIOR BRUTO A PRECIOS DE MERCADO (Canarias 1986-2000)**

Millones de pesetas

<b>AÑO</b>	<b>Precios corrientes</b>	<b>Precios constantes año 2000</b>	<b>Deflactor implícito del VAB 2000</b>
1986	1.237.671	2.467.118	0,50166671
1987	1.389.421	2.644.549	0,52539061
1988	1.576.140	2.808.939	0,56111584
1989	1.715.161	2.935.574	0,58426762
1990	1.874.374	2.933.691	0,63891334
1991	2.044.409	2.964.092	0,68972520
1992	2.257.786	3.074.252	0,73441788
1993	2.428.344	3.108.273	0,78125187
1994	2.587.904	3.203.343	0,80787602
1995	2.766.377	3.286.633	0,84170535
1996	2.942.445	3.372.654	0,87244197
1997	3.153.206	3.505.482	0,89950710
1998	3.447.016	3.720.897	0,92639379
1999	3.743.638	3.913.036	0,95670941
2000	4.085.198	4.085.198	1

*Fuente:* INE internet (Banco de datos TEMPUS). Datos definitivos. Elaboración propia.

De igual manera, aplicando el deflactor implícito del VAB con base en 2000, sobre los datos de recaudación total de tributos en Canarias para los años 1986 a 2000, a precios corrientes, obtenemos los siguientes datos de recaudación total de tributos en Canarias para el citado período, a precios constantes del año 2000:

**Cuadro 5.11**  
**RECAUDACIÓN TOTAL DE TRIBUTOS EN CANARIAS. 1986-87-88**  
(Millones de pesetas constantes de 2000)

		Recaudación año 1986	Recaudación año 1987	Recaudación año 1988
<b>Cap I. IMPUESTOS DIRECTOS</b>		<b>103.252</b>	<b>140.221</b>	<b>152.017</b>
<b>Estatales</b>		<b>100.384</b>	<b>135.698</b>	<b>146.856</b>
	IRPF	86.464	115.725	124.500
	Sociedades	13.860	19.707	22.247
	Renta no residentes <sup>(1)</sup>	0	0	0
	Resto Cap. I	60	266	109
<b>Cedidos</b>		<b>2.868</b>	<b>4.523</b>	<b>5.161</b>
	Sucesiones	1.752	1.835	2.618
	Patrimonio	1.116	2.688	2.543
<b>Cap II. IMPUESTOS INDIRECTOS</b>		<b>83.202</b>	<b>124.277</b>	<b>135.213</b>
<b>Estatales</b>		<b>29.210</b>	<b>38.704</b>	<b>37.812</b>
	IVA	538	858	715
	Impuestos Especiales	3.500	6.784	8.146
	Trafico Exterior	58	89	114
	Resto Capítulo(ITE, I. Primas de seguros)	25.114	30.973	28.837
<b>Cedidos</b>		<b>7.300</b>	<b>9.368</b>	<b>20.377</b>
	Transmisiones Patrimoniales	7.300	9.368	20.377
<b>Propios</b>		<b>6.962</b>	<b>28.565</b>	<b>24.233</b>
	Combustibles	6.962	28.565	24.233
<b>REF</b>		<b>39.730</b>	<b>47.640</b>	<b>52.791</b>
	Arbitrios Insulares	39.730	47.640	52.791
	IGIC <sup>(2)</sup>	0	0	0
	APIM <sup>(3)</sup>	0	0	0
	I. Matriculaciones <sup>(4)</sup>	0	0	0
<b>Cap III. TASAS Y OTROS INGRESOS</b>		<b>13.791</b>	<b>16.439</b>	<b>19.486</b>
<b>Estatales</b>		<b>586</b>	<b>657</b>	<b>538</b>
	Tasas y Otros Ingresos	586	657	538
<b>Cedidos</b>		<b>11.123</b>	<b>13.689</b>	<b>15.868</b>
	Tasas Fiscales Sobre el Juego	11.123	13.689	15.868
<b>Propios</b>		<b>2.082</b>	<b>2.093</b>	<b>3.080</b>
	Resto Tasas y Otros Ingresos	2.082	2.093	3.080
<b>Total Estatales</b>		<b>130.180</b>	<b>175.059</b>	<b>185.206</b>
<b>Total Autonómicos</b>		<b>70.065</b>	<b>105.878</b>	<b>121.510</b>
<b>Recaudación Total</b>		<b>200.245</b>	<b>280.937</b>	<b>306.716</b>

(1) Entrada en vigor el 1 de enero de 1999.

(2) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

(3) Entrada en vigor el 1 de julio de 1991.

(4) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

*Nota:* No se computan los tributos de los Ayuntamientos.

*Fuentes:* BADESPE y Gobierno de Canarias. Elaboración propia.

Cuadro 5.12

**RECAUDACIÓN TOTAL DE TRIBUTOS EN CANARIAS. 1989-90-91**  
(Millones de pesetas constantes de 2000)

		Recaudación año 1989	Recaudación año 1990	Recaudación año 1991
<b>Cap I. IMPUESTOS DIRECTOS</b>		<b>171.756</b>	<b>152.982</b>	<b>154.905</b>
<b>Estatales</b>		<b>169.281</b>	<b>146.359</b>	<b>150.163</b>
	IRPF	140.790	122.377	129.778
	Sociedades	28.318	23.836	20.262
	Renta no residentes <sup>(1)</sup>	0	0	0
	Resto Cap. I	173	146	123
<b>Cedidos</b>		<b>2.475</b>	<b>6.623</b>	<b>4.742</b>
	Sucesiones	2.198	2.014	1.779
	Patrimonio	277	4.609	2.963
<b>Cap II. IMPUESTOS INDIRECTOS</b>		<b>135.229</b>	<b>115.271</b>	<b>111.680</b>
<b>Estatales</b>		<b>35.382</b>	<b>30.583</b>	<b>28.354</b>
	IVA	510	349	439
	Impuestos Especiales	7.793	6.796	5.459
	Trafico Exterior	-58	6	199
	Resto Capítulo(ITE, I. Primas de seguros)	27.137	23.432	22.257
<b>Cedidos</b>		<b>22.387</b>	<b>21.177</b>	<b>14.819</b>
	Transmisiones Patrimoniales	22.387	21.177	14.819
<b>Propios</b>		<b>27.423</b>	<b>27.575</b>	<b>29.051</b>
	Combustibles	27.423	27.575	29.051
<b>REF</b>		<b>50.037</b>	<b>35.936</b>	<b>39.456</b>
	Arbitrios Insulares	50.037	35.936	25.685
	IGIC <sup>(2)</sup>	0	0	0
	APIM <sup>(3)</sup>	0	0	13.771
	I. Matriculaciones <sup>(4)</sup>	0	0	0
<b>Cap III. TASAS Y OTROS INGRESOS</b>		<b>20.320</b>	<b>21.314</b>	<b>27.353</b>
<b>Estatales</b>		<b>664</b>	<b>800</b>	<b>1.034</b>
	Tasas y Otros Ingresos	664	800	1.034
<b>Cedidos</b>		<b>17.100</b>	<b>16.586</b>	<b>18.784</b>
	Tasas Fiscales Sobre el Juego	17.100	16.586	18.784
<b>Propios</b>		<b>2.556</b>	<b>3.928</b>	<b>7.535</b>
	Resto Tasas y Otros Ingresos	2.556	3.928	7.535
<b>Total Estatales</b>		<b>205.327</b>	<b>177.742</b>	<b>179.551</b>
<b>Total Autonómicos</b>		<b>121.978</b>	<b>111.825</b>	<b>114.387</b>
<b>Recaudación Total</b>		<b>327.305</b>	<b>289.567</b>	<b>293.938</b>

(1) Entrada en vigor el 1 de enero de 1999.

(2) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

(3) Entrada en vigor el 1 de julio de 1991.

(4) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

Nota: No se computan los tributos de los Ayuntamientos.

Fuentes: BADESPE y Gobierno de Canarias. Elaboración propia.



Cuadro 5.13

**RECAUDACIÓN TOTAL DE TRIBUTOS EN CANARIAS. 1992-93-94**  
(Millones de pesetas constantes de 2000)

		Recaudación año 1992	Recaudación año 1993	Recaudación año 1994
<b>Cap I. IMPUESTOS DIRECTOS</b>		<b>157.074</b>	<b>181.878</b>	<b>179.495</b>
<b>Estatales</b>		<b>152.002</b>	<b>176.675</b>	<b>174.124</b>
	IRPF	131.971	144.472	147.290
	Sociedades	19.831	31.727	26.502
	Renta no residentes <sup>(1)</sup>	0	0	0
	Resto Cap. I	200	476	332
<b>Cedidos</b>		<b>5.072</b>	<b>5.203</b>	<b>5.371</b>
	Sucesiones	1.938	1.958	2.239
	Patrimonio	3.134	3.245	3.132
<b>Cap II. IMPUESTOS INDIRECTOS</b>		<b>135.626</b>	<b>156.127</b>	<b>178.151</b>
<b>Estatales</b>		<b>30.465</b>	<b>13.513</b>	<b>10.373</b>
	IVA	-362	-335	713
	Impuestos Especiales	6.420	5.655	6.898
	Trafico Exterior	1.336	1.455	1.343
	Resto Capítulo(ITE, I. Primas de seguros)	23.071	6.738	1.419
<b>Cedidos</b>		<b>18.991</b>	<b>18.693</b>	<b>21.003</b>
	Transmisiones Patrimoniales	18.991	18.693	21.003
<b>Propios</b>		<b>36.474</b>	<b>34.642</b>	<b>44.262</b>
	Combustibles	36.474	34.642	44.262
<b>REF</b>		<b>49.696</b>	<b>89.279</b>	<b>102.513</b>
	Arbitrios Insulares	18.922	6.820	1.269
	IGIC <sup>(2)</sup>	0	54.829	67.234
	APIM <sup>(3)</sup>	30.774	25.976	30.308
	I. Matriculaciones <sup>(4)</sup>	0	1.654	3.702
<b>Cap III. TASAS Y OTROS INGRESOS</b>		<b>20.921</b>	<b>20.422</b>	<b>23.590</b>
<b>Estatales</b>		<b>1.239</b>	<b>2.351</b>	<b>2.723</b>
	Tasas y Otros Ingresos	1.239	2.351	2.723
<b>Cedidos</b>		<b>16.262</b>	<b>14.254</b>	<b>14.809</b>
	Tasas Fiscales Sobre el Juego	16.262	14.254	14.809
<b>Propios</b>		<b>3.420</b>	<b>3.817</b>	<b>6.058</b>
	Resto Tasas y Otros Ingresos	3.420	3.817	6.058
<b>Total Estatales</b>		<b>183.706</b>	<b>192.539</b>	<b>187.220</b>
<b>Total Autonómicos</b>		<b>129.915</b>	<b>165.888</b>	<b>194.016</b>
<b>Recaudación Total</b>		<b>313.621</b>	<b>358.427</b>	<b>381.236</b>

(1) Entrada en vigor el 1 de enero de 1999.

(2) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

(3) Entrada en vigor el 1 de julio de 1991.

(4) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

Nota: No se computan los tributos de los Ayuntamientos.

Fuentes: BADESPE y Gobierno de Canarias. Elaboración propia.

Cuadro 5.14

**RECAUDACIÓN TOTAL DE TRIBUTOS EN CANARIAS. 1995-96-97**  
(Millones de pesetas constantes de 2000)

		Recaudación año 1995	Recaudación año 1996	Recaudación año 1997
<b>Cap I. IMPUESTOS DIRECTOS</b>		<b>174.463</b>	<b>190.182</b>	<b>204.337</b>
<b>Estatales</b>		<b>168.759</b>	<b>184.060</b>	<b>196.546</b>
	IRPF	149.083	164.151	168.779
	Sociedades	19.331	19.653	25.417
	Renta no residentes <sup>(1)</sup>	0	0	0
	Resto Cap. I	345	256	2.350
<b>Cedidos</b>		<b>5.704</b>	<b>6.122</b>	<b>7.791</b>
	Sucesiones	2.392	2.861	3.303
	Patrimonio	3.312	3.261	4.488
<b>Cap II. IMPUESTOS INDIRECTOS</b>		<b>180.025</b>	<b>180.191</b>	<b>195.671</b>
<b>Estatales</b>		<b>11.396</b>	<b>12.197</b>	<b>12.232</b>
	IVA	1.002	1.934	2.139
	Impuestos Especiales	6.980	7.139	6.824
	Trafico Exterior	1.537	1.475	1.845
	Resto Capítulo(ITE, I. Primas de seguros)	1.877	1.649	1.424
<b>Cedidos</b>		<b>20.451</b>	<b>19.735</b>	<b>23.421</b>
	Transmisiones Patrimoniales	20.451	19.735	23.421
<b>Propios</b>		<b>42.192</b>	<b>40.223</b>	<b>39.775</b>
	Combustibles	42.192	40.223	39.775
<b>REF</b>		<b>105.986</b>	<b>108.036</b>	<b>120.243</b>
	Arbitrios Insulares	1.465	993	873
	IGIC <sup>(2)</sup>	68.094	70.530	81.756
	APIM <sup>(3)</sup>	31.842	31.871	32.063
	I. Matriculaciones <sup>(4)</sup>	4.585	4.642	5.551
<b>Cap III. TASAS Y OTROS INGRESOS</b>		<b>20.685</b>	<b>21.791</b>	<b>20.597</b>
<b>Estatales</b>		<b>2.850</b>	<b>3.207</b>	<b>2.613</b>
	Tasas y Otros Ingresos	2.850	3.207	2.613
<b>Cedidos</b>		<b>14.582</b>	<b>14.249</b>	<b>14.041</b>
	Tasas Fiscales Sobre el Juego	14.582	14.249	14.041
<b>Propios</b>		<b>3.253</b>	<b>4.335</b>	<b>3.943</b>
	Resto Tasas y Otros Ingresos	3.253	4.335	3.943
<b>Total Estatales</b>		<b>183.005</b>	<b>199.464</b>	<b>211.391</b>
<b>Total Autonómicos</b>		<b>192.168</b>	<b>192.700</b>	<b>209.214</b>
<b>Recaudación Total</b>		<b>375.173</b>	<b>392.164</b>	<b>420.605</b>

(1) Entrada en vigor el 1 de enero de 1999.

(2) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

(3) Entrada en vigor el 1 de julio de 1991.

(4) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

Nota: No se computan los tributos de los Ayuntamientos.

Fuentes: BADESPE y Gobierno de Canarias. Elaboración propia.

**Cuadro 5.15**  
**RECAUDACIÓN TOTAL DE TRIBUTOS EN CANARIAS. 1998-99-2000**  
(Millones de pesetas constantes de 2000)

		Recaudación año 1998	Recaudación año 1999	Recaudación año 2000
<b>Cap I. IMPUESTOS DIRECTOS</b>		<b>207.424</b>	<b>218.824</b>	<b>217.559</b>
<b>Estatales</b>		<b>199.361</b>	<b>210.449</b>	<b>208.697</b>
	IRPF	172.475	172.662	164.126
	Sociedades	26.409	34.554	40.165
	Renta no residentes <sup>(1)</sup>	0	2.773	3.868
	Resto Cap. I	477	460	538
<b>Cedidos</b>		<b>8.063</b>	<b>8.375</b>	<b>8.862</b>
	Sucesiones	3.622	3.652	4.127
	Patrimonio	4.441	4.723	4.735
<b>Cap II. IMPUESTOS INDIRECTOS</b>		<b>217.183</b>	<b>239.874</b>	<b>234.865</b>
<b>Estatales</b>		<b>16.689</b>	<b>17.643</b>	<b>19.297</b>
	IVA	755	898	1.326
	Impuestos Especiales	11.237	11.978	11.862
	Trafico Exterior	3.144	3.225	4.470
	Resto Capítulo(ITE, I. Primas de seguros)	1.553	1.542	1.639
<b>Cedidos</b>		<b>26.370</b>	<b>30.934</b>	<b>31.259</b>
	Transmisiones Patrimoniales	26.370	30.934	31.259
<b>Propios</b>		<b>39.806</b>	<b>41.590</b>	<b>39.377</b>
	Combustibles	39.806	41.590	39.377
<b>REF</b>		<b>134.318</b>	<b>149.707</b>	<b>144.932</b>
	Arbitrios Insulares	778	746	912
	IGIC <sup>(2)</sup>	99.892	120.167	122.865
	APIM <sup>(3)</sup>	27.037	20.699	12.747
	I. Matriculaciones <sup>(4)</sup>	6.611	8.095	8.408
<b>Cap III. TASAS Y OTROS INGRESOS</b>		<b>22.042</b>	<b>19.749</b>	<b>19.704</b>
<b>Estatales</b>		<b>2.625</b>	<b>2.453</b>	<b>2.011</b>
	Tasas y Otros Ingresos	2.625	2.453	2.011
<b>Cedidos</b>		<b>15.365</b>	<b>15.036</b>	<b>15.451</b>
	Tasas Fiscales Sobre el Juego	15.365	15.036	15.451
<b>Propios</b>		<b>4.052</b>	<b>2.260</b>	<b>2.242</b>
	Resto Tasas y Otros Ingresos	4.052	2.260	2.242
<b>Total Estatales</b>		<b>218.675</b>	<b>230.545</b>	<b>230.005</b>
<b>Total Autonómicos</b>		<b>227.974</b>	<b>247.902</b>	<b>242.124</b>
<b>Recaudación Total</b>		<b>446.649</b>	<b>478.447</b>	<b>472.129</b>

(1) Entrada en vigor el 1 de enero de 1999.

(2) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

(3) Entrada en vigor el 1 de julio de 1991.

(4) Entrada en vigor el 1 de enero de 1993.

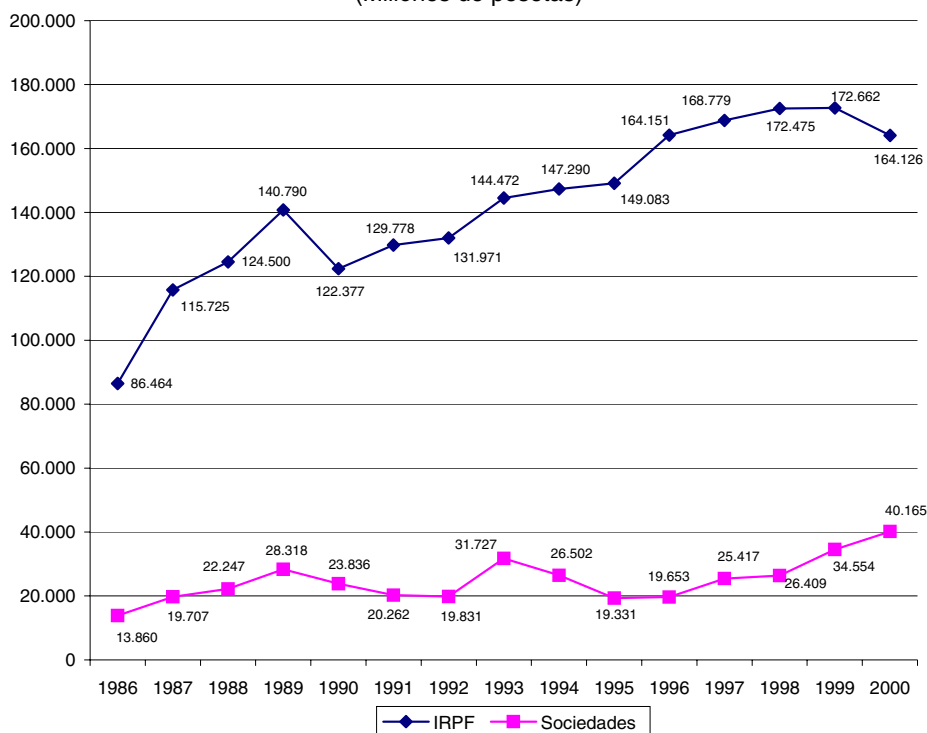
*Nota:* No se computan los tributos de los Ayuntamientos.

*Fuentes:* BADESPE y Gobierno de Canarias. Elaboración propia.

La evolución seguida en los años analizados por los principales impuestos la podemos representar gráficamente de la siguiente manera:

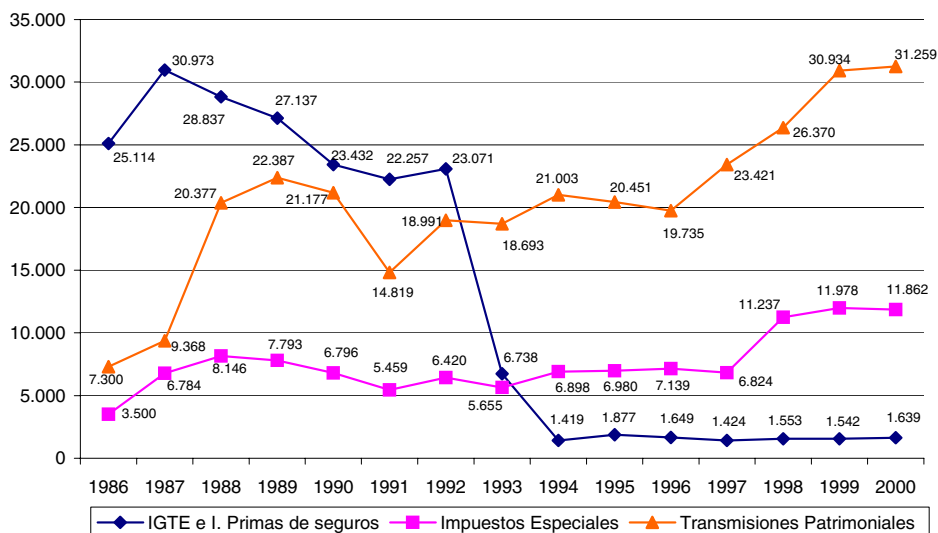
### RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS EN CANARIAS A PRECIOS CONSTANTES DE 2000. IRPF E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Período 1986-2000

(Millones de pesetas)

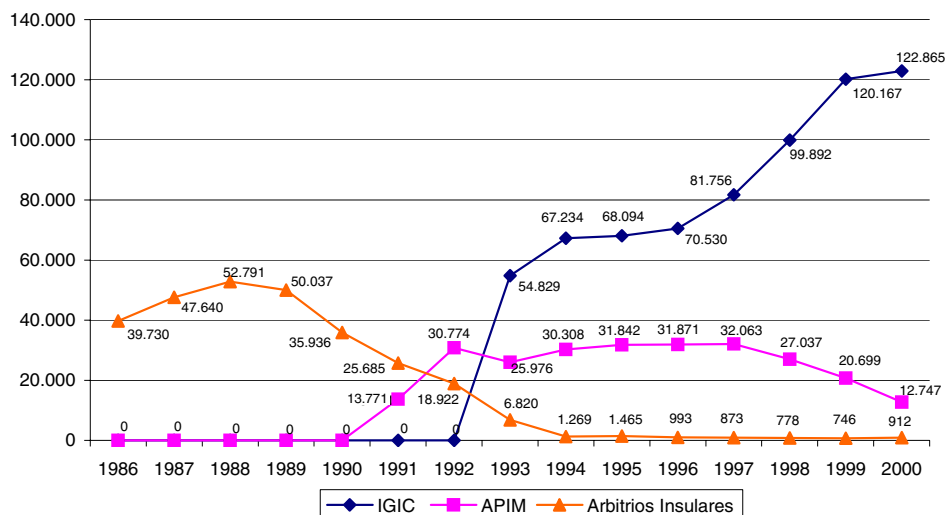


### RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS EN CANARIAS A PRECIOS CONSTANTES DE 2000. IGTE, IMPUESTOS ESPECIALES Y TRANSMISIONES PATRIMONIALES. Período 1986-2000

(Millones de pesetas)



**RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS EN CANARIAS A PRECIOS CONSTANTES DE 2000.  
IGIC, APIM Y ARBITRIOS INSULARES. Período 1986-2000**  
(Millones de pesetas)



En el primero de los gráficos anteriores podemos observar cómo la recaudación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Canarias en pesetas constantes del año 2000, experimenta un fuerte incremento entre los años 1986 a 1989, en los que se pasa de una recaudación de 86.464 millones de pesetas en 1986 a 140.790 millones en 1989. La disminución de recaudación que muestra el gráfico en 1990 podría ser imputable a los resultados que produjo la sentencia del Tribunal Supremo 45/1989 de fecha 20 de febrero al declarar inconstitucional y nula la obligación de tributación conjunta en el IRPF. A partir de 1991 el crecimiento de la recaudación de este impuesto es continua hasta llegar en 1999 a 172.662 millones de pesetas que suponían el 36,09% de la recaudación total de tributos en Canarias.

En lo que respecta a la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades cabe apuntar que la curva que la representa muestra una tendencia cíclica, con fases de crecimiento y de decrecimiento alternas. Una primera fase de crecimiento es la que tiene lugar entre los años 1986 y 1989. En este período la recaudación aumenta desde los 13.860 millones de pesetas de 1986 hasta los 28.318 millones de 1989. A partir de 1989 la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades en Canarias experimenta un severo retroceso que lo lleva hasta los 19.831 millones de pesetas de 1992. En 1993, una vez que desaparece el FPI en Canarias, se produce una recuperación de la recaudación hasta situarse en 31.727 millones de pesetas, nivel que no se volvería a alcanzar hasta el año 1999 en el que se recaudó por este impuesto un total de 34.554 millones de pesetas. En 1994 se produce una nueva disminución de la recaudación hasta situarse en el segundo valor mínimo de la serie en 1995 con 19.331 millones de pesetas. A esta caída de la recaudación a partir de 1994 debió de contribuir notablemente la entrada en vigor de la RIC. A partir de 1995 la recaudación en Canarias por el Impuesto sobre Sociedades emprende una senda de crecimiento bastante estable con una cierta aceleración en los años finales.

En los dos gráficos siguientes, dedicados a la imposición indirecta, podemos apreciar los siguientes efectos:

1. La recaudación por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y por el Impuesto sobre las Primas de Seguros va cayendo progresivamente desde 1987

hasta 1992. En 1993, con la derogación del IGTE, la recaudación de este grupo de impuestos cae drásticamente hasta situarse en los 6.738 millones de pesetas. En los siguientes años, desde 1994 hasta el 2000, la recaudación de este capítulo se mantiene en torno a los 1.500 millones de pesetas.

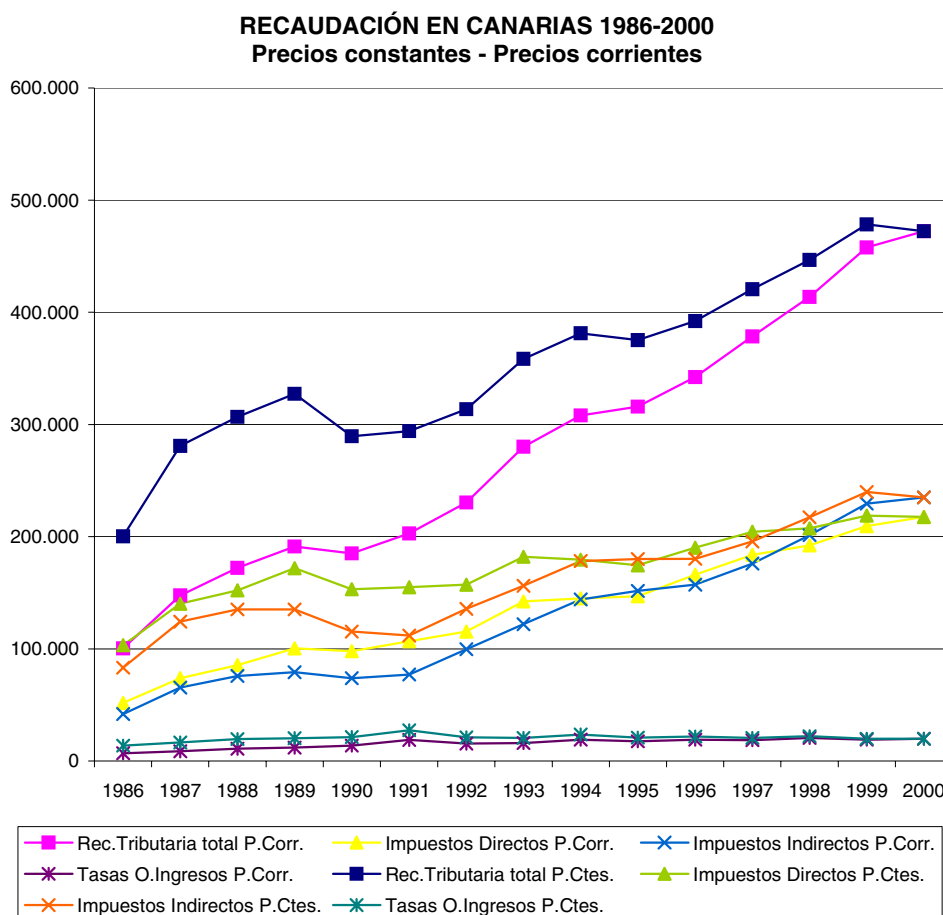
2. La tendencia que muestra la curva de recaudación de Impuestos especiales es muy estable. La recaudación media entre los años 1986 y 1997 es de 6.532,83 millones de pesetas. Sin embargo, a partir de 1998 la recaudación de estos impuestos da un salto cuantitativo muy importante para situarse en 11.237 millones de pesetas y mantenerse en niveles semejantes en los años sucesivos. El importante aumento de la recaudación que se aprecia en el gráfico en el año 1998 es imputable a la aprobación y entrada en vigor de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que supuso la implantación del Impuesto Especial sobre la Electricidad a partir del 1 de enero de 1998.
3. La curva que representa la recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en Canarias es estable desde 1988 hasta 1996, salvo por un fuerte descenso puntual en el año 1991. A partir de 1996 la recaudación por este concepto tributario crece sin parar a un fuerte ritmo.
4. Por lo que atañe al APIM y a los Arbitrios Insulares, hay que destacar que sus curvas de recaudación son fiel reflejo de las disposiciones contenidas en el Reglamento 1911/1991. La caída en la recaudación de los Arbitrios Insulares a partir de 1991 es consecuencia de la supresión ese año de la Tarifa General. Los niveles de recaudación posteriores corresponden al mantenimiento de la Tarifa Especial hasta su desaparición a 31 de diciembre de 2000. La recaudación del APIM experimenta una tendencia contraria a la de los Arbitrios Insulares. Este arbitrio entra en vigor en julio de 1991, siendo sus niveles de recaudación muy estables entre 1992 y 1997 (en torno a los 31.000 millones de pesetas anuales) y, a partir de 1997, su recaudación comienza a decrecer de conformidad con el descreste previsto por el Reglamento 1911/1991 que debía llevar a su total desaparición a 31 de diciembre de 2000.
5. La evolución más espectacular que muestran las gráficas anteriores es, sin duda, la de la recaudación del IGIC. Desde el momento de su entrada en vigor el 1 de enero de 1993, la recaudación del impuesto arranca con gran fuerza, para situarse en su primer año de vida en los 54.829 millones de pesetas de recaudación. Hasta 1997 se observa un crecimiento moderado de la recaudación, momento a partir del cual se aprecia en la gráfica que ésta experimenta un fuerte incremento como consecuencia, entre otros factores, de la subida de tipos de gravamen que introdujo la Ley 13/1996, de 30 de diciembre. La modificación de tipos que introdujo esta norma, supuso que el tipo general de gravamen pasase del 4 al 4,5% y que el tipo incrementado cambiase del 12 al 13%. A partir del 1 de enero de 2001 es previsible que se produzcan nuevamente importantes incrementos de la recaudación debido a la aprobación de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que trajo consigo una nueva subida de tipos de gravamen. Esta nueva subida se concretó en los siguientes cambios:
  - a) El tipo general de gravamen ha pasado del 4,5 al 5%.
  - b) Se creó un nuevo tipo incrementado del 9% para los vehículos de menos de 12 caballos fiscales.

c) El tipo de gravamen del tabaco negro se fijó en el 20% y el del tabaco rubio en el 35%. En la normativa vigente comunitaria en materia de IVA no existen tipos de gravamen de esta magnitud.

Una vez analizada individualmente la evolución de la recaudación de los principales impuestos que configuran el sistema tributario aplicado en Canarias en el período que abarca nuestra investigación, el siguiente paso consiste en comparar los datos de recaudación en pesetas constantes con los datos en pesetas corrientes para, de esa forma, hacernos una idea aproximada de los efectos de la inflación sobre las cifras de recaudación expresadas en pesetas corrientes.

El objetivo consiste en obtener curvas de recaudación deflactadas que, comparadas con las curvas de recaudación en unidades de cuenta corriente, nos permitan visualizar, por diferencia entre ambas, el efecto de la inflación.

Si comparamos los datos de recaudación, en pesetas constantes y corrientes, obtenemos el siguiente gráfico que muestra la evolución entre 1986 y 2000 de la recaudación total de tributos en Canarias, la recaudación total de impuestos directos, la recaudación total de impuestos indirectos y la recaudación total de tasas y otros ingresos.



En este gráfico comparativo entre la evolución de la recaudación tributaria en pesetas constantes y corrientes se puede observar que, al igual que en el gráfico anterior en el que sólo representábamos la evolución de la recaudación a precios corrientes, la contribución de los impuestos indirectos a la recaudación tributaria total se iguala prácticamente a la de los impuestos directos en 1994, siendo la diferencia entre ambas aún menor en pesetas constantes.

Entre 1988 y 1991, ambos años inclusive, se observa una reducción de la recaudación tributaria de impuestos indirectos a precios constantes, consecuencia lógica de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 6/1985, de 18 de diciembre de 1985, de adaptación de la imposición Indirecta en Canarias, Ceuta y Melilla, que supuso un importante recorte del hecho imponible del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, en adelante IGTE o I.G.T.E., indistintamente, con la consecuente caída de su recaudación.

A partir de 1991 y hasta 1994 la recaudación de impuestos indirectos a precios constantes experimenta un fuerte crecimiento, consecuencia de la entrada en vigor del IGIC y del APIM, impuestos que compensaron sobradamente la desaparición del IGTE y de la Tarifa General del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías.

En los años 1994, 1995 y 1996 la recaudación de impuestos indirectos en pesetas constantes del año 2000 se mantiene prácticamente constante, sin variación, a diferencia de la pequeña subida que se puede apreciar en la curva a precios corrientes.

A partir de 1996 la recaudación de impuestos indirectos a precios constantes experimenta un fuerte alza, observable en el cambio de pendiente de su curva, hasta que en el año 1998 se sitúa por encima de la curva de recaudación de impuestos directos a precios constantes del 2000.

Al igual que ocurre con la recaudación a precios corrientes, el ritmo de crecimiento de la recaudación total de impuestos indirectos a precios constantes es muy superior al ritmo de crecimiento de la recaudación de impuestos directos. Esta afirmación se puede hacer a la vista del gráfico, observando la mayor pendiente de la curva de recaudación de impuestos indirectos respecto a la de impuestos directos.

La recaudación de tasas y otros ingresos se mantiene en unos niveles bastante estables durante todo el período observado tanto a precios corrientes como a precios constantes.

Para finalizar el comentario de este gráfico, destacar que la curva que representa la recaudación tributaria total en Canarias entre 1986 y 2000, período de este estudio, muestra un constante y fuerte crecimiento a precios corrientes. Sin embargo, a precios constantes el crecimiento se observa menor llegando incluso a decrecer en los años 1990 y 1991, para recuperarse a partir de 1992.

Una vez obtenidos, por un lado, los datos de PIB<sub>pm</sub> a precios de mercado y a precios constantes del año 2000 y, por otro lado, los datos de recaudación total de tributos en Canarias para los años 1986 a 2000 a precios constantes del año 2000, obtenemos la presión fiscal real, a precios constantes de 2000<sup>477</sup>, para cada año objeto de estudio que reflejamos en el siguiente cuadro:

---

<sup>477</sup> Los índices de presión fiscal calculados en base a PIB<sub>pm</sub> y datos de recaudación tributaria, expresadas ambas magnitudes en pesetas constantes del año 2000, son exactamente los mismos que los índices calculados en base a idénticas magnitudes expresadas en pesetas corrientes, como no podía ser de otra manera puesto que hemos empleado el mismo índice deflactor.



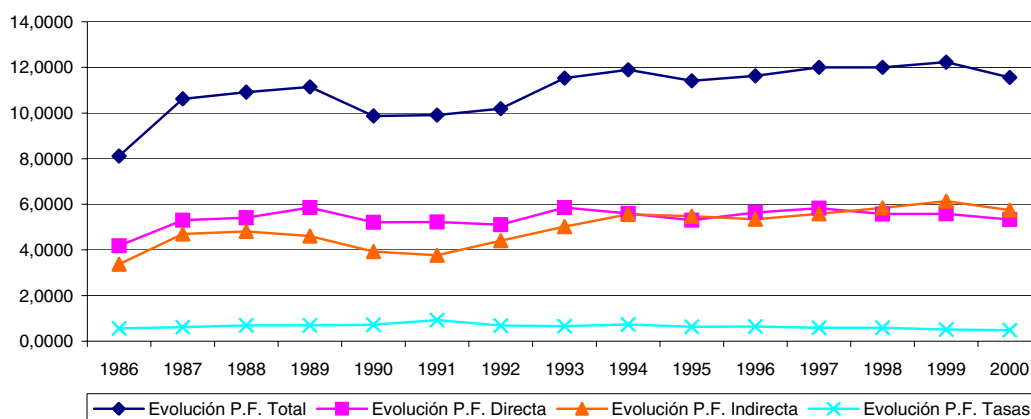
**Cuadro 5.16**  
**PRESIÓN FISCAL EN CANARIAS**  
**1986-2000**

Año	P.F. Total	P.F. Directa	P.F. Indirecta	P.F. Tasas
1986	8,1166%	4,1851%	3,3724%	0,5590%
1987	10,6232%	5,3023%	4,6994%	0,6216%
1988	10,9193%	5,4119%	4,8137%	0,6937%
1989	11,1496%	5,8508%	4,6066%	0,6922%
1990	9,8704%	5,2147%	3,9292%	0,7265%
1991	9,9166%	5,2261%	3,7678%	0,9228%
1992	10,2015%	5,1093%	4,4117%	0,6805%
1993	11,5314%	5,8514%	5,0230%	0,6570%
1994	11,9012%	5,6034%	5,5614%	0,7364%
1995	11,4151%	5,3083%	5,4775%	0,6294%
1996	11,6278%	5,6389%	5,3427%	0,6461%
1997	11,9985%	5,8291%	5,5819%	0,5876%
1998	12,0038%	5,5746%	5,8368%	0,5924%
1999	12,2270%	5,5922%	6,1301%	0,5047%
2000	11,5571%	5,3255%	5,7492%	0,4823%

(1) Se excluyen las cotizaciones sociales efectivas y los tributos locales.

Fuente: Elaboración propia.

**PRESIÓN FISCAL EN CANARIAS 1986-2000**



De los resultados obtenidos, sin tener en cuenta el año 2000 que desvirtúa la tendencia de las series –posiblemente porque el dato disponible de PIB de este año es una primera estimación–, podemos obtener las siguientes conclusiones:

1. La presión fiscal total real en Canarias ha experimentado un claro crecimiento entre los años 1986 y 1999, pasando del 8,1166% en 1986 al 12,2270% en 1999.
2. El incremento de la presión fiscal total acumulado a lo largo de los años observados supone un incremento del 50,6419% respecto a 1986.
3. Sin embargo, este importante aumento no se ha distribuido homogéneamente a lo largo de todo el período analizado. La tendencia de la presión fiscal total en los dos subperíodos en que hemos dividido el período de estudio se comporta de la siguiente manera:
  - a) Entre 1986 y 1991 la presión fiscal total aumentó un 22,1768% respecto a la existente en 1986. En este primer subperíodo se observan dos tendencias: entre 1986 y 1989 la presión fiscal total aumentó un 37,3679% y, sin embargo, entre 1989 y 1991 disminuyó un 15,1911%.
  - b) Entre 1991 y 1999 la presión fiscal total experimentó un incremento del 28,4651% respecto a la existente en 1991.
4. El crecimiento acumulado de la presión fiscal total, de la presión fiscal directa y de la presión fiscal indirecta en Canarias, entre 1986 y 2000 y para cada año, es el siguiente:

**Cuadro 5.17**  
**CRECIMIENTO ACUMULADO DE LA PRESIÓN FISCAL EN CANARIAS**  
**Período 1986-2000**

Año	Aumento acumulado P.F. total	Aumento acumulado P.F. directa	Aumento acumulado P.F. indirecta
1986			
1987	30,8824%	26,6947%	39,3488%
1988	34,5305%	29,3135%	42,7381%
1989	37,3679%	39,8007%	36,5971%
1990	21,6076%	24,6016%	16,5105%
1991	22,1768%	24,8740%	11,7246%
1992	25,6869%	22,0831%	30,8178%
1993	42,0718%	39,8151%	48,9444%
1994	46,6279%	33,8893%	64,9093%
1995	40,6389%	26,8381%	62,4214%
1996	43,2595%	34,7375%	58,4243%
1997	47,8267%	39,2822%	65,5171%
1998	47,8920%	33,2011%	73,0756%
1999	50,6419%	33,6217%	81,7726%
2000	42,3884%	27,2491%	70,4780%

*Fuente:* Elaboración propia.

5. Los datos desagregados de evolución de la presión fiscal acumulada directa e indirecta en Canarias entre 1986 y 1999 indican claramente que la contribución al aumento de la presión fiscal total no se distribuye homogéneamente. Mientras que la presión fiscal di-

recta acumulada ha aumentado un 33,6217% entre 1986 y 1999, en el mismo periodo, la presión fiscal indirecta acumulada se ha incrementado un 81,7726%.

6. La relevancia del dato es notoria puesto que la contribución a la presión fiscal total de la presión fiscal indirecta pasa de ser del 41,5494% en 1986 al 50,1358% en 1999. Por su parte, la presión fiscal directa suponía en 1986 el 51,5622% de la presión fiscal total, disminuyendo hasta el 45,7365% en 1999. Si la contribución de la presión fiscal indirecta a la presión fiscal total fuese pequeña, como ocurre con las Tasas y otros ingresos –6,8871% en 1986 y 4,1278% en 1999–, el importante aumento que hemos constatado no tendría consecuencias cuantitativas relevantes en la presión fiscal total. Puesto que la aportación de la presión fiscal indirecta a la formación de la presión fiscal total es muy importante, mas del 50% en 1999, cualquier variación de la misma produce un gran impacto en el índice agregado.
7. El comportamiento de la recaudación del capítulo III –Tasas y otros ingresos– es bastante estable a lo largo de todo el período observado. La aportación a la presión fiscal total de este capítulo oscila entre el 4,1278% en 1999 y el 9,3056% en 1991, siendo su contribución media del 5,9817%.
8. La contribución media de la presión fiscal directa a la presión fiscal total en el período analizado es del 49,2527%, ascendiendo la contribución media de la presión fiscal indirecta al 44,7657%.

Tras el análisis de los datos obtenidos tenemos una visión bastante precisa de la evolución de la presión fiscal en Canarias entre 1986 y 2000. Sin embargo, para poder afirmar que este notable aumento de la presión fiscal ha vulnerado la especialidad hacendística de Canarias –sustentada en la libertad comercial que implicaba la existencia de franquicias al consumo, menor presión fiscal indirecta y exención de la práctica de determinados monopolios estatales– especialidad reconocida por la Constitución de 1978, el Estatuto de Autonomía de Canarias de 1982 y la normativa reguladora del régimen de integración de Canarias en la Unión Europea, entendemos que debemos poner estos datos en relación con los datos de presión fiscal de España en su conjunto.

Para ello, con los datos obtenidos, por una parte, de la publicación "Actuación económica y financiera de las Administraciones públicas. Avance 2000", editada por la Intervención General de la Administración del Estado y, por otra parte, de la base de datos BADESPE, del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, hemos construido las series de recaudación tributaria y de presión fiscal para el conjunto del Estado español que incorporamos a continuación.

Para calcular la presión fiscal total de cada año hemos sumado a la recaudación total estatal la recaudación total de tributos cedidos a las distintas autonomías, la recaudación total de tributos concertados con Navarra y el País Vasco y, por último, los datos de recaudación total de tributos propios y del REF de Canarias.

De igual manera, para determinar la recaudación total de tributos directos hemos añadido a la recaudación total del capítulo I del Estado, la recaudación total del capítulo I de tributos cedidos y la recaudación total del capítulo I de tributos concertados con Navarra y País Vasco.

Los datos de recaudación tributaria indirecta total resultan de la agregación de los siguientes datos: total del capítulo II de recaudación estatal, total del capítulo II de tributos cedidos, total del capítulo II de tributos concertados y tributos propios y REF del capítulo II de Canarias.

La recaudación total de tasas y otros ingresos la hemos obtenido por adición del total del capítulo III de recaudación estatal, del total del capítulo III de tributos concertados y del total de tributos propios del capítulo III de Canarias.

**Cuadro 5.18**  
**RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA 1986-2000**  
(Millones de pesetas corrientes)

<b>Año</b>	<b>Recaudación tributaria Total<sup>(1)</sup></b>	<b>Recaudación total de I. Directos</b>	<b>Recaudación total de I. Indirectos</b>	<b>Recaudación total Tasas O. Ingresos</b>
1986	5.540.110	2.358.117	3.048.914	52.539
1987	7.043.092	3.423.671	3.465.031	60.822
1988	7.973.195	3.843.634	3.959.004	67.296
1989	9.509.394	4.993.772	4.322.770	77.737
1990	10.370.019	5.466.652	4.670.550	94.661
1991	11.266.765	6.039.726	4.942.745	117.291
1992	12.409.283	6.489.245	5.639.914	121.619
1993	12.140.354	6.524.819	5.327.975	138.952
1994	13.059.127	6.662.823	6.073.749	166.272
1995	13.970.854	7.215.763	6.443.645	154.799
1996	14.600.873	7.434.848	6.841.709	164.618
1997	16.557.292	8.620.981	7.629.780	152.824
1998	17.300.688	8.295.953	8.630.060	211.118
1999	18.857.323	8.710.667	9.773.159	199.419
2000(P)	20.482.690	9.537.607	10.554.389	202.089

(1) Se excluyen las cotizaciones sociales efectivas y los tributos locales.

(P) Dato provisional.

Fuentes: Intervención General de la Administración del Estado y base de datos BADESPE. Elaboración propia.

Basándonos en los datos de Contabilidad Regional, con base en 1995 y metodología SEC 1995, y en los de la Contabilidad Regional con base en 1986, hemos construido la siguiente serie de PIB<sub>pm</sub> del conjunto de España:

**Cuadro 5.19**  
**PRODUCTO INTERIOR BRUTO A PRECIOS DE MERCADO**  
**BASE 1995 (SEC1995) (ESPAÑA 1986-2000)**  
(Millones de pesetas corrientes)

<b>AÑO</b>	<b>Precios corrientes</b>
1986	33.751.596
1987	37.740.287
1988	41.932.368
1989	47.033.523
1990	52.359.881
1991	57.353.210
1992	61.715.385
1993	63.644.583

(Sigue.)

(Continuación.)

AÑO	Precios corrientes
1994	67.650.672
1995	72.841.749
1996	77.244.900
1997(P)	82.059.532
1998(P)	87.545.438
1999(A)	93.693.382
2000(1.ª E)	100.872.726

(P) Dato provisional.

(A) Dato en adelanto.

(1.ª E) Primera estimación.

Fuente: INE. Actualización: Área de Coyuntura Económica.

Los datos de este cuadro para el conjunto del estado español se han obtenido aplicando el mismo método que para la elaboración del cuadro de PIB<sub>pm</sub> de Canarias anterior.

Con los datos de recaudación tributaria y de PIB a precios de mercado, recogidos respectivamente en las tablas 5.18 y 5.19 anteriores, obtenemos la siguiente serie de presión fiscal:

**Cuadro 5.20**  
**PRESIÓN FISCAL EN ESPAÑA**  
**Período 1986-2000**

Año	P.F. Total <sup>(1)</sup>	P.F. Directa	P.F. Indirecta	P.F. Tasas O.Ingresos
1986	16,4144%	6,9867%	9,0334%	0,1557%
1987	18,6620%	9,0717%	9,1813%	0,1612%
1988	19,0144%	9,1663%	9,4414%	0,1605%
1989	20,2183%	10,6175%	9,1908%	0,1653%
1990	19,8053%	10,4405%	8,9201%	0,1808%
1991	19,6445%	10,5308%	8,6181%	0,2045%
1992	20,1073%	10,5148%	9,1386%	0,1971%
1993	19,0752%	10,2520%	8,3715%	0,2183%
1994	19,3038%	9,8489%	8,9781%	0,2458%
1995	19,1797%	9,9061%	8,8461%	0,2125%
1996	18,9021%	9,6250%	8,8572%	0,2131%
1997	20,1772%	10,5058%	9,2979%	0,1862%
1998	19,7620%	9,4762%	9,8578%	0,2412%
1999	20,1266%	9,2970%	10,4310%	0,2128%
2000(P)	20,3055%	9,4551%	10,4631%	0,2003%

(1) Se excluyen las cotizaciones sociales efectivas y los tributos locales.

(P) Dato provisional.

Fuente: Elaboración propia.

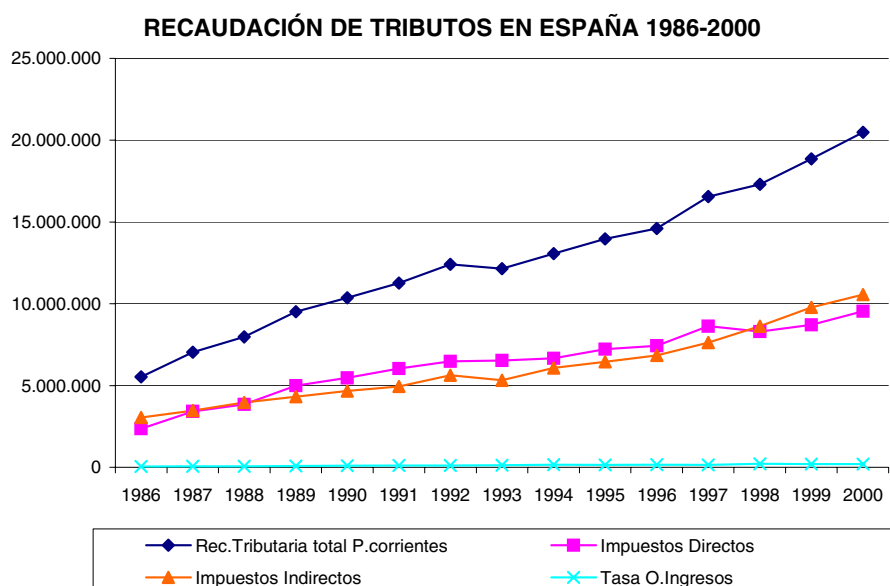
De los datos de presión fiscal en España, cuadro 5.20 anterior, podemos obtener la siguiente serie de presión fiscal acumulada:

**Cuadro 5.21**  
**CRECIMIENTO ACUMULADO DE LA PRESIÓN FISCAL EN ESPAÑA**  
**Período 1986-2000**

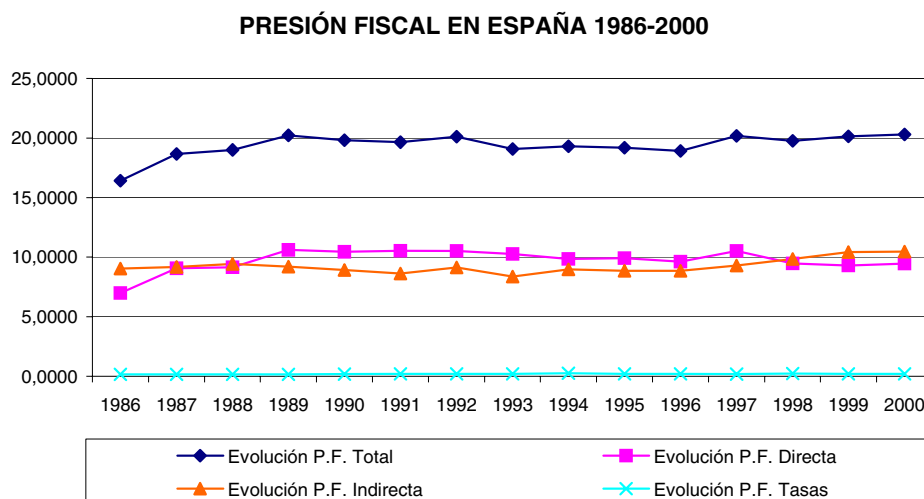
Año	Aumento acumulado P.F. total	Aumento acumulado P.F. directa	Aumento acumulado P.F. indirecta
1986			
1987	13,6929%	29,8424%	1,6373%
1988	15,8398%	31,1964%	4,5166%
1989	23,1742%	51,9673%	1,7424%
1990	20,6581%	49,4339%	-1,2542%
1991	19,6785%	50,7264%	-4,5974%
1992	22,4979%	50,4974%	1,1646%
1993	16,2102%	46,7359%	-7,3273%
1994	17,6028%	40,9664%	-0,6122%
1995	16,8468%	41,7851%	-2,0734%
1996	15,1556%	37,7617%	-1,9505%
1997	22,9238%	50,3686%	2,9280%
1998	20,3943%	35,6320%	9,1261%
1999	22,6155%	33,0671%	15,4715%
2000	23,7054%	35,3300%	15,8268%

Fuente: Elaboración propia.

La representación gráfica de los datos de recaudación tributaria en España en el período 1986 a 2000, cuadro 5.18 anterior, arroja el siguiente resultado:



Por su parte, la representación gráfica de la evolución de la presión fiscal en España para el mismo período, cuadro 5.20, sería:



Tal y como reflejan estos gráficos, la tendencia durante los años analizados de la presión fiscal en España es de estabilidad, resultando que:

1. Mientras que la recaudación total de tributos en España en el período de estudio experimenta un constante y fuerte incremento, tal y como queda reflejado en la pendiente de la curva que la representa, sin embargo, la presión fiscal total en España se mantiene muy estable durante todo el período analizado. Ello nos indica que el aumento de la recaudación es imputable al aumento del PIB<sub>pm</sub> y al efecto de la inflación, puesto que tratamos con datos a precios corrientes.
2. La presión fiscal total acumulada del período alcanza el 23,7054% en el año 2000 y el 22,6155% en 1999.
3. La presión fiscal total de tasas y otros ingresos permanece prácticamente invariable siendo la media del período del 0,1970%.
4. La presión fiscal derivada de impuestos directos es también bastante estable en el período. La media del período es del 9,7130%, ascendiendo el aumento acumulado de la presión fiscal al 35,3300%.
5. Finalmente, la contribución a la presión fiscal total de los impuestos indirectos es quizás la más estable con un ligero aumento en los años finales, a pesar de que es el componente que mayor crecimiento absoluto experimenta en los años analizados. La media de la presión fiscal ejercida por los impuestos indirectos durante el período asciende al 9,2418% y el aumento acumulado se sitúa en el 15,8268%.

Para establecer las necesarias comparaciones entre la evolución de la presión fiscal en España y en Canarias, construimos el siguiente cuadro:

**Cuadro 5.22**  
**PRESIÓN FISCAL EN ESPAÑA Y CANARIAS. 1986-2000**

Año	P.F. Total <sup>(1)</sup>		P.F. Directa		P.F. Indirecta	
	España	Canarias	España	Canarias	España	Canarias
1986	16,4144%	8,1166%	6,9867%	4,1851%	9,0334%	3,3724%
1987	18,6620%	10,6232%	9,0717%	5,3023%	9,1813%	4,6994%
1988	19,0144%	10,9193%	9,1663%	5,4119%	9,4414%	4,8137%
1989	20,2183%	11,1496%	10,6175%	5,8508%	9,1908%	4,6066%
1990	19,8053%	9,8704%	10,4405%	5,2147%	8,9201%	3,9292%
1991	19,6445%	9,9166%	10,5308%	5,2261%	8,6181%	3,7678%
1992	20,1073%	10,2015%	10,5148%	5,1093%	9,1386%	4,4117%
1993	19,0752%	11,5314%	10,2520%	5,8514%	8,3715%	5,0230%
1994	19,3038%	11,9012%	9,8489%	5,6034%	8,9781%	5,5614%
1995	19,1797%	11,4151%	9,9061%	5,3083%	8,8461%	5,4775%
1996	18,9021%	11,6278%	9,6250%	5,6389%	8,8572%	5,3427%
1997	20,1772%	11,9985%	10,5058%	5,8291%	9,2979%	5,5819%
1998	19,7620%	12,0038%	9,4762%	5,5746%	9,8578%	5,8368%
1999	20,1266%	12,2270%	9,2970%	5,5922%	10,4310%	6,1301%
2000(P)	20,3055%	11,5571%	9,4551%	5,3255%	10,4631%	5,7492%

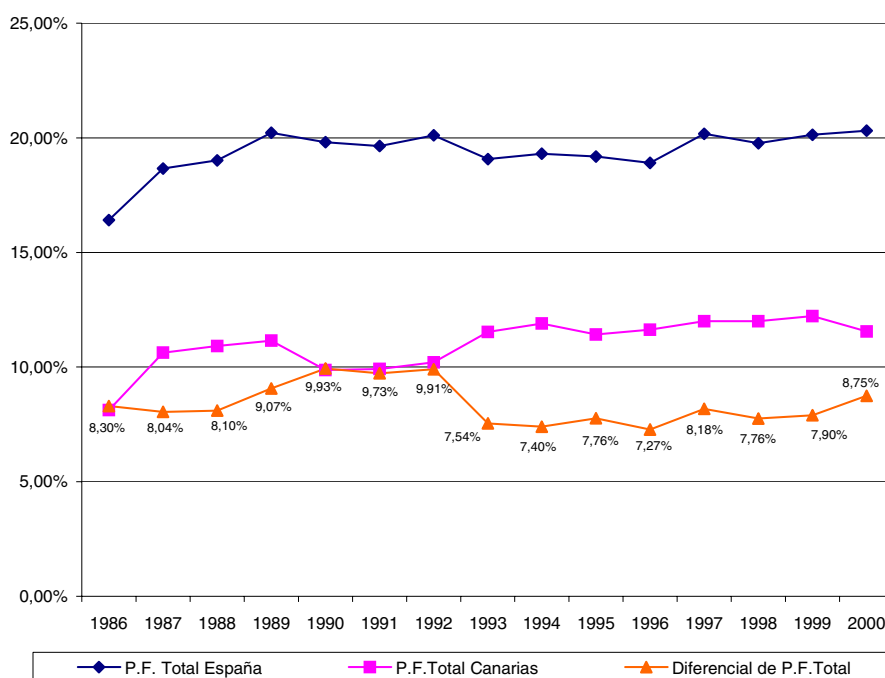
(1) Se excluyen las cotizaciones sociales efectivas y los tributos locales.

(P) Dato provisional para España.

Fuente: Elaboración propia.

Las representaciones gráficas de los resultados obtenidos para la presión fiscal total, presión fiscal directa y presión fiscal indirecta, se explican a continuación.

**COMPARACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL TOTAL ENTRE ESPAÑA Y CANARIAS. 1986-2000**

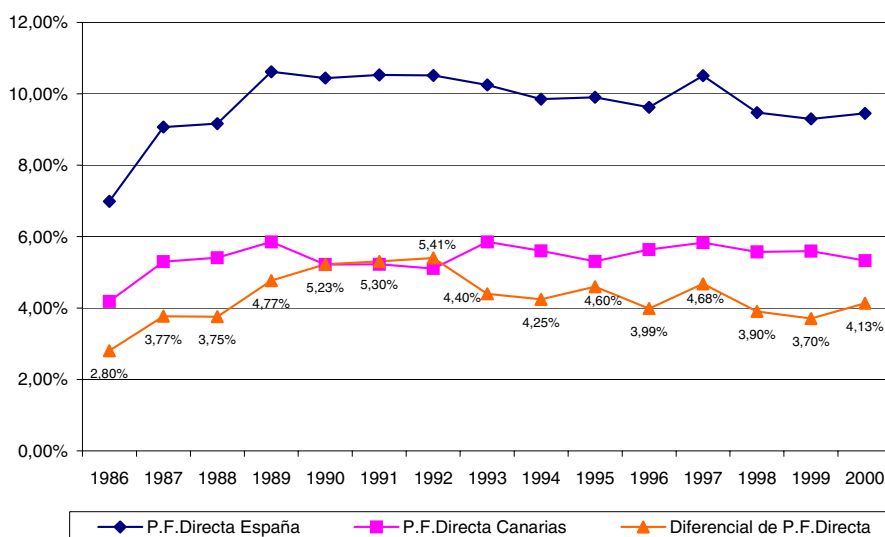




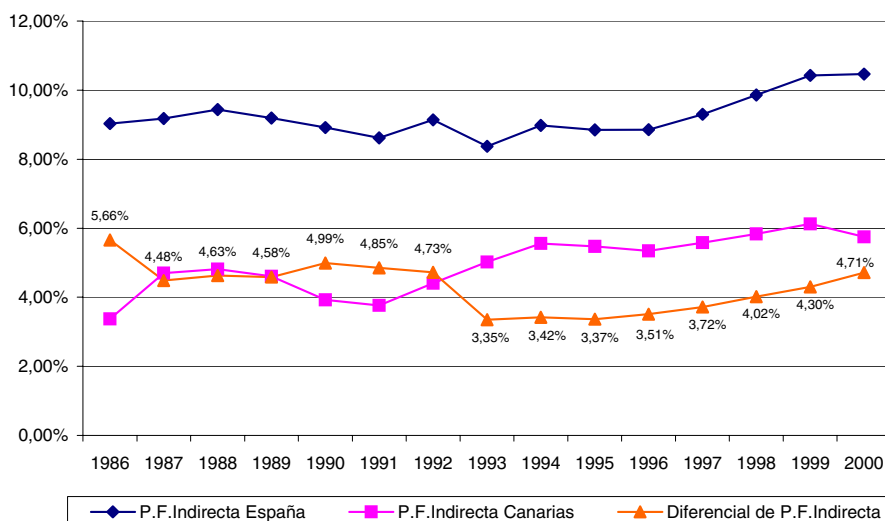
Además introducimos un importante concepto como es el diferencial de presión fiscal entre España y Canarias. Dicho diferencial es calculado como diferencia entre la presión fiscal del conjunto del estado español y la presión fiscal de Canarias. Por tanto, cuanto mayor sea este diferencial mejor es la situación relativa para Canarias. Al contrario, cuanto más se reduce el diferencial, más se aproxima la presión fiscal en Canarias a la del conjunto de España, por lo que empeora la situación relativa de Canarias.

Como podemos observar en este gráfico, el diferencial de presión fiscal entre España y Canarias, experimenta un aumento importante entre los años 1986 y 1992, con un ligero retroceso en 1991. Este aumento del diferencial de presión fiscal es probablemente consecuencia, entre otros motivos, de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 6/1985, de 18 de diciembre de 1985, de adaptación de la imposición Indirecta en Canarias, Ceuta y Melilla, que supuso una importante caída de la recaudación de impuestos indirectos.

#### COMPARACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL DIRECTA ENTRE ESPAÑA Y CANARIAS. 1986-2000



#### COMPARACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL INDIRECTA ENTRE ESPAÑA Y CANARIAS. 1986-2000



Tras el análisis de los datos, y a la vista de las gráficas resultantes, teniendo presente que los resultados son exactamente los mismos a precios corrientes que a precios constantes, podríamos llegar a algunas conclusiones que son:

1. El diferencial de presión fiscal total entre España y Canarias entre 1986 y 1999 –no tenemos en cuenta el año 2000 por la provisionalidad del dato de PIB<sub>pm</sub> tal y como hemos apuntado anteriormente– se ha reducido en el 0,40 puntos porcentuales, pasando del 8,30% en 1986 al 7,90% en 1999. Sin embargo ha habido años en los que el diferencial se ha estrechado hasta en más de un punto porcentual. Así, por ejemplo, en 1996 el diferencial se había reducido respecto a 1986 en 1,03 puntos porcentuales, disminuyendo hasta el 7,27%.
2. El diferencial de presión fiscal directa entre España y Canarias entre 1986 y 1999 ha aumentado de manera notoria hasta alcanzar en 1999 un valor de 3,70%, que supone un aumento de 0,90 punto porcentuales respecto al diferencial de 1986 (2,80%). Uno de los motivos que podrían explicar este aumento del diferencial de presión fiscal directa es precisamente la aplicación en Canarias de los incentivos fiscales del REF en materia de imposición directa –RIC y deducción por inversiones en Canarias–.
3. Por su parte, el diferencial de presión fiscal indirecta entre España y Canarias en el período observado se ha estrechado notablemente. Así mientras que en 1986 el diferencial de presión fiscal indirecta se situaba en 5,66 puntos porcentuales, en 1999 lo hemos cuantificado en 4,30 puntos porcentuales de diferencia, lo que supone una disminución de 1,36 puntos.
4. De lo expuesto resulta que el aumento de la presión fiscal indirecta en Canarias en el período analizado ha sido superior al del conjunto de España; incremento que no se ha trasladado íntegramente al índice de presión fiscal total porque, al menos en parte, ha quedado compensado con el menor incremento en Canarias de la presión fiscal directa.
5. El máximo diferencial de presión fiscal total entre España y Canarias en el período analizado es del 9,93% en el año 1990. El valor mínimo del diferencial, 7,27%, lo encontramos en el año 1996, siendo la media del diferencial de presión fiscal total del 8,376%.
6. El máximo diferencial de presión fiscal directa entre España y Canarias en el período de estudio es del 5,41% en el año 1992. El menor valor del diferencial, 2,80%, lo encontramos en el año 1986, siendo la media del diferencial de presión fiscal directa del 4,312%.
7. El valor más alto del diferencial de presión fiscal indirecta entre España y Canarias en el período de estudio es del 5,66% en el año 1986. El valor mínimo de este diferencial, 3,35%, lo arroja el año 1993, siendo la media del diferencial de presión fiscal indirecta del 4,288%.

## **5.2. LA CONTRIBUCIÓN DE LOS PRINCIPALES INCENTIVOS FISCALES DEL REF EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA AL CONTROL DE LA PRESIÓN FISCAL EN CANARIAS**

En este epígrafe tratamos de exponer los efectos que han tenido los principales incentivos fiscales del REF canario, aplicables en el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en términos de menor recaudación en Canarias entre 1992 y 1997.

Nos limitamos a analizar tales efectos en el período de estudio elegido por imperativo de los datos disponibles. Las fuentes de los datos en los que se soporta nuestra investigación en esta materia son:

1. Para el Impuesto sobre Sociedades: la publicación del Instituto Canario de Estadística (ISTAC) que lleva por título "Impuesto sobre Sociedades. Canarias 1992-97"<sup>478</sup>.
2. Para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: base de datos BADESPE del Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

Conviene recordar que la aplicación práctica de la Reserva para Inversiones en Canarias comenzó en 1994; a partir de la entrada en vigor del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio<sup>479</sup>. De igual manera, la deducción por inversiones se viene aplicando de forma diferenciada en Canarias frente al resto del territorio español desde la entrada en vigor del artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio<sup>480</sup>.

Basándonos en los datos publicados por el ISTAC hemos elaborado los siguientes cuadros:

**Cuadro 5.23**

**DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS APLICADA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES  
1992-1997**

Ley 20/1991 en millones de pesetas

Año	Total deducciones	Declarantes	
		Total <sup>(1)</sup>	% <sup>(2)</sup>
1992	6.796,6	1.854	13,56%
1993	8.547,5	2.659	17,55%
1994	8.078,1	3.264	18,62%
1995	7.955,8	3.834	19,08%
1996	8.770,9	4.228	18,49%
1997	13.343,5	4.735	18,43%

(1) Número de declarantes del Impuesto sobre Sociedades que aplican la deducción.

(2) Sobre el total de declarantes del Impuesto de Sociedades.

Fuente: ISTAC. Elaboración propia.

Por lo que respecta a las dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias hay que recordar que, puesto que las dotaciones a la RIC efectuadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se deducen de la base imponible, operan realmente sobre cuota del impuesto a tipo medio de gravamen; cosa que no ocurre en IRPF donde las dotaciones a la RIC generan un derecho a deducción que se aplica directamente sobre cuota.

<sup>478</sup> Disponible en la página web [http://www.istac.rcanaria.es/publicaciones/pdfs/2000\\_010.pdf](http://www.istac.rcanaria.es/publicaciones/pdfs/2000_010.pdf)

<sup>479</sup> Publicada en el BOE de 7 de julio de 1994 y, en consecuencia, entrada en vigor el 8 de julio de 1994 por aplicación de la disposición final única.3. de la propia Ley.

<sup>480</sup> Entrada en vigor el 1 de enero de 1992 por aplicación de la disposición final 2. de la propia Ley.

**Cuadro 5.24**

**DOTACIONES A LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS  
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 1994-1997**

Ley 19/1994 en millones de pesetas

Año	Total dotaciones	Declarantes	
		Total <sup>(1)</sup>	% <sup>(2)</sup>
1994	72.527	3.303	18,84%
1995	108.236	4.700	23,41%
1996	130.961	5.900	25,82%
1997	156.412	6.846	26,68%

(1) Número de declarantes del Impuesto sobre Sociedades que aplican la deducción.

(2) Sobre el total de declarantes del Impuesto de Sociedades.

Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, con los datos disponibles en la base de datos BADESPE del IEF hemos elaborado los siguientes cuadros:

**Cuadro 5.25**

**DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS APLICADA EN EL IRPF. 1992-1997**

Ley 20/1991 en millones de pesetas

Año	Total deducciones
1992	923,21
1993	1.284,39
1994	1.482,71
1995	1.669,24
1996	1.448,21
1997	1.598,67

Fuente: BADESPE (IEF). Elaboración propia.

**Cuadro 5.26**

**DEDUCCIÓN POR RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS. IRPF 1994-1997**

Ley 19/1994 en millones de pesetas

Año	Total deducciones
1994	2.949,74
1995	3.355,65
1996	3.617,98
1997	3.673,75

Fuente: BADESPE (IEF). Elaboración propia.

La información relevante, a efectos de nuestro estudio, consiste en determinar la cuantía del ahorro tributario que ha supuesto, durante los años observados, la aplicación de ambos incentivos para Canarias. Estableceremos la oportuna relación entre la menor recaudación de tributos directos en Canarias, consecuencia de la aplicación de ambos incentivos, con la evolución de la presión fiscal que hemos constatado en el epígrafe anterior.

Previamente debemos dejar constancia de que el coste, en términos de menor recaudación de Impuesto sobre Sociedades en Canarias, de la aplicación de la RIC es una magnitud cuya cuantificación presenta importantes dificultades por los siguientes motivos:

1. Tal y como apuntamos con anterioridad, las dotaciones a la RIC son deducidas por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades de la base imponible del impuesto. En consecuencia la merma de recaudación que genera la dotación de la reserva es consecuencia directa del tipo de gravamen que resulte aplicable a cada sujeto pasivo.
2. El tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, fijado por el artículo 26.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades –en adelante LIS o L.I.S.–, es del 35%. Sin embargo, el propio artículo 26 contempla diferentes tipos de gravamen aplicables a distintos tipos de sujetos pasivos<sup>481</sup>.
3. Además, en el período impositivo de 1997 entró en vigor el artículo 127<sup>482</sup> bis de la Ley 43/1995, que introdujo un tipo reducido de gravamen del 30% aplicable a los quince primeros millones de base imponible de aquellos sujetos pasivos del impuesto que cumplieran los requisitos del artículo 122 de la LIS, esto es, para las entidades de reducida dimensión<sup>483</sup>.

Por ello, para conocer la cuantía exacta de las cuotas que han dejado de ingresar en Canarias los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades por la aplicación de la RIC, habría que analizar una por una todas las liquidaciones presentadas por cada sujeto pasivo acogido al incentivo en cada año objeto de estudio.

Una vez obtenidas todas las liquidaciones, conocido el tipo de sujeto pasivo, y consecuentemente el tipo de gravamen aplicable, e incluso la cuantía exacta de su base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, podríamos finalmente cuantificar el ahorro fiscal obtenido por la aplicación de la RIC.

Sin embargo, es posible que aún disponiendo de toda la información mencionada en el párrafo anterior no estuviésemos, ni siquiera entonces, en disposición de poder afirmar que si no se

---

<sup>481</sup> Tipo de gravamen del 25% (artículo 26.2), del 20% (artículo 26.3), del 10% (artículo 26.4), del 1% (artículo 26.5), del 0% (artículo 26.6) y del 40% (artículo 26.7). Además el artículo 26.8 recoge el tipo de gravamen especial de las entidades ZEC establecido en el artículo 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

<sup>482</sup> Fecha de entrada en vigor del artículo 127 bis de la Ley 43/1995 añadido por el artículo 19 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

<sup>483</sup> En cada período impositivo tendrán la consideración de entidades de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior fuese inferior a:

1. Para aquellos períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 1996 y el 24 de junio de 2000: Menor de 250 millones de pesetas.
2. Para los períodos impositivos iniciados entre el 25 de junio de 2000 y el 31 de diciembre de 2001: Menor de 3 millones de euros (499.158.000 pesetas).
3. Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002: Menor de 5 millones de euros (831.930.000 pesetas).

hubiese aplicado la RIC el Impuesto sobre Sociedades a pagar por el sujeto pasivo habría aumentado en una determinada cantidad de unidades monetarias. La explicación a este hecho es bien sencilla y trataremos de ilustrar esta cuestión mediante el siguiente supuesto teórico:

1. Sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades cuyo beneficio contable del ejercicio N, antes de deducir el impuesto sobre beneficios, asciende a 100.000 unidades monetarias –um en adelante–. No distribuye beneficio alguno, su reserva legal se encuentra completamente dotada y aplica una amortización fiscal acelerada del inmovilizado<sup>484</sup> por importe de 10.000 um, lo que provoca una diferencia temporal por ese importe entre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y la base de cálculo del impuesto sobre beneficios, gasto contable.
2. Bajo estos supuestos, el impuesto sobre beneficios del ejercicio N, gasto contable, ascendería a 4.109 unidades monetarias<sup>485</sup>, consecuencia de que, salvo la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias y el propio impuesto sobre beneficios, no existen diferencias permanentes entre la base de cálculo del impuesto sobre beneficios –gasto contable– y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
3. La dotación máxima a la RIC del ejercicio sería en este caso de 86.302 unidades monetarias, resultado de aplicar el límite máximo del 90% sobre el beneficio contable no distribuido después de impuestos.
  - a) Beneficio contable no distribuido después de impuestos:  
 $100.000 \text{ um} - 4.109 \text{ um} = 95.891 \text{ um}.$
  - b) Dotación máxima a la RIC:  
 $95.891 \text{ um} \times 90\% = 86.302 \text{ um}.$
4. Bajo estos supuestos, la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio N sería:

Liquidación I.S.	Importe	Concepto
Resultado contable	95.891 um	Después de impuestos.
Ajustes extracontables positivos	+4.109 um	Gasto contable por Impuesto sobre beneficios.
Ajustes extracontables negativos	-10.000 um	Amortización acelerada de activos (Art.125 Ley 43/95).
Base Imponible	90.000 um	
Reducción B. Imponible	-86.302 um	Dotación máxima a la RIC.
Base Imponible	3.698 um	
Cuota íntegra	1.109,4 um	Impuesto sobre Sociedades.

5. En principio, si este sujeto pasivo optase por no dotar la RIC con cargo a los beneficios del ejercicio N, la liquidación del impuesto sería la siguiente:

<sup>484</sup> Se trataría de un sujeto pasivo que cumple los requisitos del artículo 122 de la LIS, que tiene por tanto la consideración de entidad de reducida dimensión y que aplica lo prevenido por el artículo 125 de la citada norma –véase nota a pié de página 451 en la página 315 del capítulo 4 anterior–.

<sup>485</sup> Suponiendo un tipo de gravamen del 30% que es el que corresponde a los quince primeros millones de pesetas de base imponible de una entidad de reducida dimensión.

Liquidación I.S.	Importe	Concepto
Resultado contable	70.000 um	Después de impuestos.
Ajustes extracontables positivos	+30.000 um	Gasto contable por Impuesto sobre beneficios.
Ajustes extracontables negativos	-10.000 um	Amortización acelerada de activos (Art.125 Ley 43/95).
Base Imponible	90.000 um	
Reducción B. Imponible	0 um	Sin dotación a RIC.
Base Imponible	90.000 um	
Cuota íntegra	27.000 um	Impuesto sobre Sociedades.

6. La conclusión a la que podríamos llegar es que como consecuencia de la dotación de la RIC este sujeto pasivo en el período impositivo N ahorra 25.890,6 um de Impuesto sobre Sociedades: 27.000 um que paga de impuesto si no dota RIC menos 1.109,4 um que pagaría dotando la RIC máxima.
7. Sin embargo, la conclusión a la que hemos llegado no es del todo cierta. Imaginemos que este sujeto pasivo genera en el año N una deducción por inversiones de cuantía igual a 50.000 um; esto implicaría haber realizado por ejemplo inversiones en activos fijos nuevos en Canarias por valor de 200.000 um. Con dotación máxima de RIC la liquidación del Impuesto sobre Sociedades en este caso sería:

Liquidación I.S.	Importe	Concepto
Resultado contable	95.891 um	Después de impuestos.
Ajustes extracontables positivos	+4.109 um	Gasto contable por Impuesto sobre beneficios.
Ajustes extracontables negativos	-10.000 um	Amortización acelerada de activos (Art.125 Ley 43/95).
Base Imponible	90.000 um	
Reducción B. Imponible	-86.302 um	Dotación máxima a la RIC.
Base Imponible	3.698 um	
Cuota íntegra	1.109,4 um	Impuesto sobre Sociedades.
D.I.A.F.N. <sup>(1)</sup>	554,7 um	Límite 50% sobre cuota.
Cuota líquida	554,7 um	

(1) Deducción por inversión en activos fijos nuevos.

Si no se dotase RIC la nueva liquidación del Impuesto sobre Sociedades sería:

Liquidación I.S.	Importe	Concepto
Resultado contable	70.000 um	Después de impuestos.
Ajustes extracontables positivos	+30.000 um	Gasto contable por Impuesto sobre beneficios.
Ajustes extracontables negativos	-10.000 um	Amortización acelerada de activos (Art.125 Ley 43/95).
Base Imponible	90.000 um	
Reducción B. Imponible	0 um	Sin dotación a RIC.
Base Imponible	90.000 um	
Cuota íntegra	27.000 um	Impuesto sobre Sociedades.
D.I.A.F.N. <sup>(1)</sup>	13.500 um	Límite 50% sobre cuota.
Cuota líquida	13.500 um	Impuesto sobre Sociedades.

(1) Deducción por inversión en activos fijos nuevos.

Como se puede apreciar en los supuestos enunciados, el ahorro tributario derivado de la aplicación del incentivo que supone la RIC no es sencillo de cuantificar, ni siquiera conociendo el importe de las dotaciones a la reserva. Podría ocurrir, tal y como sucede en el segundo de los casos que hemos expuesto, que como consecuencia de la reducción de la base imponible por la aplicación de la RIC la cuota íntegra fuera insuficiente para poder aplicar íntegramente otras deducciones que operan sobre cuota llegando a perderse incluso, con el transcurso de los años, el derecho a aplicar esas otras deducciones.

Si bien en el primero de los casos el ahorro tributario derivado de la aplicación de la RIC asciende a 25.890,6 um de Impuesto sobre Sociedades, en el segundo, basado en los mismos supuestos pero con deducción por inversiones, el ahorro se reduce a 12.945,3 um: 13.500 um que paga de impuesto si no dota RIC menos 554,7 um que pagaría dotando la RIC máxima.

Hemos pretendido demostrar la dificultad que supone cuantificar el ahorro tributario derivado de la aplicación de la RIC en el Impuesto sobre Sociedades una vez conocidas las dotaciones efectivamente realizadas a la reserva. Siendo conscientes por tanto de tal dificultad, pretendemos hacer una valoración aproximada de la cantidad de impuestos directos que se han dejado de recaudar en Canarias como consecuencia de la aplicación conjunta de ambos incentivos: la RIC y la deducción por inversiones.

Para ello cuantificaremos el ahorro de Impuesto de Sociedades por dotación a la RIC mediante la siguiente estimación, basada en los datos del ISTAC.

En los cuadros 5.27 y 5.28 siguientes recogemos, por un lado, el total de bases imponibles declaradas en Canarias en el Impuesto sobre Sociedades entre los años 1992 a 1997, ambos años inclusive y, por otro lado, el total de cuotas íntegras del Impuesto sobre Sociedades declaradas en Canarias por los sujetos pasivos del impuesto en el mismo período. Además, incluimos información sobre el número de sujetos pasivos que declararon base imponible positiva y cuota íntegra en cada ejercicio y el porcentaje que dicha cifra representa con relación al total de declarantes del impuesto.

**Cuadro 5.27**

**TOTAL BASES IMPONIBLES POSITIVAS DECLARADAS EN CANARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. 1992-1997**

(Millones de pesetas)

Año	Total bases imponibles	Declarantes	
		Total <sup>(1)</sup>	% <sup>(2)</sup>
1992	86.240,9	5.828	42,83%
1993	90.018,7	6.619	43,79%
1994	72.182,6	7.971	45,52%
1995	87.025,3	9.447	47,08%
1996	101.032,2	11.039	48,36%
1997	149.809,3	12.504	48,74%

(1) Número de declarantes del Impuesto sobre Sociedades con base imponible positiva.

(2) Sobre el total de declarantes del Impuesto de Sociedades.

Fuente: ISTAC. Elaboración propia.



**Cuadro 5.28**  
**TOTAL CUOTAS ÍNTEGRAS DECLARADAS EN CANARIAS EN EL**  
**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. 1992-1997**  
(Millones de pesetas)

Año	Total cuotas íntegras	Declarantes	
		Total <sup>(1)</sup>	% <sup>(2)</sup>
1992	29.117,9	5.611	41,19%
1993	30.160,2	6.294	41,63%
1994	23.450,5	7.646	43,65%
1995	28.370,3	9.065	45,16%
1996	29.729,4	9.896	43,35%
1997	48.333,8	12.422	48,41%

(1) Número de declarantes del Impuesto sobre Sociedades con base imponible positiva.

(2) Sobre el total de declarantes del Impuesto de Sociedades.

Fuente: ISTAC. Elaboración propia.

Basándonos en estos datos obtenemos el siguiente cuadro en el que recogemos lo que podríamos denominar el tipo medio de gravamen aplicable en el Impuesto de Sociedades en Canarias entre 1992 y 1997:

**Cuadro 5.29**  
**TIPO MEDIO DE GRAVAMEN EN CANARIAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. 1992-1997**  
(Millones de pesetas)

Año	Bases imponibles	Cuotas íntegras	Tipo medio
1992	86.240,9	29.117,9	33,76%
1993	90.018,7	30.160,2	33,50%
1994	72.182,6	23.450,5	32,49%
1995	87.025,3	28.370,3	32,60%
1996	101.032,2	29.729,4	29,43%
1997	149.809,3	48.333,8	32,26%

Fuente: ISTAC. Elaboración propia.

Aplicando estos tipos medios de gravamen sobre las dotaciones a la RIC de cada año, obtenemos una aproximación del ahorro tributario conseguido con la aplicación de la RIC por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, esta aproximación que ahora realizamos teniendo presentes las dificultades para cuantificar el tipo efectivo de gravamen de cada tramo de base imponible, anteriormente apuntadas, dificultades que hacían necesaria la revisión del Impuesto sobre Sociedades declaración por declaración, somos conscientes que puede tener un cierto grado de inexactitud por no ser un dato sino una estimación.

**Cuadro 5.30**  
**AHORRO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR DOTACIONES A LA RIC**  
**1994-1997**  
(Millones de pesetas)

Año	Total dotaciones	Tipo medio	Cuota (ahorro)
1994	72.527	32,49%	23.562,39
1995	108.236	32,60%	35.285,00
1996	130.961	29,43%	38.536,15
1997	156.412	32,26%	50.464,07

*Fuente:* Elaboración propia.

Una segunda forma de calcular el efecto recaudatorio, sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades en Canarias, de las dotaciones a la RIC efectuadas por los sujetos pasivos de dicho impuesto consiste en calcular tipos medios de gravamen aplicados por distintos grupos de sujetos pasivos, llevando a cabo la agrupación, por ejemplo, según tramos de ingreso declarado.

Esta forma de determinar el tipo medio de gravamen es más exacta que la empleada para elaborar el cuadro 5.30 anterior porque el tipo medio de gravamen calculado para cada tramo de ingreso se aplicará sobre las dotaciones a la RIC efectuadas por los sujetos pasivos de cada tramo. Basándonos en los datos de la publicación "Impuesto sobre Sociedades. Canarias 1992-97" del Instituto Canario de Estadística (ISTAC) hemos elaborado el siguiente cuadro:

**Cuadro 5.31**  
**AHORRO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR**  
**DOTACIONES A LA RIC SEGÚN TRAMOS DE INGRESO**  
**1994-1997**  
(Millones de pesetas)

Tramos	B. Imp. 1994	C. íntegra 1994	Tipo medio	Dotación RIC	Deducción
0	1,0	0,4	40,00%	0,0	0,0000
0 - 1	99,3	9,3	9,37%	2,5	0,2341
1 - 10	921,8	232,1	25,18%	435,5	109,6545
10 - 25	1.892,8	529,3	27,96%	1.227,7	343,3123
25 - 50	2.533,9	748,2	29,53%	2.103,8	621,2018
50 - 100	3.970,1	1.271,7	32,03%	3.941,0	1.262,3787
100 - 250	8.082,5	2.549,6	31,54%	8.035,9	2.534,9002
250 - 1.000	14.886,8	4.568,4	30,69%	15.914,2	4.883,6843
1.000 - 10.000	19.958,9	6.616,7	33,15%	24.730,5	8.198,5630
> 10.000	19.835,4	6.924,7	34,91%	16.135,5	5.633,0347
<b>Totales</b>	<b>72.182,5</b>	<b>23.450,4</b>		<b>72.526,6</b>	<b>23.586,96</b>

(*Sigue.*)

(Continuación.)

Tramos	B. Imp. 1995	C. íntegra 1995	Tipo medio	Dotación RIC	Deducción
0	0,5	0,2	40,00%	0,0	0,0000
0 - 1	64,4	10,6	16,46%	3,6	0,5925
1 - 10	1.075,6	253,5	23,57%	631,4	148,8099
10 - 25	2.290,2	651,0	28,43%	1.820,1	517,3719
25 - 50	3.372,9	980,9	29,08%	3.659,1	1.064,1321
50 - 100	4.703,6	1.396,9	29,70%	5.460,8	1.621,7773
100 - 250	9.881,8	3.076,0	31,13%	12.228,1	3.806,3547
250 - 1.000	15.424,8	4.738,0	30,72%	24.861,7	7.636,7107
1.000 - 10.000	27.877,6	9.476,2	33,99%	36.909,4	12.546,3044
> 10.000	22.334,0	7.787,0	34,87%	22.662,2	7.901,4306
<b>Totales</b>	<b>87.025,4</b>	<b>28.370,3</b>		<b>108.236,4</b>	<b>35.243,48</b>
Tramos	B. Imp. 1996	C. íntegra 1996	Tipo medio	Dotación RIC	Deducción
0	4,2	0,8	19,05%	0,0	0,0000
0 - 1	41,0	10,8	26,34%	8,4	2,2127
1 - 10	1.254,3	278,6	22,21%	937,0	208,1226
10 - 25	2.653,1	579,2	21,83%	2.614,9	570,8605
25 - 50	3.898,9	986,0	25,29%	4.921,8	1.244,6831
50 - 100	5.435,1	1.497,2	27,55%	7.430,4	2.046,8427
100 - 250	10.512,2	3.083,6	29,33%	15.698,9	4.605,0425
250 - 1.000	20.541,7	6.514,0	31,71%	31.381,4	9.951,3886
1.000 - 10.000	30.467,2	9.005,3	29,56%	45.858,7	13.554,6211
> 10.000	26.133,6	7.773,9	29,75%	22.110,0	6.577,0093
<b>Totales</b>	<b>100.941,3</b>	<b>29.729,4</b>		<b>130.961,5</b>	<b>38.760,78</b>
Tramos	B. Imp.1997	C. íntegra 1997	Tipo medio	Dotación RIC	Deducción
0	65,8	28,1	42,71%	60,4	25,7939
0 - 1	57,2	13,5	23,60%	14,8	3,4930
1 - 10	1.622,1	390,5	24,07%	1.141,2	274,7294
10 - 25	2.994,4	695,6	23,23%	3.522,1	818,1849
25 - 50	4.216,9	1.105,6	26,22%	5.405,3	1.417,1784
50 - 100	7.077,8	1.998,5	28,24%	10.440,7	2.948,0543
100 - 250	12.163,3	3.714,6	30,54%	19.284,7	5.889,4335
250 - 1.000	23.201,4	7.541,8	32,51%	38.482,4	12.509,0108
1.000 - 10.000	51.505,9	16.605,0	32,24%	55.419,7	17.866,7710
> 10.000	46.904,4	16.240,5	34,62%	22.640,7	7.839,2707
<b>Totales</b>	<b>149.809,2</b>	<b>48.333,7</b>		<b>156.412,0</b>	<b>49.591,92</b>

Fuente: Elaboración propia.

Este método nos permite ponderar de forma más exacta la proporcionalidad del Impuesto, exactitud que nos parece necesaria dado que hemos podido comprobar que existen importantes variaciones de tipos medios entre los distintos tramos de ingreso, y puesto que las dotaciones a la RIC de cada año no se distribuyen proporcionalmente entre los distintos tramos de ingreso. Si se aplica un tipo medio de gravamen general, como el calculado en el cuadro 5.30 anterior, se obtienen desviaciones de cierta relevancia.

En nuestro caso hemos podido comprobar las siguientes diferencias cuantitativas entre los resultados obtenidos por ambos métodos:

**Cuadro 5.32**

**DIFERENCIAS DE AHORRO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR DOTACIONES A LA RIC 1994-1997**  
(Millones de pesetas)

Año	A tipo medio general	A tipo medio por tramos	Diferencia
1994	23.562,39	23.586,96	24,57
1995	35.285,00	35.243,48	-41,52
1996	38.536,15	38.760,78	224,63
1997	50.464,07	49.591,92	-872,15
<b>Total</b>	<b>147.847,61</b>	<b>147.183,14</b>	<b>-664,47</b>

Fuente: Elaboración propia.

Finalmente hemos optado por elegir los datos de ahorro de cuota de Impuesto sobre Sociedades resultantes de aplicar tipos medios por tramos de ingreso por los argumentos que han quedado expuestos.

En consecuencia, el ahorro total de impuestos directos en Canarias debido a la aplicación de la RIC y la deducción por inversiones ascendería a las siguientes cantidades:

**Cuadro 5.33**

**AHORRO TRIBUTARIO EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN CANARIAS DEBIDO A LA RIC Y A LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES 1992-1997**  
(Millones de pesetas)

Año	Deducción por RIC en I.R.P.F.	Deducción por RIC en I.S.	D. Inversiones en I.R.P.F.	D. Inversiones en I.S.	Ahorro tributario total
1992			923,21	6.796,6	7.719,81
1993			1.284,39	8.547,5	9.831,89
1994	2.949,74	23.586,96	1.482,71	8.078,1	36.097,51
1995	3.355,65	35.243,48	1.669,24	7.955,8	48.224,17
1996	3.617,98	38.760,78	1.448,21	8.770,9	52.597,87
1997	3.673,75	49.591,92	1.598,67	13.343,5	68.207,84
<b>Total</b>	<b>13.597,12</b>	<b>147.183,14</b>	<b>8.406,43</b>	<b>53.492,4</b>	<b>222.679,09</b>

Fuente: Elaboración propia.

La repercusión de la aplicación de ambos incentivos en Canarias para la contención del aumento de la presión fiscal total y directa, la podemos comprobar en los siguientes cuadros. En el cuadro 5.34 recogemos, en primer lugar, la recaudación tributaria total y la recaudación de impuestos directos obtenidas en Canarias entre 1992 y 1997 y, en segundo lugar, las recaudaciones que por ambos conceptos se hubieran obtenido sin la aplicación de la RIC y la deducción por inversiones. En el cuadro 5.35 calculamos, por un lado, la presión fiscal total ejercida en Canarias entre 1992 y 1997 y, por otro lado, la presión fiscal que se hubiera ejercido en Canarias en el período si no se hubieran aplicado los dos incentivos:

**Cuadro 5.34**  
**COMPARACIÓN DE RECAUDACIÓN EN CANARIAS**  
**1992-1997**  
(Millones de pesetas)

Año	Recaudación total real de tributos	Recaudación total sin incentivos <sup>(1)</sup>	Recaudación I. Directos real	Recaudación I. Directos sin incentivos <sup>(1)</sup>	Ahorro tributario por incentivos
1992	230.329	238.048,81	115.358	123.077,81	7.719,81
1993	280.022	289.853,89	142.093	151.924,89	9.831,89
1994	307.991	344.088,51	145.009	181.106,51	36.097,51
1995	315.785	364.009,17	146.846	195.070,17	48.224,17
1996	342.139	394.736,87	165.922	218.519,87	52.597,87
1997	378.337	446.544,84	183.803	252.010,84	68.207,84
<b>Total</b>	<b>1.854.603</b>	<b>2.077.282,09</b>	<b>899.031</b>	<b>1.121.710,09</b>	<b>222.679,09</b>

(1) Sin RIC y sin deducción por inversiones en Canarias.

Fuente: Elaboración propia.

**Cuadro 5.35**  
**COMPARACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL EN CANARIAS CON Y SIN INCENTIVOS REF**  
**1992-1997**  
(En porcentaje)

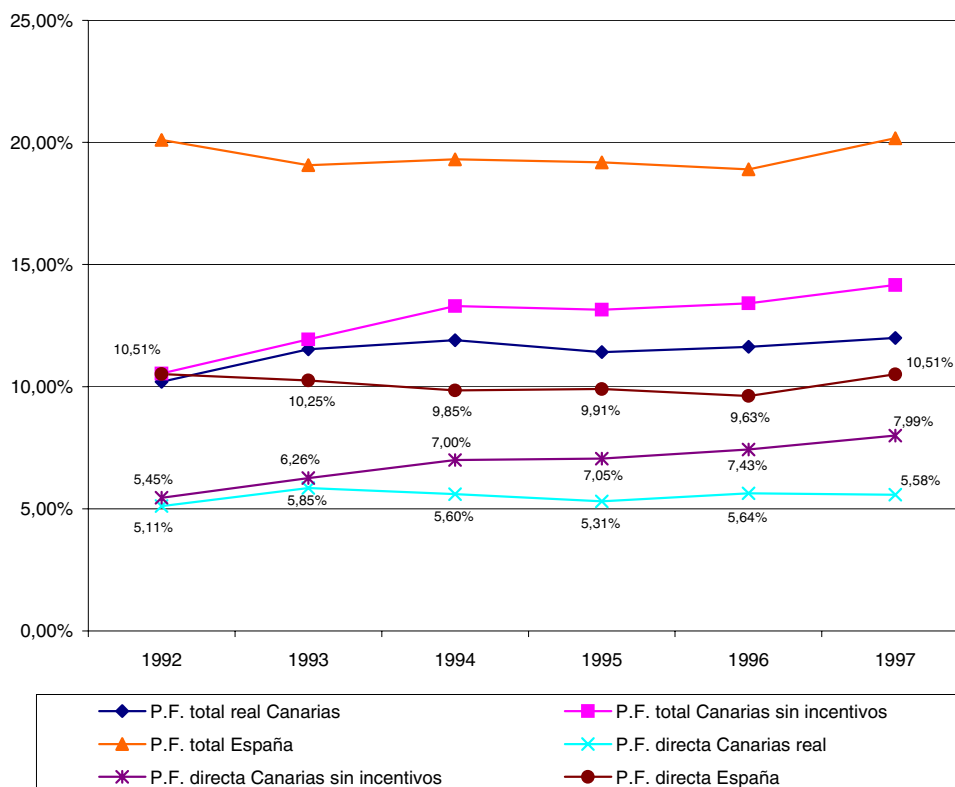
Año	Presión fiscal total real	Presión fiscal total sin incentivos <sup>(1)</sup>	Presión fiscal directa real	Presión fiscal directa sin incentivos <sup>(1)</sup>	Diferencial de presión fiscal
1992	10,2015%	10,5435%	5,1093%	5,4513%	0,3419%
1993	11,5314%	11,9363%	5,8514%	6,2563%	0,4049%
1994	11,9012%	13,2960%	5,6033%	6,9982%	1,3949%
1995	11,4151%	13,1583%	5,3082%	7,0515%	1,7432%
1996	11,6277%	13,4153%	5,6389%	7,4265%	1,7876%
1997	11,9985%	14,1616%	5,5818%	7,9922%	2,1631%

(1) Sin RIC y sin deducción por inversiones en Canarias.

Fuente: Elaboración propia.

En el siguiente gráfico damos una idea aproximada de los resultados obtenidos:

### COMPARACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL ENTRE ESPAÑA Y CANARIAS CON Y SIN INCENTIVOS REF



A la vista de los resultados recogidos en este gráfico, podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que la contribución de la RIC y de la deducción por inversiones a la moderación del crecimiento de la presión fiscal en Canarias en el período de 1992 a 1997 ha sido notoria. Del gráfico anterior podemos extraer las siguientes conclusiones:

1. En 1997 la presión fiscal directa real en Canarias fue del 5,58% frente al 10,51% de España, lo que arroja un diferencial de 4,93 puntos porcentuales. Si en este mismo año no se hubiesen aplicado ni la RIC ni la deducción por inversiones, la presión fiscal directa habría ascendido en Canarias al 7,99% frente al 10,51% de España, reduciéndose el diferencial de presión fiscal a tan sólo 2,52 puntos porcentuales, esto es, una reducción del diferencial de presión fiscal del 48,88% ( $4,93 - 2,52$  puntos porcentuales).
2. En los años 1992 y 1993, en los que aún no había comenzado la aplicación de la RIC, la diferencia de presión fiscal directa en Canarias con y sin incentivos REF, es pequeña; 5,11% frente a 5,45% en 1992 y 5,85% frente a 6,26% en 1993.
3. A partir de 1994, año en que comienza la aplicación efectiva de la RIC, las diferencias entre la presión fiscal directa en Canarias con y sin incentivos REF, se hacen cada vez mayores.
  - a) 1,40 puntos porcentuales en 1994 ( $7,00\% - 5,60\%$ ).

- b) 1,74 puntos porcentuales en 1995 (7,05% – 5,31%).
  - c) 1,79 puntos porcentuales en 1996 (7,43% – 5,64%).
  - d) 2,41 puntos porcentuales en 1997 (7,99% – 5,58%).
4. La consecuencia de este aumento de la diferencia entre la presión fiscal directa en Canarias con y sin incentivos REF, fácilmente observable en la gráfica anterior, es que la curva de presión fiscal directa en Canarias sin incentivos REF se aproxima fuertemente a la curva de presión fiscal directa en España, especialmente a partir del año 1994, fecha de entrada en vigor de la Ley 19/1994 y, consecuentemente, de la RIC.
  5. El efecto observado para las curvas de presión fiscal directa se puede observar de igual manera, aunque algo más suave por el efecto de la presión fiscal indirecta que contribuye aumentando el diferencial, en las curvas de presión fiscal total de España y de Canarias con y sin incentivos REF.
  6. La aproximación de las curvas de presión fiscal directa de España y de Canarias sin incentivos REF nos da una medida de la contribución de tales incentivos al mantenimiento de la especialidad hacendística de Canarias. Si no existieran la RIC y la deducción por inversiones en Canarias el diferencial de presión fiscal total entre España y Canarias se habría estrechado aún mas de lo que hemos comprobado, con el consiguiente menoscabo del acervo fiscal canario reconocido por la normativa comunitaria, la Constitución española y el Estatuto de Autonomía de Canarias.

### 5.3. SÍNTESIS DEL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA INTEGRACIÓN DE CANARIAS EN LA UNIÓN EUROPEA

— Los objetivos del capítulo son, por un lado, llevar a cabo un análisis de la evolución de la presión fiscal en Canarias desde 1986 hasta nuestros días y, por otro lado, estudiar la contribución de la Reserva para Inversiones en Canarias y la deducción por inversiones al sostenimiento de la especialidad fiscal canaria.

Tratamos de determinar cómo ha incidido la existencia de tales incentivos en el nivel de presión fiscal de Canarias, la intensidad de utilización de cada uno de los distintos incentivos, el coste de la existencia de tales incentivos en términos de reducción de la recaudación tributaria y la contribución del nuevo sistema de incentivos al mantenimiento de la especificidad fiscal de las Islas Canarias.

— Del estudio de la evolución del PIB<sub>pm</sub> en Canarias entre 1986 y 2000 hemos obtenido las siguientes conclusiones:

1. El PIB<sub>pm</sub> a precios corrientes aumentó en Canarias entre 1986 y 1999 un 202,4744%, respecto al PIB<sub>pm</sub> a precios corrientes de 1986. No hemos tenido en cuenta el dato del año 2000 puesto que se trata de una primera estimación y entendemos que podría desvirtuar los resultados obtenidos.

2. En el mismo período, sin embargo, el crecimiento del PIB<sub>pm</sub> en Canarias en términos reales –a precios constantes de 1995– ascendió al 65,5859% respecto a 1986. En consecuencia, el restante 136,8885% de crecimiento del PIB<sub>pm</sub> a precios corrientes experimentado en Canarias entre 1986 y 1999, es un incremento exclusivamente monetario, resultado del efecto de la inflación.

— En las series de recaudación total de tributos en Canarias se observa que el peso relativo de los impuestos indirectos se iguala prácticamente al de los impuestos directos en 1994 para, a partir de 1998, ser notoriamente superior. Entre 1986 y 2000 el ritmo de crecimiento de la recaudación total de impuestos indirectos es muy superior al de los impuestos directos.

El crecimiento de la recaudación total de impuestos indirectos se acelera entre los años 1991 y 1994, precisamente en el momento en que entran en vigor el reglamento 1911/1991 y la decisión 91/314/CEE (POSEICAN), suavizándose entre 1994 y 1996, y volviendo a crecer fuertemente a partir de 1996 hasta el año 1999.

La recaudación de tasas y otros ingresos se mantiene en unos niveles bastantes estables durante todo el período observado.

La recaudación tributaria total en Canarias entre 1986 y 2000 muestra un constante y fuerte crecimiento al que han contribuido tanto el incremento de la recaudación de los impuestos directos como de los indirectos, aunque la contribución de estos últimos sea más significativa.

— Del análisis individual de la evolución de la recaudación de los principales tributos que configuran el sistema tributario de Canarias hemos concluido:

1. La recaudación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Canarias en pesetas constantes del año 2000, experimenta un fuerte incremento entre los años 1986 a 1989, en los que se pasa de una recaudación de 86.464 millones de pesetas en 1986 a 140.790 millones en 1989. La disminución de recaudación en 1990 podría ser imputable a los resultados que produjo la sentencia del Tribunal Supremo 45/1989 de fecha 20 de febrero al declarar inconstitucional y nula la obligación de tributación conjunta en el IRPF. A partir de 1991 el crecimiento de la recaudación de este impuesto es continua hasta llegar en 1999 a 172.662 millones de pesetas que suponían el 36,09% de la recaudación total de tributos en Canarias.
2. La recaudación por el Impuesto sobre Sociedades muestra una tendencia cíclica, con fases de crecimiento y de decrecimiento alternas. Una primera fase de crecimiento es la que tiene lugar entre los años 1986 y 1989. En este período la recaudación aumenta desde los 13.860 millones de pesetas de 1986 hasta los 28.318 millones de 1989. A partir de 1989 la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades en Canarias experimenta un severo retroceso que lo lleva hasta los 19.831 millones de pesetas de 1992. En 1993, una vez que desaparece el FPI en Canarias, se produce una recuperación de la recaudación hasta situarse en 31.727 millones de pesetas, nivel que no se volvería a alcanzar hasta el año 1999 en el que se recaudó por este impuesto un total de 34.554 millones de pesetas. En 1994 se produce una nueva disminución de la recaudación hasta situarse en el segundo valor mínimo de la serie en 1995 con 19.331 millones de pesetas. A esta caída de la recaudación a partir de 1994 debió de contribuir notablemente la entrada en vigor de la RIC. A partir de 1995 la recaudación en Canarias por el Impuesto sobre Sociedades emprende una senda de crecimiento bastante estable con una cierta aceleración en los años finales.



3. La recaudación por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y por el Impuesto sobre las Primas de Seguros va cayendo progresivamente desde 1987 hasta 1992. En 1993, con la derogación del IGTE, la recaudación de este grupo de impuestos cae drásticamente hasta situarse en los 6.738 millones de pesetas. En los siguientes años, desde 1994 hasta el 2000, la recaudación de este capítulo se mantiene en torno a los 1.500 millones de pesetas.
4. La recaudación de Impuestos especiales es muy estable, siendo su media entre los años 1986 y 1997 de 6.532,83 millones de pesetas. Sin embargo, a partir de 1998 la recaudación de estos impuestos da un salto cuantitativo muy importante para situarse en 11.237 millones de pesetas y mantenerse en niveles semejantes en los años sucesivos, imputable a la implantación del Impuesto Especial sobre la Electricidad a partir del 1 de enero de 1998.
5. La recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en Canarias es estable desde 1988 hasta 1996, salvo por un fuerte descenso ocasional en el año 1991. A partir de 1996 la recaudación por este concepto tributario crece sin parar a un fuerte ritmo.
6. Por lo que atañe al APIM y a los Arbitrios Insulares, hay que destacar que la caída en la recaudación de los Arbitrios Insulares a partir de 1991 es consecuencia de la supresión de la Tarifa General del arbitrio. Los niveles de recaudación posteriores corresponden al mantenimiento de la Tarifa Especial hasta su desaparición a 31 de diciembre de 2000. La recaudación del APIM experimenta una tendencia contraria a la de los Arbitrios Insulares. Este arbitrio entra en vigor en julio de 1991, siendo sus niveles de recaudación muy estables entre 1992 y 1997 (en torno a los 31.000 millones de pesetas anuales) y, a partir de 1997, su recaudación comienza a decrecer de conformidad con el descreste previsto por el Reglamento 1911/1991 que debía llevar a su total desaparición a 31 de diciembre de 2000.
7. La evolución más espectacular es, sin duda, la de la recaudación del IGIC. Desde el momento de su entrada en vigor el 1 de enero de 1993, la recaudación del impuesto arranca con gran fuerza, para situarse en su primer año de vida en los 54.829 millones de pesetas de recaudación. Hasta 1997 se observa un crecimiento moderado de la recaudación, momento a partir del cual ésta experimenta un fuerte incremento como consecuencia, entre otros factores, de la subida de tipos de gravamen que introdujo la Ley 13/1996, de 30 de diciembre. La modificación de tipos que introdujo esta norma, supuso que el tipo general de gravamen pasase del 4 al 4,5% y que el tipo incrementado cambiase del 12 al 13%. A partir del 1 de enero de 2001 es previsible que se produzcan nuevamente importantes incrementos de la recaudación debido a la aprobación de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que trajo consigo una nueva subida de tipos de gravamen.

— De los resultados obtenidos en el análisis de la presión fiscal en Canarias entre 1986 y 1999, no tenemos en cuenta los datos del año 2000 porque desvirtúa la tendencia de las series — posiblemente porque el dato disponible de PIB de este año es una primera estimación—, hemos concluido:

1. La presión fiscal total en Canarias ha experimentado un claro crecimiento entre los años 1986 y 1999; pasando del 8,1166% en 1986 al 12,2270% en 1999.
2. El incremento de la presión fiscal total acumulado a lo largo de los años observados, hasta 1999, supone un incremento del 50,6419% respecto a 1986.

3. Sin embargo, este importante aumento no se ha distribuido homogéneamente a lo largo de todo el período analizado. La tendencia de la presión fiscal total en los dos subperíodos en que hemos dividido el período de estudio se comporta de la siguiente manera:
  - 3.1. Entre 1986 y 1991 la presión fiscal total aumentó un 22,1768% respecto a la existente en 1986. En este primer subperíodo se observan dos tendencias: entre 1986 y 1989 la presión fiscal total aumentó un 37,3679% y, sin embargo, entre 1989 y 1991 disminuyó un 15,1911%.
  - 3.2. Entre 1991 y 1999 la presión fiscal total experimentó un incremento del 28,4651% respecto a la existente en 1991.
4. El crecimiento acumulado de la presión fiscal total, de la presión fiscal directa y de la presión fiscal indirecta en Canarias, entre 1986 y 1999, indica claramente que la contribución al aumento de la presión fiscal total no se distribuye homogéneamente. Mientras que la presión fiscal directa acumulada ha aumentado en Canarias un 33,6217% entre 1986 y 1999, en el mismo período, la presión fiscal indirecta acumulada se ha incrementado un 81,7726%.
5. La relevancia del dato es indudable puesto que, la contribución a la presión fiscal total de la presión fiscal indirecta pasa de ser del 41,5494% en 1986 al 50,1358% en 1999. Por su parte, la presión fiscal directa suponía en 1986 el 51,5622% de la presión fiscal total y en 1999 disminuyó hasta el 45,7365%. Si la contribución de la presión fiscal indirecta a la presión fiscal total fuese pequeña, como ocurre con las Tasas y otros ingresos –6,8871% en 1986 y 4,1278% en 1999–, el importante aumento que hemos constatado no tendría consecuencias cuantitativas relevantes en la presión fiscal total. Puesto que la aportación de la presión fiscal indirecta a la formación de la presión fiscal total es muy importante, más del 50% en 1999, cualquier variación de la misma tiene relevantes consecuencias en el índice agregado.
6. El comportamiento de la recaudación del capítulo III –Tasas y otros ingresos– es bastante estable a lo largo de todo el período observado. La aportación a la presión fiscal total de este capítulo oscila entre el 4,1278% en 1999 y el 9,3056% en 1991, siendo su contribución media del 5,9817%.
7. La contribución media de la presión fiscal directa a la presión fiscal total en el período analizado es del 49,2527%, ascendiendo la contribución media de la presión fiscal indirecta al 44,7657%.

— Para poder afirmar que este notable aumento de la presión fiscal en Canarias ha producido menoscabo de su especialidad hacendística entendemos que debemos poner estos datos en relación con los datos de presión fiscal de España en su conjunto.

La tendencia de la presión fiscal en España entre 1986 y 1999 es de estabilidad, resultando que:

1. El aumento acumulado de la presión fiscal total hasta 1999 alcanza en España el 22,6155%, mientras que en Canarias se eleva hasta el 50,6438%.
2. La presión fiscal derivada de impuestos directos es estable en el período. El aumento acumulado de la presión fiscal directa desde 1986 hasta 1999 asciende al 33,0671% en el conjunto de España, y en Canarias al 33,6217%.

3. El aumento acumulado de la presión fiscal ejercida por los impuestos indirectos entre 1986 y 1999 asciende en España al 15,4715%; en Canarias asciende al 81,7672%.

— Las principales conclusiones a las que hemos llegado en relación con el diferencial de presión fiscal existente entre el conjunto de España y Canarias, se podrían resumir de la siguiente manera:

1. El diferencial de presión fiscal entre España y Canarias, experimenta un aumento importante entre los años 1986 y 1992, con un ligero retroceso en 1991. Este aumento del diferencial de presión fiscal es probablemente consecuencia, entre otros motivos, de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 6/1985, de 18 de diciembre de 1985, de adaptación de la imposición Indirecta en Canarias, Ceuta y Melilla, que supuso una importante caída de la recaudación de impuestos indirectos.
2. Entre 1986 y 1999 se ha reducido en 0,40 puntos porcentuales el diferencial de presión fiscal total entre España y Canarias. Sin embargo ha habido años en los que el diferencial ha disminuido hasta en más de un punto porcentual. Así por ejemplo, en 1996 el diferencial de presión fiscal total se había reducido respecto a 1986 en 1,03 puntos porcentuales.
3. El diferencial de presión fiscal directa entre España y Canarias entre 1986 y 1999 ha aumentado de manera notoria hasta alcanzar en 1999 un valor de 3,70%, que supone un aumento de 0,90 puntos porcentuales respecto al diferencial de 1986 (2,80%).
4. Por su parte, el diferencial de presión fiscal indirecta entre España y Canarias en el período observado se ha recortado notablemente. Así, mientras que en 1986 el diferencial de presión fiscal indirecta se situaba en 5,66 puntos porcentuales, en 1999 lo hemos cuantificado en 4,30 puntos porcentuales de diferencia, lo que supone una disminución de 1,36 puntos.
5. El aumento de la presión fiscal indirecta en Canarias en el período analizado ha sido muy superior al del conjunto de España; incremento que no se ha trasladado íntegramente al índice de presión fiscal total porque, al menos en parte, ha quedado compensado con el menor incremento en Canarias de la presión fiscal directa.
6. El máximo diferencial de presión fiscal total entre España y Canarias en el período analizado es del 9,93% en el año 1990. El valor mínimo del diferencial, 7,27%, lo encontramos en el año 1996, siendo la media del diferencial de presión fiscal total del 8,376%.
7. El máximo diferencial de presión fiscal directa entre España y Canarias en el período de estudio es del 5,41% en el año 1992. El menor valor del diferencial, 2,80%, lo encontramos en el año 1986, siendo la media del diferencial de presión fiscal directa del 4,312%.
8. El valor más alto del diferencial de presión fiscal indirecta entre España y Canarias en el período de estudio es del 5,66% en el año 1986. El valor mínimo de este diferencial, 3,35%, lo arroja el año 1993, siendo la media del diferencial de presión fiscal indirecta del 4,288%.

— La contribución de la RIC y de la deducción por inversiones a la contención del incremento de la presión fiscal en Canarias ha sido decisiva. Entre 1992 y 1997 el ahorro total de im-

puestos directos en Canarias derivado de la aplicación de ambos incentivos lo hemos cifrado en 222.679,09 millones de pesetas.

— El efecto que sobre la presión fiscal en Canarias han ejercido estos incentivos entre 1992 y 1997, especialmente a partir de 1994 –fecha de entrada en vigor de la RIC–, es una menor reducción del diferencial de presión fiscal respecto al conjunto de España. En este sentido hemos comprobado:

1. En 1997 la presión fiscal directa real en Canarias fue del 5,58% frente al 10,51% de España, lo que arroja un diferencial de 4,93 puntos porcentuales. Si en este mismo año no se hubiesen aplicado ni la RIC ni la deducción por inversiones, la presión fiscal directa habría ascendido en Canarias al 7,99% frente al 10,51% de España, reduciéndose el diferencial de presión fiscal a tan sólo 2,52 puntos porcentuales, esto es, una reducción del diferencial de presión fiscal del 48,88% (4,93 – 2,52 puntos porcentuales).
2. En los años 1992 y 1993, en los que aún no había comenzado la aplicación de la RIC, la diferencia de presión fiscal directa en Canarias con y sin incentivos REF, es pequeña; 5,11% frente a 5,45% en 1992 y 5,85% frente a 6,26% en 1993.
3. A partir de 1994, año en que comienza la aplicación efectiva de la RIC, las diferencias entre la presión fiscal directa en Canarias con y sin incentivos REF, se hacen cada vez mayores.
  - a) 1,40 puntos porcentuales en 1994 (7,00% – 5,60%).
  - b) 1,74 puntos porcentuales en 1995 (7,05% – 5,31%).
  - c) 1,79 puntos porcentuales en 1996 (7,43% – 5,64%).
  - d) 2,41 puntos porcentuales en 1997 (7,99% – 5,58%).
4. La consecuencia de este aumento de la diferencia entre la presión fiscal directa en Canarias con y sin incentivos REF es que la presión fiscal directa en Canarias sin incentivos REF se aproxima mucho a la presión fiscal directa en España, especialmente a partir del año 1994, fecha de entrada en vigor de la Ley 19/1994 y, consecuentemente, de la RIC.
5. El efecto comentado para la presión fiscal directa se produce de igual manera, aunque algo más suave por el efecto ejercido por la presión fiscal indirecta que contribuye aumentando el diferencial, en la comparación entre la presión fiscal total de España y de Canarias con y sin incentivos REF.
6. La aproximación de la presión fiscal directa de España y de Canarias sin incentivos REF nos da una medida de la contribución de tales incentivos al mantenimiento de la especialidad hacendística de Canarias. Si no existieran la RIC y la deducción por inversiones en Canarias el diferencial de presión fiscal total entre España y Canarias se habría estrechado aún más de lo que hemos comprobado, con el consiguiente menoscabo del acervo fiscal canario reconocido por la normativa comunitaria, la Constitución española y el Estatuto de Autonomía de Canarias.

## **CAPÍTULO 6**

### **CONCLUSIONES Y PROPUESTAS**



En este capítulo recogemos las principales conclusiones y propuestas que se derivan del desarrollo de los objetivos que nos proponíamos en la Introducción de nuestro trabajo de investigación:

1. Estudiar la evolución histórica del proceso de armonización de la imposición en la Unión Europea, entendiendo dicho proceso de armonización como un instrumento necesario para la consecución de uno de los objetivos fundacionales de la UE, esto es, un mercado interior caracterizado por la supresión entre los Estados miembros de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.
2. Estudiar la evolución histórica de la especialidad hacendística de Canarias hasta nuestros días, poniendo de relieve la consolidación de su "*status*" diferenciado en el ordenamiento interno español y el reconocimiento comunitario de esa especialidad.
3. Analizar cómo han incidido las normas comunitarias en la evolución del Régimen Económico y Fiscal de Canarias desde el momento de su integración hasta nuestros días, tratando de hacer una previsión de la posible incidencia que sobre el REF canario tendrá la evolución normativa comunitaria en el corto y medio plazo.
4. Tratar, por una parte, de evaluar la eficacia y contribución de los incentivos fiscales que incorpora el REF canario a la consecución de los objetivos para los que fueron diseñados y, por otra, determinar su posible evolución futura dentro del marco legal de la UE tras la incorporación del nuevo artículo 299.2 al Tratado de Roma, sin olvidar el artículo 87.3 del TCE, dada la especial trascendencia que dicho artículo tiene para la vigencia, posible prórroga y eficacia de una buena parte de los principales incentivos fiscales canarios.

Con el desarrollo de estos objetivos iniciales hemos llegado a las siguientes conclusiones y propuestas:

## **1. Los fundamentos jurídicos de la armonización fiscal en la Unión Europea**

El primer fundamento jurídico de los procesos de armonización fiscal emprendidos por la Unión Europea hay que buscarlo en el artículo 3.1.c) del Tratado de Roma que dispone que, para alcanzar los fines comunitarios, la acción de la Comunidad perseguirá el establecimiento de un mercado único basado en la libre circulación de las personas, mercancías, servicios y capitales entre los distintos países, así como, un régimen común no discriminatorio de la competencia.

Por tanto, la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea. Es un instrumento necesario para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios provoque distorsiones permanentes en el Mercado Interior Europeo.

En materia de impuestos indirectos hay que buscar la fundamentación jurídica de la armonización fiscal en el actual artículo 93 del TCE. El Tratado de Roma sólo prevé de forma expresa la armonización de la imposición indirecta pero no fija ni los plazos, ni el procedimiento jurídico a través del cual dicho proceso se debía acometer.

El artículo 94 del Tratado de Roma es la base jurídica utilizada hasta nuestros días para adoptar medidas legislativas comunitarias en materia de imposición directa. Dado que la adopción de medidas en este campo no es competencia exclusiva de la Comunidad, perteneciendo en el mejor de los casos al ámbito de las competencias compartidas, también denominadas concurrentes, quedará sometida al principio de subsidiariedad. Este principio, enunciado por el artículo 3.º B del Tratado de

Roma, establece que la Comunidad intervendrá en aquellas materias que no sean de su exclusiva competencia sólo cuando los objetivos pretendidos no puedan ser alcanzados de *"manera suficiente"*<sup>486</sup> por los Estados miembros. Por todo ello resulta que:

1. La Comunidad no posee competencia exclusiva ni concurrente en materia de fiscalidad directa. Posee, sin embargo, competencia en materia de libertades económicas y libre competencia, que abarcará el ámbito de la fiscalidad directa cuando ésta afecte a la consecución de tales objetivos. En este caso, la competencia será de carácter concurrente y estará sometida, en consecuencia, al principio de subsidiariedad.
2. Cuando la Comunidad tenga que acometer una iniciativa en materia de imposición directa deberá dar prioridad a la coordinación frente a la armonización. Sólo en caso de que las exigencias de no discriminación y seguridad jurídica, o de uniformidad en el territorio comunitario lo hagan estrictamente necesario, se hará uso de la armonización de carácter vinculante.
3. Si el mecanismo de la armonización resultase indispensable, la Comunidad deberá utilizar el instrumento que permita mayor grado de discrecionalidad a la actividad legislativa de los Estados miembros en materia de imposición directa.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 94 del TCE, las disposiciones legislativas emanadas de las Instituciones Comunitarias, en relación con los impuestos directos, deben de cumplir cuatro requisitos:

1. El mecanismo que tiene que utilizar la Comunidad para legislar en materia de impuestos directos es la Directiva.
2. Las Directivas sólo pueden dictarse para aproximar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros, y no cualquier otro tipo de norma.
3. Las disposiciones de los Estados miembros que se pretendan aproximar tienen que incidir directamente en el establecimiento o en el funcionamiento del Mercado Común, de tal forma que la medida armonizadora sea absolutamente necesaria.
4. Por último, la medida debe adoptarse en el Consejo por unanimidad, lo que implica que cada Estado miembro tiene un derecho de veto.

El artículo 96 del Tratado de la Comunidad Europea podría muy bien utilizarse, en teoría, como base jurídica para la armonización de la imposición directa en la medida en que las diferencias entre los sistemas fiscales nacionales de los Estados miembros afecten a la libre competencia. Sin embargo y pese a que el artículo 96 no exige unanimidad del Consejo sino mayoría cualificada y, por tanto, una previsible mayor velocidad del proceso armonizador, lo cierto es que este artículo no se ha utilizado hasta nuestros días como fundamento jurídico para la armonización de la fiscalidad de los Estados miembros.

## **2. El estado actual de los procesos de armonización fiscal en la Unión Europea**

### *Armonización de los impuestos indirectos*

En nuestra opinión el proceso de armonización del IVA se encuentra estancado desde la aprobación por el Consejo de las Directivas número 91/680, de 16 de diciembre de 1991, modificando

<sup>486</sup> Ver en capítulo 2, nota a pie de página número 149.



el sistema común de IVA y suprimiendo las fronteras fiscales dentro del territorio comunitario, y número 92/77, de 19 de octubre de 1992, sobre la aproximación de tipos impositivos en el IVA, que se incorporaron al derecho nacional de los Estados miembros antes del 1 de enero de 1993.

El contenido de estas dos Directivas quedó desvirtuado cuando la Comisión y el Consejo decidieron fijar un período transitorio provisional dentro de la fase transitoria, desde el 1 de enero de 1993 hasta el 31 de diciembre de 1996, flexibilizando el calendario de cumplimiento de lo que debería constituir la fase definitiva del proceso de armonización de la fiscalidad indirecta.

Para superar este régimen transitorio, que causaba insatisfacción general, la Comisión presentó el 22 de julio de 1996 el documento denominado "Un Sistema Común de IVA. Programa para el Mercado Único" –documento COM(96) 328 final–. Este documento contenía un programa de acción dividido en cinco etapas y un calendario para ejecutarlas. Su finalidad era solucionar los problemas detectados en la aplicación del IVA e introducir progresivamente un sistema común de IVA basado en el principio de gravamen en el Estado de origen.

Hasta la fecha no se ha avanzado prácticamente nada en la ejecución de las tres últimas etapas del programa de trabajo fijado en julio de 1996. Si bien es cierto que la Comisión ha tratado de impulsar decididamente el proyecto de implantación de un nuevo sistema común de IVA, entendemos que no es menos cierto que no ha encontrado en el Consejo ni en el Parlamento, al menos de momento y en nuestra opinión, el necesario respaldo.

Creemos que la Comisión basó una parte importante de su estrategia para conseguir la transición al nuevo sistema común de IVA en la modificación del estatuto jurídico del Comité de IVA. La aprobación de la propuesta de Directiva del Consejo, presentada por la Comisión mediante el documento COM(97) 325 final, habría permitido a la Comisión atribuirse competencias de ejecución y modificar la consideración del Comité del IVA, confiriendo a sus decisiones carácter jurídicamente vinculante, lo que hubiese permitido reducir el grado de dificultad que reviste la adopción de cualquier medida tendente a la armonización de la imposición indirecta en materia de IVA.

El 7 de junio de 2000 la Comisión presentó su programa de trabajo para 2001, contenido en el documento COM(2000) 348 final, en el que, por un lado, identifica el objetivo de la imposición en el Estado miembro de origen como un objetivo de la Unión Europea a largo plazo y, por otro lado, define una estrategia que considera viable y que entiende debería permitir mejorar a corto plazo el funcionamiento del Mercado Interior.

Esta nueva estrategia parece igualmente frenada por la lenta actividad legislativa del Consejo, a pesar de que en la Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, presentada por la Comisión el 23 de mayo de 2001, se afirma que la estrategia propuesta por la Comisión en junio de 2000 fue *"...muy bien acogida por los Estados miembros cuando se presentó en el Consejo."*<sup>487</sup>

Por su parte las *accisas* armonizadas son aquellas que gravan:

1. Los aceites minerales (hidrocarburos).
2. Los tabacos manufacturados.
3. Los alcoholes y bebidas derivadas.

---

<sup>487</sup> Ver en capítulo 2, nota a pie de página número 215.

4. La cerveza.
5. Y los vinos y otras bebidas fermentadas.

Las restantes *accisas* no armonizadas perviven como impuestos sobre el consumo en el seno de los ordenamientos internos de los Estados miembros siempre que no supongan perjuicio alguno al tráfico comercial intracomunitario.

La Directiva 92/12/CEE del Consejo es la disposición directriz de la armonización de estos impuestos. Estableció una normativa común a los diversos impuestos especiales al armonizar su estructura interna y regular el sistema de suspensión del impuesto. El artículo 2 de esta Directiva dispone, en sus apartados 2 y 3 respectivamente, la no obligatoriedad de aplicar esta Directiva a Canarias ni a los Departamentos Franceses de Ultramar, permitiendo al Reino de España y a la República Francesa adoptar libremente la decisión de aplicar o no las Directivas reguladoras de los Impuestos Especiales a sus respectivos territorios.

España extendió la aplicación de la Ley 38/1992 a Canarias en relación con determinados impuestos especiales –cerveza, alcohol y bebidas derivadas, y productos intermedios–, de lo que no cabe concluir que se trata de imposición armonizada, sino que la tributación de tales productos se ha acogido de forma totalmente voluntaria y unilateral a unas Directivas que no la tienen como destinataria.

La Directiva 92/12/CEE reguló el régimen de suspensión del impuesto que supone la aplicación del principio de imposición en destino, de tal forma que los productos objeto de estos impuestos son gravados en el Estado en que se consumen.

Las Directivas números 92/79/CEE, 92/80/CEE, 92/81/CEE, 92/82/CEE, 92/83/CEE y 92/84/CEE, tienen como objetivo la armonización de los tipos de gravamen de cada una de las distintas *accisas*. Definen el ámbito objetivo de aplicación de cada impuesto y su base imponible.

Las directrices de la evolución futura del proceso de armonización de las *accisas* en el ámbito comunitario se encuentran definidas en la Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social presentada por la Comisión el 23 de mayo de 2001. En dicha comunicación, y en relación con los impuestos especiales, la Comisión defiende dos frentes de trabajo:

1. Sostiene que es esencial avanzar, tras cuatro años de estancamiento, *"incluso si no pudiera obtenerse la unanimidad"*<sup>488</sup>, en la propuesta de Directiva del Consejo presentada por la Comisión en 1997 cuyo objeto era reestructurar el marco comunitario de imposición de los productos energéticos.
2. Acometer una aproximación en el campo de la imposición de los vehículos.

Por último, el inicio de los procesos de armonización comunitaria en materia de impuestos sobre concentraciones de capitales y transacciones de títulos cabe situarlo en la aprobación por el Consejo, el 17 de julio de 1969, de la Directiva 69/335/CEE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Esta Directiva ha sido objeto de diversas modificaciones mediante la aprobación de las Directivas números 73/79/CEE y 73/80/CEE, ambas de 9 de abril de 1979, 74/553/CEE, de 7 de noviembre de 1974, y 85/303/CEE, de 10 de junio de 1985.

La tendencia previsible del proceso de armonización de los impuestos indirectos sobre la transmisión de títulos valores, se encuentra marcada por la Propuesta de Directiva presentada por la

---

<sup>488</sup> Ver en capítulo 2, nota a pie de página número 217.

Comisión al Consejo, de fecha 2 de abril de 1976, relativa a los impuestos indirectos sobre las transmisiones de títulos valores, posteriormente modificada por la Propuesta de Directiva de fecha 14 de abril de 1987, al objeto de adaptarla a la liberalización del movimiento de capitales. Estos son hasta la fecha los únicos documentos que, aún sin valor normativo, existen con relación a la imposición sobre la transmisión de títulos valores, siendo el objetivo final la eliminación de todos los impuestos sobre las transacciones de títulos.

Por su parte, el régimen fiscal armonizado aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de activos realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros se estableció en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990.

#### *Armonización de los impuestos directos*

El punto de partida de la armonización de los impuestos sobre sociedades de los distintos Estados miembros habría que situarlo en el "Informe *Neumark*" de 1962. Las propuestas armonizadoras planteadas por este informe en materia de impuesto sobre sociedades fueron evolucionando con el tiempo y mediante la publicación de sucesivos informes –"Informe *Segré*" de 1966, "Informe *Van den Tempel*" elaborado entre 1968 y 1970 y, finalmente, el "Informe *Burke*"–, hasta situarnos en noviembre del año 1975, fecha ésta en la que se produce el primer pronunciamiento oficial de la Comisión relativo a la armonización de la imposición sobre sociedades.

Las principales disposiciones de derecho derivado comunitario, vigente y propuesto, dictadas en el desarrollo del proceso de armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades podemos agruparlas en cuatro campos temáticos:

1. Política empresarial comunitaria: mejora del entorno empresarial y apoyo a la empresa, especialmente PYMEs debido al importante papel que estas empresas juegan en la creación de empleo y en la estimulación del crecimiento.
2. Política empresarial comunitaria: fomento de la actividad transfronteriza de las empresas en el seno de la Unión Europea. Se pretenden corregir las distorsiones que afectan a la constitución de sociedades transnacionales y las que afectan al funcionamiento de los grupos de sociedades.
3. Aproximación de las normas nacionales del impuesto de sociedades.
4. Normas en el ámbito del derecho de sociedades que, aunque no tienen carácter tributario, pueden ejercer una influencia indirecta en la armonización de la fiscalidad empresarial.

Para dar solución al problema de las distorsiones que afectan a la constitución de sociedades transnacionales se aprobó el 23 de julio de 1990 la Directiva 90/434/CEE del Consejo, que extendió a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros el beneficio fiscal que supone el aplazamiento de la imposición de las plusvalías hasta su realización efectiva.

Para tratar de solventar el problema de las distorsiones que afectan al funcionamiento de los grupos de sociedades se adoptó el 23 de julio de 1990 la Directiva 90/435/CEE del Consejo, mediante la que se pretendió eliminar el efecto desincentivador que provocan determinadas disposiciones fiscales a la constitución de grupos de sociedades situadas en Estados miembros diferentes.

Además de las normas comentadas, existen otras dos propuestas de Directiva que completan el tratamiento otorgado a las empresas asociadas:

1. Documento COM(1990) 595 final, de 24 de enero de 1991, que trata de dar solución a la imposibilidad de que una empresa pueda deducirse las pérdidas de establecimientos permanentes o filiales situados en otros Estados miembros.
2. Y documento COM(1998) 067 final, de 6 de marzo de 1998, cuyo objetivo es tratar de evitar que los pagos de intereses y cánones entre sociedades de Estados miembros diferentes estén sujetos a condiciones fiscales menos favorables que las que se aplican a las mismas transacciones cuando éstas tienen lugar entre sociedades del mismo Estado miembro.

El único documento del que se dispone, sin que hasta el momento se haya traducido ni siquiera en propuesta de normativa, relativo a la armonización de las reglas de cálculo de la base imponible del Impuesto de Sociedades, es el Anteproyecto de Propuesta de Directiva de marzo de 1988 sobre la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponibles de las empresas.

Como última disposición de derecho derivado relevante en materia de armonización del Impuesto de Sociedades, aunque no se trate de derecho tributario, la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, pieza fundamental del modelo contable europeo, puede considerarse un paso previo vital para la armonización de la base imponible del impuesto de sociedades.

La Comisión se plantea a más largo plazo el objetivo de lograr una mayor integración de las economías de los Estados miembros, profundizando en el Mercado Interior. A este propósito podría servir la armonización de los regímenes nacionales del impuesto de sociedades. La Comisión muestra a este respecto un profundo respeto del principio de subsidiariedad, de tal modo que los países tengan libertad para determinar sus regímenes impositivos, salvo en el caso de que ocasionen importantes distorsiones. El problema reside en saber cuándo la diversidad fiscal en esta materia genera distorsiones y cuándo éstas son lo suficientemente importantes como para justificar la aplicación de medidas armonizadoras.

En materia de Impuesto sobre Sociedades es de suponer que continuará la aproximación espontánea de las legislaciones al objeto de evitar las distorsiones que derivarían de sistemas muy divergentes.

Por último, la Comisión en su Comunicación de fecha 23 de mayo de 2001, al referirse a las prioridades de la Política Fiscal de la Unión en materia de Impuesto sobre Sociedades, afirma que *"Una de las cuestiones importantes (...) es la de saber si el enfoque de la Comisión tendría que seguir tratando de encontrar soluciones, caso por caso, a los problemas fiscales y, mientras tanto, dejar que sigan coexistiendo los 15 sistemas distintos de impuestos para las sociedades dentro de la UE (y los costes que esto conlleva). La alternativa sería buscar soluciones más globales, políticamente ambiciosas, tales como ofrecer a las sociedades la opción de un conjunto único de normas sobre las que se rija la base imponible de las sociedades para las actividades que realicen en toda la UE. Si se adopta un enfoque basado en el reconocimiento mutuo, por ejemplo, el enfoque de la tributación en función de las normas del país de residencia (la denominada "Imposición en el Estado de Origen"), podrían servir las normas nacionales existentes; de lo contrario, habría que establecer nuevas normas comunes para el ámbito de la UE. Los agentes económicos están a favor de este tipo de solución paneuropea más global para la eliminación de los obstáculos fiscales transfronterizos. Sería un paso de mucho alcance y muy ambicioso, que afectaría a cuestiones fundamentales de la política fiscal de la UE; entre otras cosas, aumentaría la importancia económica global de los*

*tipos de los impuestos sobre sociedades. Además, este sistema adquiriría una nueva dimensión con la ampliación de la UE*<sup>489</sup>

Una vez más la Comisión demuestra su voluntad armonizadora, y acentúa la necesidad de ambición política –que se plasmaría en una mayor actividad legislativa del Consejo–, planteándose incluso la posibilidad de un Impuesto de Sociedades paneuropeo.

En materia de imposición sobre la renta de personas físicas, la UE no tiene especial interés en alcanzar la completa armonización, al considerar:

1. Que las disparidades fiscales relativas a la imposición de las personas físicas no inciden negativamente en las condiciones de libre competencia entre Estados.
2. Que estos impuestos se configuran como instrumentos nacionales de política económica y social considerando importante mantener la flexibilidad nacional de la política fiscal.

Sin embargo, creemos que en este campo sería necesario adoptar las siguientes medidas:

1. Armonizar los criterios utilizados para la determinación de las bases imponibles.
2. Establecer mecanismos de coordinación fiscal, mecanismos de no discriminación y medidas de aproximación de los regímenes de retención en la fuente sobre los rendimientos del capital, implantando además las correspondientes medidas de control.
3. Y, por último, eliminar o paliar los problemas de exceso de gravamen y de doble imposición jurídica.

En el campo que más se ha avanzado es en el de la retención en la fuente de las rentas del capital. Se pretende el mantenimiento de retenciones a cuenta de impuestos personales globales junto con el intercambio entre los Estados miembros de la información fiscal suficiente para poder controlar las rentas percibidas por los sujetos en Estados distintos del de residencia.

Las principales barreras fiscales a la libre circulación de trabajadores son indirectas y se materializan en una discriminación contra los trabajadores no residentes, ya que, el trabajador no residente en un Estado miembro puede verse penalizado por las diferencias entre las normas tributarias aplicables sobre residentes y no residentes a efectos fiscales en ese Estado miembro, lo que genera una serie de fronteras para los trabajadores en el interior de la Comunidad. Actualmente sólo se cuenta con la Recomendación 94/79/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, que regula un régimen de tributación de los trabajadores fronterizos.

Por último, en materia de armonización de los tipos de retención sobre las rentas del capital mobiliario, la Unión Europea dispone únicamente en la actualidad de una Propuesta de Directiva de fecha 18 de julio de 2001 cuyo objetivo es tratar de garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad.

### **3. Las Ayudas de Estado del TCE**

Hemos afirmado que la UE no posee competencia exclusiva ni concurrente en materia de fiscalidad directa, teniendo sólo competencia concurrente en aquellos casos en que la fiscalidad

---

<sup>489</sup> Ver en capítulo 2, nota a pie de página número 218.

directa afecte a las libertades económicas y libre competencia. Sin embargo, el Tratado de Roma pone en manos de la Unión un poderoso mecanismo de control de la fiscalidad de los Estados miembros: las ayudas de Estado reguladas por los artículos 86 y 87 del TCE.

En su Comunicación 98/C384/03, de 10 de diciembre, la Comisión afirma que para que una medida sea calificada de ayuda a los efectos del artículo 87.1 del Tratado de Roma, deberá cumplir, de forma acumulativa, los siguientes criterios:

1. En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que graven su presupuesto. Tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:
  - 1.1. La reducción de la base imponible.
  - 1.2. La reducción total o parcial de la cuantía del impuesto.
  - 1.3. El aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.
2. En segundo lugar, la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales.
3. En tercer lugar, dicha medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros. La Comisión entiende que se da esta circunstancia desde el momento en que la empresa beneficiaria ejerza cualquier tipo de actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros.
4. Por último, la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones.

No obstante, en el apartado 31 de dicha Comunicación, la Comisión afirma que *"cuando se concede una ventaja fiscal para que las empresas emprendan determinados proyectos (en particular, de inversión) y la importancia de la misma está limitada por los costes de realización de dichos proyectos, la ventaja no difiere de una subvención y como tal hay que considerarla"*.

Por ello, los Estados miembros no tienen libertad absoluta para establecer, unilateral y discrecionalmente, sistemas de incentivos fiscales en sus legislaciones nacionales. Esto es debido, por una parte, y en materia de imposición indirecta, a la amplia regulación comunitaria existente que deja a los Estados miembros un estrecho margen de actuación y, por otra parte, y en el campo de la imposición directa, porque los artículos 86 y 87 del TCE limitan en gran medida la actividad legislativa de los Estados miembros.

Los artículos 86 y 87 del Tratado de Roma regulan las denominadas *"ayudas de estado"*, prohibiendo expresamente los siguientes tipos de ayudas:

1. Medidas contrarias a las normas del Tratado de Roma.
2. Y ayudas otorgadas por los Estados, o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma y siempre que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros —artículo 87.1—.

Especialmente trascendentes resultan, por sus implicaciones para las regiones ultraperiféricas –en adelante RUP–, los apartados a) y c) del artículo 87.3 que dispone respectivamente que podrán considerarse compatibles con el mercado común los siguientes tipos de ayudas:

1. Ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo.
2. Ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común.

Las disposiciones autorizadas en aplicación de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de Roma implican necesariamente temporalidad y regresividad, y se justifican por favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de desempleo, o bien, por estar destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas.

La futura ampliación de la UE hasta un total de 28 miembros, que en su primera fase, a completar antes del 1 de enero de 2005, supone la incorporación de Eslovenia, Estonia, Polonia, República Checa, Hungría y Chipre, implicará con toda seguridad una disminución de la media del PIB *per cápita* en la UE y, en consecuencia, una mayor dificultad para que las regiones ultraperiféricas, y especialmente Canarias –dado su mayor PIB *per cápita* frente al resto de RUP–, puedan cumplir el requisito de tener un PIB *per cápita* inferior al 75% de la media comunitaria para poder aplicar la excepción del artículo 87.3.a) del Tratado de Roma.

#### **4. El nuevo artículo 299.2 del TCE introducido por el Tratado de Amsterdam**

El artículo 299.2 es un precepto vinculante por formar parte del Tratado CE y, por tanto, del derecho originario de la Comunidad, lo que confiere a este precepto la mayor garantía jurídica y fuerza obligatoria. Sin embargo, este artículo requiere un desarrollo legislativo posterior porque al redactarse el precepto no se fijó la fecha en la que se debía acometer dicho desarrollo legislativo, lo cual lleva aparejado el riesgo de una dilación indefinida.

El régimen de integración de las regiones ultraperiféricas en la Unión Europea, regulado por el artículo 299.2, podríamos esquematizarlo de la siguiente forma:

1. Regla general. Se aplicarán a los territorios ultraperiféricos las disposiciones del Tratado.
2. Regla especial. El Consejo adoptará medidas específicas destinadas a adaptar la aplicación de la regla general a las circunstancias particulares de estos territorios.
3. Límite a la regla especial. Las medidas adoptadas por el Consejo no podrán poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interior y las políticas comunes.

De lo que resulta que:

1. Toda norma que tenga por objeto suspender a favor de las regiones ultraperiféricas la aplicación de determinadas disposiciones del Tratado constituirá una excepción y,

conforme al artículo 7 del Tratado y a la jurisprudencia emanada de este artículo, cualquier excepción que se adopte tiene que ser temporal.

2. Por otra parte, se reconocen expresamente las limitaciones a que se enfrentan las regiones ultraperiféricas, lo que exige que, en aplicación del principio de no discriminación, se otorgue a estas regiones un tratamiento diferente al encontrarse en una situación distinta.
3. Las medidas basadas en el 299.2, necesarias para poner en práctica esta discriminación positiva a favor de las regiones ultraperiféricas, se adoptarán por mayoría cualificada del Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta del Parlamento Europeo, no siendo por tanto necesaria la unanimidad.
4. Los tres Estados miembros interesados –España, Francia y Portugal– suman en la actualidad los 23 votos necesarios para constituir una minoría de bloqueo. Esto supone que en cuestiones que les afecten pueden conseguir que el Consejo no adopte medidas contrarias a los intereses de las regiones ultraperiféricas.
5. La lista de los ámbitos de actuación cubiertos por el 299.2 no es limitativa –debe considerarse una enumeración de mínimos–, por ello, el Consejo deberá fijar las condiciones de aplicación de cualquier disposición del Tratado y de cualquier política comunitaria, estén o no incluidas en la enumeración del párrafo 3.º del artículo 299.2.
6. Por último, las medidas específicas que adopte el Consejo, necesarias para adaptar la aplicación del TCE a las RUP, tienen que respetar la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario.

## **5. La situación general de las regiones ultraperiféricas (RUP)**

La Unión Europea ha tenido que compatibilizar los distintos procesos de armonización fiscal emprendidos hasta la fecha y la regulación de las ayudas de estado con la aplicación de la normativa comunitaria a sus siete regiones ultraperiféricas de una forma diferenciada. Se trata de adecuar la aplicación de las disposiciones del Tratado a las RUP, tal y como exige el artículo 299.2 del TCE, a las circunstancias especiales de estos territorios.

La Unión Europea integra siete regiones ultraperiféricas que comparten una serie de características comunes. Estas siete regiones son:

1. La Comunidad Autónoma española de las Islas Canarias.
2. Los cuatro Departamentos Franceses de Ultramar –DU o DOM indistintamente–: Guadalupe, Guayana, Martinica y Reunión.
3. Y, por último, las dos regiones autónomas portuguesas de Azores y Madeira.

El entorno natural de estas regiones está marcado por el clima tropical, la insularidad y el relieve, que es con frecuencia accidentado y volcánico. Se encuentran muy alejadas del continente europeo, al tiempo que, la mayor parte de ellas, está cerca de terceros países generalmente menos desarrollados. Su densidad demográfica es, excepto en la Guayana, bastante elevada, siendo su peso demográfico, económico y territorial reducido en relación con el del conjunto de la Unión.



Desde un punto de vista socioeconómico las RUP de la UE se caracterizan por un P.I.B. que alcanza, por término medio, el 59%<sup>490</sup> del comunitario, una tasa de desempleo muy elevada y una gran dependencia de las importaciones.

En general estas regiones cuentan con una fiscalidad indirecta propia, adaptada de la que han heredado de la historia. Estas disposiciones fiscales permiten establecer, bajo el control de la Comisión, excepciones que posibilitan la exención total o parcial de los impuestos que gravan la producción local.

En la actualidad todas las regiones ultraperiféricas forman parte del territorio aduanero de la Comunidad, habiéndose adoptado una serie de medidas de excepción a la reglamentación aduanera general en beneficio de estas regiones.

Los criterios que la Comisión definió para examinar la compatibilidad con el Tratado de las ayudas estatales con finalidad regional, en particular para la letra a) del apartado 3 del artículo 87, han permitido a los Estados miembros y a las regiones ultraperiféricas establecer sistemas de apoyo a las empresas diversificados y de gran amplitud.

Las siete regiones ultraperiféricas se acogen en la actualidad a las condiciones de excepción establecidas por la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE y seguirán haciéndolo en el período 2000-2006, puesto que todas cumplían en 1999, fecha de la última revisión llevada a cabo por la UE, el criterio de P.I.B. *per cápita* inferior al 75%<sup>491</sup> de la media comunitaria. El cumplimiento de este criterio garantiza a las RUP los límites máximos de intensidad de ayuda de la UE, y la posibilidad de conceder con carácter excepcional ayudas de funcionamiento que deben estar limitadas en el tiempo y ser decrecientes.

## 6. El régimen de integración de Canarias en la Unión Europea

Cuando el 1 de enero de 1986 se produce la adhesión de España a la por entonces CEE, Canarias venía disfrutando históricamente de un régimen fiscal y aduanero propio basado en un régimen de libertad comercial que implicaba la existencia de franquicias al consumo, menor presión fiscal indirecta y exención de la práctica de determinados monopolios estatales.

Este régimen fiscal y aduanero propio tiene sus antecedentes más remotos en la Conquista de Canarias, a finales del siglo XV, momento en que se comenzó a aplicar un tratamiento diferenciado que se mantuvo vigente hasta la reforma tributaria puesta en vigor por la Ley de Presupuestos de 23 de Mayo de 1845 –Reforma Mon-Santillán– que supuso la extensión a Canarias del régimen fiscal común.

Tras un período de siete años en el que se aplicó en Canarias el régimen fiscal común español, el artículo 1 del Real Decreto de 11 de Julio de 1852, declaró puertos francos a los de Santa Cruz de Tenerife, la Orotava, Ciudad Real de Las Palmas, Santa Cruz de La Palma, Arrecife de Lanzarote, Puerto del Rosario –en aquel momento llamado Puerto de Cabras– y San Sebastián, incorporándose así las franquicias aduaneras como un elemento fundamental y configurador del régimen fiscal aplicable a las islas. Estas franquicias fueron ampliadas posteriormente por la Ley de 10 de Junio de 1870 al puerto de Valverde y a los demás puertos de la entonces denominada provincia de Canarias.

<sup>490</sup> Ver en capítulo 3, nota a pie de página número 328.

<sup>491</sup> Ver en capítulo 3, nota a pie de página número 328.

La Ley de Puertos Francos de 6 de Marzo de 1900 confirmó estas franquicias aduaneras, extendiéndolas a todas las Islas Canarias y ampliando el ámbito de las franquicias a los impuestos sobre el consumo. La primera Ley sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias fue la Ley 30/1972, de 22 de julio.

Tratando de respetar este acervo, reconocido y recogido por la Disposición Adicional Tercera de la Constitución española de 1978 y por los artículos 45 y 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias, la regulación de la integración de Canarias en la Unión Europea se ha regido desde el momento de su adhesión por normas especiales.

En el proceso de integración de Canarias en la UE podríamos diferenciar tres etapas:

1. Entre el 1 de enero de 1986 y junio de 1991: el régimen aplicable a Canarias estaba recogido en el Acta de Adhesión de España y en el Protocolo 2.
2. Desde el 1 de julio de 1991 hasta la actualidad: el régimen aplicable a Canarias está recogido en el Reglamento 1911/91 y en la Decisión 91/314/CEE del Consejo que establece el POSEICAN.
3. El futuro régimen de Canarias en la U.E. deberá fundamentarse en el artículo 299.2 del Tratado de Roma, introducido por el Tratado de Amsterdam.

En la primera etapa, el régimen especial que se recogía en el artículo 25 del Acta de Adhesión de España y en el Protocolo 2 suponía que Canarias quedaba fuera de:

1. La Unión aduanera y de la política comercial común.
2. La Política Agrícola Común.
3. La Política Pesquera Común.
4. Del ámbito de aplicación del IVA.

En el Protocolo 2 quedaron recogidas las normas que debían regular los intercambios de mercancías entre Canarias y el resto de la Comunidad.

Los antecedentes de la segunda etapa hay que situarlos en diciembre de 1989, momento éste en el que el Parlamento de Canarias solicitó al Gobierno de la Nación que gestionase una mayor integración de Canarias en la por entonces CEE. Esto fue posible porque el Acta de Adhesión contenía en el apartado 4 del artículo 25 una cláusula de revisión que recogía esta posibilidad.

España formalizó la petición de Canarias el 7 de marzo de 1990. En junio de 1991 el Consejo adopta el Reglamento 1911/91, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias, y la Decisión 91/314/CEE, de 26 de junio de 1991, por la que se establece un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las islas Canarias (POSEICAN), documentos éstos que regulaban un nuevo régimen de integración de Canarias en la UE. El objetivo final era la plena integración de Canarias en la unión aduanera a 31 de diciembre de 2000.

La aplicación de la política comercial comunitaria y la integración en la unión aduanera supuso para Canarias la adopción de los siguientes procedimientos:

1. Introducción progresiva, hasta el 31 de diciembre de 2000, del Arancel Aduanero Común con algunas exenciones a determinados productos sensibles para la economía canaria.

2. Aplicación progresiva de los derechos *antidumping* en las importaciones.
3. Zonas francas: no aplicación de las condiciones económicas.
4. Reducción progresiva de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular.

En materia de política fiscal, y en particular en el campo de la imposición indirecta, las especificidades fiscales de Canarias respecto del resto de España y de la UE, tras la aprobación del Reglamento 1911/91 y la Decisión 91/314/CEE, quedaron delimitadas de la siguiente manera:

1. Exclusión del ámbito de aplicación del IVA (artículo 4.1 del reglamento 1911/91). Se sustituyen el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas –IGTE– y el Arbitrio Insular sobre el Lujo por el Impuesto General Indirecto Canario para adaptar la imposición indirecta sobre el volumen de ventas a la normativa comunitaria.
2. Exclusión del ámbito de aplicación de las *accisas* comunitarias. Sin embargo, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, extendió a Canarias la aplicación de determinados impuestos especiales –cerveza, alcohol y bebidas derivadas y productos intermedios–. Posteriormente, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, incluiría a Canarias en el ámbito de aplicación del Impuesto Especial sobre la electricidad. No se aplican las disposiciones de las Directivas 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, y 79/32/CEE, del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, ambas relativas al impuesto especial sobre las labores del tabaco.
3. Se autorizó a las autoridades españolas a someter al conjunto de los productos introducidos y obtenidos en las islas Canarias, y hasta el 31 de diciembre de 2000, a un impuesto denominado en la norma comunitaria «arbitrio sobre la producción y sobre las importaciones (APIM)».
4. Se fijaron los tipos de gravamen aplicables del APIM y se reguló el mecanismo para su descreste hasta su total supresión (artículo 5 del Reglamento 1911/91). Además se aprobó un régimen transitorio de introducción progresiva del arancel aduanero común que se aplicaría de forma integral en Canarias a partir del 1 de enero de 2001.
5. Para adecuar las figuras impositivas de Canarias a las exigencias de la Comunidad Económica Europea se aprobó la Ley 20/1991, de 7 de Junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que supuso una profunda reforma que respetaba, no obstante, la especialidad canaria. Dicha especialidad implicaba una presión fiscal indirecta, diferenciada y menor que la del resto del Estado español. Las principales bases y principios de la reforma que introdujo la Ley 20/1991 fueron:
  - 5.1. El 1 de julio de 1991 entró en vigor el nuevo Arbitrio sobre la Producción y la Importación, derogándose en ese mismo instante la Tarifa General del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías.
  - 5.2. Sin embargo se mantuvo, en los términos previstos en el artículo 6.º del Protocolo 2, la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías.
  - 5.3. Se creó el Impuesto General Indirecto Canario con el fin de racionalizar, simplificar y unificar la imposición indirecta representada hasta ese momento por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas –IGTE– y el Arbitrio Insular sobre el Lujo.

Tanto el IGTE como el Arbitrio sobre el Lujo quedarían derogados el 31 de diciembre de 1992, a la entrada en vigor del IGIC que tuvo lugar el 1 de enero de 1993.

5.4. El libro tercero de la Ley 20/1991 vino a regular el régimen transitorio del Fondo de Previsión para Inversiones en Canarias –artículo 93– y la deducción por inversiones en Canarias –artículo 94–.

6. El 6 de julio de 1994 se aprobó la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, completándose de esta forma el marco fiscal establecido por la Ley 20/1991. El capítulo II del Título IV de la Ley 19/1994, creó y reguló un conjunto de medidas fiscales aplicables en Canarias. El Título V de la Ley se destinó a la creación y regulación de la Zona Especial Canaria –ZEC–.

Tal y como hemos apuntado anteriormente, en materia de imposición directa la competencia de la UE es prácticamente inexistente; este campo de la imposición sigue siendo competencia de cada Estado miembro. Esto significa que, en principio, las medidas de fiscalidad directa que se apliquen en Canarias no se verán afectadas por el hecho de formar parte de la UE salvo por dos excepciones:

1. Que esas medidas constituyan ayudas de Estado. Esto es lo que sucede, según la Comisión, con los incentivos regulados por los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994 y con la ZEC. Medidas que han sido notificadas y autorizadas por la Comisión y que forman parte del régimen fiscal específico de Canarias.
2. Que las medidas fiscales aplicadas sean desleales porque fomenten el que las empresas se trasladen de un Estado a otro para instalarse en aquellos que les ofrecen más ventajas.

Canarias, al igual que el resto de regiones ultraperiféricas, sufre una serie de desventajas que, acumuladas, la hacen diferente del resto de regiones comunitarias, incluso diferente del resto de regiones insulares. Por ello, el régimen previsto por el Reglamento 1911/91 y la Decisión 91/314/CEE, que finalizaba el 31 de diciembre de 2000, era claramente insuficiente y no tuvo en cuenta los efectos de estas circunstancias estructurales desde su adopción.

Estas consideraciones son el fundamento de la idea de crear un régimen de integración específico para Canarias, y para el resto de las regiones ultraperiféricas –R.U.P.–, basado en el reconocimiento de su situación especial y no vinculado a una integración progresiva.

El principio de la tercera etapa de la integración de Canarias en la UE podríamos situarlo en octubre de 1997, fecha de la firma del Tratado de Amsterdam, en el que se logró incluir el nuevo artículo 299.2 que reconoce la necesidad de adoptar medidas específicas a favor de las RUP.

Este artículo es un precepto vinculante, que forma parte del Tratado de Roma, por tanto del derecho originario de la Comunidad, y que tiene la mayor fuerza obligatoria y la mayor garantía jurídica y deberá ser el fundamento jurídico del futuro régimen de integración de las RUP: lo que se ha venido a denominar "*Estatuto Permanente de integración de las RUP en la UE*".

## **7. Los principales incentivos fiscales del actual Régimen Económico y Fiscal de Canarias en imposición directa**

Los principales incentivos fiscales existentes en Canarias en la actualidad en materia de imposición directa son la deducción por inversiones en Canarias, la Reserva para Inversiones en Ca-

narias y, previsiblemente, la Zona Especial Canaria, asignándoles este orden en atención a la antigüedad de vigencia de los mismos.

#### *La deducción por inversiones en Canarias*

La vigencia de la deducción por inversiones, creada por el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, comenzó en todo el territorio español el 1 de enero de 1979. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 1992 –fecha de entrada en vigor de la Ley 20/1991, de 6 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y por aplicación de su artículo 94– esta deducción se aplicaría en Canarias de forma diferenciada frente al resto del territorio español.

La vigencia del artículo 94 y de las normas contenidas en la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, permite que las sociedades, y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, y en relación con las inversiones realizadas y que permanezcan en el archipiélago, se puedan acoger a la deducción por inversión en activos fijos nuevos del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y a las deducciones por inversiones del capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, de acuerdo con las siguientes peculiaridades:

1. Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas son superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.
2. La deducción por inversiones tiene como límite máximo sobre la cuota líquida (cuota íntegra menos deducciones por doble imposición y, en su caso, bonificaciones del artículo 25 de la Ley 61/1978) un porcentaje que sería siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modalidad de la deducción por inversiones se fijase en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

Además, el artículo 94.2 de la Ley 20/1991 permite la aplicación de este especial régimen de deducción por inversiones a las sociedades y demás entidades jurídicas que, sin tener su domicilio fiscal en Canarias sean, sin embargo, titulares de establecimientos permanentes situados en dicho territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en Canarias.

Como última especialidad de Canarias, respecto al régimen general de la deducción, en este territorio dan derecho a practicar la deducción aquellas inversiones en elementos de activo fijo usados que, no habiendo gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, supusieran una evidente mejora tecnológica para la empresa.

La disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 estableció que, en el supuesto de supresión del régimen general de deducción por inversiones regulado por la Ley 61/1978, su aplicación futura en las Islas Canarias continuaría realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión, mientras no se estableciese un sistema sustitutorio equivalente.

Entre las deducciones por inversiones que contiene la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1997, no se encuentra el supuesto de adquisición de activos fijos nuevos. Por ello y en aplicación de las normas contenidas en la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 y en el artículo 94 de la Ley 20/1991, en Canarias se continuó aplicando la deducción por inversión en activos fijos después del 31 de diciembre de 1996, con sus propios porcentajes de deducción, límites sobre cuota líquida y modalidades.

Dado que la redacción de *"la normativa vigente en el momento de la supresión"* que regulaba la deducción por inversión en activos fijos nuevos era la dada por la disposición adicional du-

décima de la Ley 43/1995 –porcentaje de deducción del 5% y límite del 15 por 100 sobre cuota líquida–, el cambio normativo supuso para Canarias una pérdida de intensidad del incentivo respecto a la última redacción vigente del artículo 26 de la Ley 61/1978, dada por el artículo 74 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 –porcentaje de deducción del 5% y límite del 35 por 100 sobre cuota líquida–.

En consecuencia, tras la entrada en vigor el 1 de enero de 1996 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, la normativa por la que se rigen las especialidades establecidas en la Ley 20/1991 para las inversiones realizadas en Canarias en activos fijos –tanto nuevos como usados con derecho a deducción– así como, los porcentajes de deducción y límites sobre cuota líquida aplicables, son los siguientes:

1. En los ejercicios iniciados en 1996, se aplicaría el sistema sustitutorio expresamente establecido en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, y lo dispuesto en su disposición transitoria undécima, de donde resultaban los siguientes porcentajes de deducción:
  - 1.1. Un 25% del importe de las inversiones en activos fijos nuevos –y determinados activos fijos usados– realizadas en el ejercicio, con un límite individual para este tipo de inversión del 50% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.
  - 1.2. Asimismo podrían deducirse los importes del derecho a la deducción por inversiones acreditado en ejercicios anteriores pendientes de aplicación, con el límite individual establecido en cada caso, y un límite conjunto del 70% para todos los tipos de inversiones, límite éste que sería independiente del que correspondiese a las deducciones establecidas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995.
2. En los ejercicios iniciados después del 1 de enero de 1997 se aplica el sistema de deducción vigente en el momento de la supresión de la Ley 61/1978, es decir, el establecido exclusivamente para los ejercicios iniciados en 1996 por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, así como por su disposición transitoria undécima. De esta normativa resultan los siguientes porcentajes de deducción:
  - 2.1. Un 25% del importe de las inversiones en activos fijos nuevos –y determinados activos fijos usados– realizadas en el ejercicio, con un límite individual para este tipo de inversión del 50% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.
  - 2.2. Además podrán deducirse los importes del derecho a la deducción por inversiones acreditado en ejercicios anteriores pendientes de aplicación, incluido el precedente de la aplicación en 1996 de la disposición adicional duodécima, con el límite individual establecido en cada caso, y un límite conjunto del 70% para todos los tipos de inversiones, que es independiente del que corresponda a las deducciones establecidas en el capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995.

Las deducciones por inversiones acogidas a la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se aplicarán con las particularidades establecidas en la Ley 20/1991, respetando el límite del 70 por 100 sobre la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones.

No obstante, dicho límite conjunto del 70 por 100 se elevará al 81 por 100 cuando el importe de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica prevista en el artículo 33 de la Ley 43/1995, y que corresponda a gastos efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Tratándose de períodos impositivos iniciados a partir del 25 de junio de 2000, el citado requisito para elevar el límite conjunto del 70 por 100 al 81 por 100 puede ser cumplido por la deducción antes mencionada del artículo 33 de la Ley 43/1995 y por la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación del artículo 33 bis de la citada Ley, introducido por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.

Por otra parte la deducción por inversión en activos fijos del período impositivo de 2002 tendrá un límite independiente del 50 por 100 sobre la citada cuota.

Por último, las deducciones por inversiones acogidas a la Ley 20/1991, procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, excepto la correspondiente a la creación de empleo, y junto con la deducción por inversión en activos fijos de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001, podrán aplicarse con las particularidades establecidas en la Ley 20/1991, respetando los límites que en cada caso establezcan sus normas reguladoras y teniendo en cuenta que no podrán sobrepasar el límite conjunto del 70% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones. Este límite es independiente de los comentados anteriormente correspondientes a las deducciones del capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades y a la deducción por inversión en activos fijos de 2002.

#### *La Zona Especial Canaria (ZEC)*

La Zona Especial Canaria –en adelante ZEC o Z.E.C. indistintamente– fue creada por el artículo 28 del Título V, capítulo I de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Aunque la entrada en vigor de esta Ley tuvo lugar el 8 de julio de 1994 –día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado– la aplicación efectiva de la Zona Especial Canaria no se produciría hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, por el que se modificó la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y otras normas tributarias.

El origen del retraso en la entrada en vigor de la ZEC hay que buscarlo en que desde la aprobación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, la Comisión Europea advirtió sobre la posibilidad de que algunos de los aspectos de la regulación de la Zona Especial Canaria pudieran plantear problemas de compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Por esta razón, el Gobierno español decidió abrir un período de consultas con las autoridades comunitarias al objeto de solventar los problemas que planteaba la norma vigente, proponiendo una nueva regulación que fue notificada oficialmente a la Comisión Europea el 16 de diciembre de 1998.

Este proceso concluyó con la autorización comunicada por la Comisión Europea a las autoridades españolas mediante carta de fecha 4 de febrero de 2000, para la modificación del Régimen de la Zona Especial Canaria, autorización que se concretó finalmente en el ordenamiento interno mediante las modificaciones que introdujo en la Ley 19/1994 el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

Las principales modificaciones introducidas como consecuencia de la evolución normativa de la Zona Especial Canaria impuesta por la Unión Europea son:

1. Vigencia temporal de la ZEC. Ilimitada en la redacción original de la Ley 19/1994, limitada hasta el 31 de diciembre de 2024 por el Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero y, finalmente, limitada hasta el 31 de diciembre de 2008 por el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, prorrogable previa autorización de la Comisión.
2. **Ámbito geográfico.** El Real Decreto-Ley 2/2000 vino a limitar la distribución insular y la superficie máxima de las áreas ZEC restringidas.
3. **Ámbito subjetivo de aplicación.** Ésta es, sin duda, la materia en la que más modificaciones se han introducido, destacando entre otras:
  - 3.1. No podrán ser entidades ZEC aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que carezcan de personalidad jurídica, ni las sucursales o establecimientos permanentes de entidades nacionales o extranjeras. Además no podrá ser entidad ZEC una persona jurídica preexistente.
  - 3.2. Las entidades ZEC deberán tener su domicilio social, y la sede de dirección efectiva, dentro del ámbito geográfico de la ZEC. Anteriormente, la Ley 13/1996 sólo exigía que estuviese dentro del ámbito geográfico de la ZEC la sede de la actividad ZEC y su dirección efectiva.
  - 3.3. Su objeto social tiene que consistir en la realización, dentro del ámbito de la Zona Especial Canaria, de actividades económicas de las contempladas en el anexo del Real Decreto 2/2000.
  - 3.4. Las entidades ZEC deberán realizar en los dos primeros años posteriores a su autorización una inversión mínima en activos fijos –tanto materiales como inmateriales– de 100.000 euros situados o recibidos en el ámbito geográfico de la ZEC.
  - 3.5. Además deberán crear un mínimo de cinco puestos de trabajo en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria dentro de los seis meses siguientes a su autorización y mantener como mínimo en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de disfrute del régimen.
  - 3.6. Al menos uno de los administradores de la entidad tiene que residir en Canarias.
  - 3.7. Por último, para ser inscritas en el Registro Oficial, se exige a las entidades ZEC la presentación de una memoria descriptiva de las actividades económicas a desarrollar, que avale su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo económico y social de las islas Canarias, cuyo contenido será vinculante para la entidad.
4. **Ámbito objetivo de aplicación.** La actual regulación de la Zona Especial Canaria permite a las entidades ZEC realizar operaciones con cualquier tipo de persona o entidad, con independencia de su lugar de residencia.
5. El ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria se extiende a todo el territorio de las Islas Canarias, salvo para empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías que se produzcan, transformen o manipulen en la Zona Especial Canaria, o se entreguen desde ésta, que deberán establecerse dentro de unas áreas geográficas delimitadas.



Podrán ser entidades ZEC las personas jurídicas de nueva creación que sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. Se exige por tanto el cumplimiento de dos requisitos principales:

1. Que se trate de persona jurídica de nueva creación, aunque la actividad a desarrollar por ésta puede haberse venido ejerciendo bajo otra titularidad.
2. Que la entidad se inscriba en el Registro Oficial de Entidades ZEC, para lo cual las personas jurídicas de nueva creación tienen que reunir un amplio número de requisitos.

La inscripción en el Registro Oficial de las entidades de la Zona Especial Canaria es posible desde el día 23 de septiembre de 2000, fecha en que se produjo la entrada en vigor de la instrucción del Consejo Rector de la ZEC que, publicada en el Boletín Oficial de Canarias de fecha 22 de septiembre de 2000 permitió, por aplicación de su disposición final, la apertura del Registro.

Las entidades ZEC disfrutan de un régimen tributario especial en el Impuesto sobre Sociedades español cuya principal característica es la aplicación de tipos de gravamen especiales entre el 1 y el 5%. El tipo impositivo aplicable por cada entidad ZEC en cada ejercicio, estará en función de tres variables: del año de autorización de la entidad ZEC; de la creación de empleo generada por la entidad ZEC; y del tipo de actividad desarrollada por la entidad ZEC.

Por último, el artículo 44 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, regula la forma de determinar la parte de la base imponible de las entidades ZEC que se entenderá que corresponde a operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. Sobre la parte de base imponible resultante de aplicar el procedimiento del artículo 44 se aplicarán los tipos de gravamen especiales anteriormente detallados. El resto de la base imponible de la entidad, correspondiente a operaciones no realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la ZEC, se someterá al régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Además, los artículos 45 a 52 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, regulan las siguientes especialidades tributarias aplicables a las entidades ZEC:

1. Aplicación de las exenciones previstas en las letras b) y g) del apartado 1 del artículo 13 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, tanto a residentes en Estados miembros de la Unión Europea como a residentes en Estados no miembros de la UE. La exención de la letra b) supone la no tributación de los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como, de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente. Por su parte, la exención de la letra g), declara el no sometimiento al impuesto de los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, cuando concurren determinados requisitos.
2. Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto de determinados actos, contratos y operaciones.
3. Exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario –IGIC o I.G.I.C. indistintamente–. Estarán exentas de IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios rea-

lizadas por las entidades ZEC a otras entidades de la Zona Especial Canaria. Estarán igualmente exentas las importaciones de bienes realizadas por las entidades de la Zona Especial Canaria.

4. El Consorcio de la ZEC podrá establecer conciertos fiscales con las entidades locales para determinar una cifra global de tributación de ámbito local de las entidades ZEC.
5. Y, en último lugar, las entidades ZEC están obligadas al pago de una tasa de inscripción de cuantía igual a 600 euros que se devenga en el momento de practicar el asiento de inscripción de la entidad en el Registro y a satisfacer anualmente una tasa de permanencia por importe de 900 euros que se devenga el 31 de diciembre de cada año y por cada año que las entidades figuren inscritas en el Registro.

#### *La Reserva para Inversiones en Canarias*

Podemos considerar que el antecedente histórico de la Reserva para Inversiones en Canarias –RIC o R.I.C., de forma indistinta– fue el Fondo de Previsión para Inversiones –FPI o F.P.I., indistintamente– por la gran cantidad de similitudes existentes entre ambos incentivos.

A partir del 1 de enero de 1973, fecha de entrada en vigor de la Ley 30/1972, de 22 de Julio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias, la especialidad hacendística de Canarias se pone de manifiesto en el Impuesto sobre Sociedades español básicamente a través de la aplicación diferenciada del Fondo de Previsión para Inversiones, vigente en Canarias desde 1957 hasta 1991.

La disposición final tercera de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, suprimió con carácter general el FPI. Sin embargo, esta supresión no pudo hacerse efectiva en Canarias puesto que, con anterioridad, el artículo 21 de la Ley 30/1972 había dispuesto la vigencia hasta el día 31 de Diciembre de 1982 de un régimen especial del Fondo de Previsión para Inversiones, como incentivo fiscal a la inversión privada en Canarias. Este régimen diferenciado suponía la aplicación del incentivo en Canarias frente al resto del territorio común con distinta intensidad, de tal forma que mientras en el resto de España la dotación máxima al FPI no podía exceder del 50% de los beneficios no distribuidos del ejercicio, en Canarias este límite se elevaba hasta el 90%.

A partir de 1982 la vigencia temporal del FPI en Canarias fue siendo prorrogada anualmente hasta el 31 de diciembre de 1991, fecha en que se suprimió el incentivo por aplicación del artículo 93 de la Ley 20/1991. Este artículo reguló, además, el régimen transitorio del Fondo de Previsión para Inversiones en Canarias.

La Reserva para Inversiones en Canarias, creada por el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, es un beneficio fiscal que pretende fomentar la inversión empresarial productiva y la creación de infraestructuras públicas en el Archipiélago Canario.

Dotando la RIC, los empresarios y profesionales establecidos en Canarias pueden conseguir que queden exentos de gravamen en su impuesto personal sobre la renta hasta el 90% de los beneficios obtenidos en el archipiélago, siempre que tales beneficios se reinviertan en Canarias en determinadas categorías de activos y cumpliendo una serie de condiciones que exige la Ley. Además la dotación de la RIC no da lugar a un mero diferimiento en el gravamen del contribuyente sino a una auténtica exención de tributación de la parte de los beneficios que se dotan a la reserva.

Los distintos elementos, tanto materiales como formales, configuradores del incentivo son:

1. Podrán dotar la RIC los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollan actividades económicas, tanto empresariales como profesionales, que lleven contabilidad ajustada a las exigencias del Código de Comercio.
2. Podrán dotar la RIC los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Las sociedades transparentes podrán dotar la RIC cuando la actividad que realicen pueda ser calificada como una explotación económica empresarial o profesional. Las sociedades que puedan calificarse como de cartera o de mera tenencia de bienes quedarán fuera del ámbito de la RIC.
3. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes podrán acceder al régimen de la RIC cuando operen en Canarias a través de un establecimiento permanente.
4. La RIC se puede dotar exclusivamente con cargo a los beneficios procedentes de establecimientos situados en Canarias. El beneficio imputable a los establecimientos situados en Canarias que debe considerarse generado en dicho territorio, será el procedente de las operaciones efectiva y materialmente realizadas en el Archipiélago, con los medios productivos allí radicados, y que hayan puesto fin al ciclo mercantil mediante la obtención del ingreso correspondiente.
5. La dotación máxima a la Reserva para Inversiones en Canarias, dependiendo de la naturaleza del sujeto pasivo, se calculará de la siguiente manera:
  - 5.1. Personas jurídicas. La reducción en base imponible no podrá superar el 90% del beneficio contable del ejercicio que no haya sido objeto de distribución. El beneficio no distribuido se identifica con el importe de las dotaciones a reservas, excluida la de carácter legal.
  - 5.2. Personas físicas. El beneficio fiscal no superará el 80% de la parte de cuota íntegra correspondiente a los rendimientos netos de explotación, debiendo entenderse por tales el beneficio contable de la actividad.
6. Requisitos temporales de la inversión. Para la materialización de la RIC el sujeto pasivo dispone de hasta 5 años. La materialización podrá efectuarse desde el mismo momento en que se obtienen los ingresos, sin que sea necesario esperar a la dotación contable de la reserva y, posteriormente, durante el ejercicio en que se dota la reserva y en los tres años siguientes a dicho ejercicio.
7. Activos aptos para la inversión. Las dotaciones a la RIC se deben materializar en los siguientes tipos de inversiones:
  - 7.1. Activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.  
  
Tratándose de activos fijos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa. Se admiten determinados tipos de terrenos y ciertos activos inmateriales.

7.2. La suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta 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 infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

Quien materializa RIC en este tipo de activo tiene que ser el primer adquirente de los títulos, limitando las entidades financieras su papel mediador al de simples agentes colocadores. Por esta vía podrá materializarse hasta el 50% de la dotación máxima de cada ejercicio, con independencia de lo que se haga con el 50% restante.

7.3. La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen su actividad en el archipiélago, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado 7.1 anterior.

Esta modalidad de materialización exige que la entidad participada adquiera activos fijos después de la adopción del acuerdo de emisión de acciones o participaciones y antes de que finalice el plazo del que dispusiera la entidad suscriptora para materializar su RIC.

8. Mantenimiento de la inversión. Se tiene que mantener durante al menos cinco años la titularidad de los activos fijos en los que se haya materializado la RIC. Se permite, no obstante, su renovación.
9. Aspectos formales del incentivo. Los activos en los que se haya materializado la RIC deberán aparecer en los balances o en la memoria anual del sujeto pasivo, así como en los modelos de declaración del impuesto correspondiente, con separación y título apropiado, identificando el año de dotación de la reserva materializada.

## 8. El resultado tributario de la integración de Canarias en la UE

El estudio de la normativa comunitaria y de la evolución cronológica del REF eran requisitos previos indispensables para poder valorar correctamente unos resultados cuantitativos que son consecuencia directa de esos condicionantes normativos e históricos.

Por ello hemos cuantificado el resultado tributario para Canarias del proceso de su integración en la UE, teniendo en cuenta las restricciones impuestas por el marco normativo comunitario y el acervo hacendístico de Canarias.

Para cuantificar este resultado hemos analizado los datos del período 1986 a 2000, dividiéndolo en dos subperíodos de estudio: 1986 a 1991 y 1992 a 2000. Las principales conclusiones obtenidas en nuestro análisis, agrupadas por campos temáticos, se pueden resumir de la siguiente manera:

En primer lugar, y con relación a la evolución del PIB<sub>pm</sub> en Canarias en el período de análisis, cabe destacar:

1. El PIB<sub>pm</sub> a precios corrientes aumentó en Canarias entre 1986 y 1999 un 202,4744%, respecto al PIB<sub>pm</sub> a precios corrientes de 1986.
2. En el mismo período el crecimiento del PIB<sub>pm</sub> en Canarias en términos reales –a precios constantes de 1995– ascendió al 65,5859% respecto a 1986.

3. En consecuencia, el restante 136,8885% de crecimiento del PIB<sub>pm</sub> a precios corrientes experimentado en Canarias entre 1986 y 1999, es un incremento exclusivamente monetario, resultado del efecto de la inflación.

Por lo que respecta a la evolución de la recaudación de tributos en Canarias en los años observados hemos concluido:

1. El peso relativo de los impuestos indirectos en Canarias se iguala prácticamente al de los impuestos directos en 1994 para ser notoriamente superior a partir de 1998.
2. El crecimiento de la recaudación total de impuestos indirectos se acelera entre los años 1991 y 1994, precisamente en el momento en que entran en vigor el reglamento 1911/1991 y la decisión 91/314/CEE (POSEICAN). Este crecimiento se suaviza entre 1994 y 1996, volviendo a crecer fuertemente a partir de 1996 hasta el año 1999.
3. La recaudación de tasas y otros ingresos se mantiene en unos niveles bastantes estables durante todo el período observado.
4. La recaudación tributaria total en Canarias entre 1986 y 2000 muestra un constante y fuerte crecimiento al que han contribuido tanto el incremento de la recaudación de los impuestos directos como de los indirectos, aunque la contribución de estos últimos sea más significativa.
5. Entre 1986 y 2000 el ritmo de crecimiento de la recaudación total de impuestos indirectos es muy superior al de los impuestos directos.

En lo referente a la evolución de la recaudación de los principales tributos que configuran el sistema tributario de Canarias hemos concluido:

1. En la recaudación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Canarias, en pesetas constantes del año 2000, podemos distinguir varios tramos:
  - a) Entre 1986 y 1989 se observa un fuerte incremento, pasando de una recaudación de 86.464 millones de pesetas en 1986 a 140.790 millones en 1989.
  - b) En 1990 se aprecia una disminución de la recaudación que imputamos a las consecuencias que produjo la sentencia del Tribunal Supremo 45/1989 de fecha 20 de febrero al declarar inconstitucional y nula la obligación de tributación conjunta en el IRPF.
  - c) A partir de 1991 el crecimiento de la recaudación por este impuesto es continua hasta llegar en 1999 a 172.662 millones de pesetas, que suponían el 36,09% de la recaudación total de tributos en Canarias.
2. La recaudación por el Impuesto sobre Sociedades muestra una tendencia cíclica, con fases de crecimiento y de decrecimiento alternas.
  - a) Una primera fase de crecimiento es la que tiene lugar entre los años 1986 y 1989. En este período la recaudación aumenta desde los 13.860 millones de pesetas de 1986 hasta los 28.318 millones de 1989.
  - b) A partir de 1989 la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades en Canarias experimenta un severo retroceso que lo lleva hasta los 19.831 millones de pesetas de 1992.

- c) En 1993, una vez que desaparece el FPI en Canarias, se produce una recuperación de la recaudación hasta situarse en 31.727 millones de pesetas, nivel que no se volvería a alcanzar hasta el año 1999 en el que se recaudó por este impuesto un total de 34.554 millones de pesetas.
- d) En 1994 se produce una nueva disminución de la recaudación hasta situarse en el segundo valor mínimo de la serie en 1995 con 19.331 millones de pesetas. A esta caída de la recaudación a partir de 1994 debió de contribuir notablemente la entrada en vigor de la RIC.
- e) A partir de 1995 la recaudación en Canarias por el Impuesto sobre Sociedades emprende una senda de crecimiento bastante estable con una cierta aceleración en los años finales.
3. La recaudación por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y por el Impuesto sobre las Primas de Seguros va cayendo progresivamente desde 1987 hasta 1992. En 1993, con la derogación del IGTE, la recaudación de este grupo de impuestos cae drásticamente hasta situarse en los 6.738 millones de pesetas. En los siguientes años, desde 1994 hasta el 2000, la recaudación de este capítulo se mantiene en torno a los 1.500 millones de pesetas.
4. La recaudación de Impuestos especiales es muy estable, siendo su media entre los años 1986 y 1997 de 6.532,83 millones de pesetas. Sin embargo, a partir de 1998 la recaudación de estos impuestos da un salto cuantitativo muy importante para situarse en 11.237 millones de pesetas y mantenerse en niveles semejantes en los años sucesivos, imputable a la implantación del Impuesto Especial sobre la Electricidad a partir del 1 de enero de 1998.
5. La recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en Canarias es estable desde 1988 hasta 1996, salvo por un fuerte descenso en 1991. A partir de 1996 la recaudación por este concepto tributario crece sin parar a un fuerte ritmo.
6. Por lo que atañe al APIM y a los Arbitrios Insulares, hay que destacar que la caída en la recaudación de los Arbitrios Insulares a partir de 1991 es consecuencia de la supresión de la Tarifa General. La recaudación del APIM experimenta una tendencia contraria a la de los Arbitrios Insulares. Este arbitrio entra en vigor en julio de 1991, siendo sus niveles de recaudación muy estables entre 1992 y 1997 (en torno a los 31.000 millones de pesetas anuales) y, a partir de 1997, su recaudación comienza a decrecer de conformidad con el descreste previsto por el Reglamento 1911/1991 que debía llevar a su total desaparición a 31 de diciembre de 2000.
7. La evolución más espectacular es, sin duda, la de la recaudación del IGIC en la que se pueden distinguir varias etapas:
- a) Desde el momento de su entrada en vigor, el 1 de enero de 1993, la recaudación del impuesto arranca con gran fuerza, para situarse en su primer año de vida en los 54.829 millones de pesetas de recaudación.
- b) Hasta 1997 se observa un crecimiento moderado de la recaudación, momento a partir del cual ésta experimenta un fuerte incremento que imputamos, entre otros factores, a la subida de tipos de gravamen que introdujo la Ley 13/1996, de 30 de diciembre.

c) A partir del 1 de enero de 2001 es previsible que se produzcan nuevamente importantes incrementos de la recaudación debido a la aprobación de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que trajo consigo una nueva subida de tipos de gravamen.

8. La recaudación de IGIC se incrementó desde 42.835 millones de pesetas en 1993 hasta 122.865 millones en el año 2000. Suponiendo el 15,32% de la recaudación total de tributos en Canarias en 1993 y el 25,87% en 2000. La contribución de este impuesto a la presión fiscal total era del 1,7639% en 1993 y del 3,0076% en 2000. Esto explica en gran medida el aumento acumulado de la presión fiscal indirecta en Canarias entre 1986 y 2000 –81,7672% según nuestras estimaciones–.

De los resultados obtenidos del análisis de la presión fiscal en Canarias entre 1986 y 1999 hemos concluido:

1. La presión fiscal total en Canarias ha experimentado un claro crecimiento entre los años 1986 y 1999, pasando del 8,1166% en 1986 al 12,2270% en 1999. Esto supone un incremento acumulado de la presión fiscal total del 50,6419% en este período.
2. Este importante aumento no se ha distribuido homogéneamente a lo largo del período analizado. La tendencia de la presión fiscal total en los dos subperíodos en que hemos dividido el período de estudio se comporta de la siguiente manera:
  - a) Entre 1986 y 1991 la presión fiscal total aumentó en Canarias un 22,1768%. En este primer subperíodo se observan dos tendencias:
    - Entre 1986 y 1989 la presión fiscal total aumentó un 37,3679%.
    - Entre 1989 y 1991 disminuyó un 15,1911%.
  - b) Entre 1991 y 1999 la presión fiscal total experimentó un incremento del 28,4651%.
3. El crecimiento acumulado de la presión fiscal directa y de la presión fiscal indirecta en Canarias, entre 1986 y 1999, no contribuyen equitativamente al aumento de la presión fiscal total. En ese período la presión fiscal directa acumulada ha aumentado en Canarias un 33,6217%, mientras que la presión fiscal indirecta acumulada se ha incrementado un 81,7726%.
4. La relevancia del dato es notoria puesto que, la contribución a la presión fiscal total de la presión fiscal indirecta pasa de ser del 41,5494% en 1986 al 50,1358% en 1999. Por su parte, la presión fiscal directa suponía en 1986 el 51,5622% de la presión fiscal total y en 1999 disminuyó hasta el 45,7365%. Si la contribución de la presión fiscal indirecta a la presión fiscal total fuese pequeña el importante aumento que hemos constatado no tendría consecuencias cuantitativas relevantes en la presión fiscal total. Dado que la aportación de la presión fiscal indirecta a la formación de la presión fiscal total es muy importante, más del 50% en 1999, cualquier variación de la misma tiene significativas consecuencias en la presión fiscal total en Canarias.
5. La contribución media de la presión fiscal directa a la presión fiscal total en el período analizado es del 49,2527%, ascendiendo la contribución media de la presión fiscal indirecta al 44,7657%.

Para poder afirmar que este notable aumento de la presión fiscal en Canarias ha producido menoscabo de su especialidad hacendística, ponemos estos datos en relación con los de la pre-

sión fiscal de España en su conjunto entre 1986 y 1999. Del análisis efectuado son de extraer las siguientes conclusiones:

1. La presión fiscal total registra hasta 1999 un aumento acumulado en España del 22,6155% y en Canarias del 50,6438%.
2. El aumento acumulado de la presión fiscal directa hasta 1999 en España asciende al 33,0671% y al 33,6217% en Canarias.
3. El aumento acumulado de la presión fiscal ejercida por los impuestos indirectos hasta 1999 asciende en España al 15,4715% y en Canarias al 81,7672%.

En relación con el diferencial de presión fiscal existente entre el conjunto de España y Canarias, las principales conclusiones obtenidas son:

1. El diferencial de presión fiscal entre España y Canarias, experimenta un aumento importante entre los años 1986 y 1992, con un ligero retroceso en 1991. En nuestra opinión, este aumento del diferencial de presión fiscal es consecuencia, entre otros motivos, de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 6/1985, de 18 de diciembre de 1985, de adaptación de la imposición Indirecta en Canarias, Ceuta y Melilla, que trajo consigo una importante caída de la recaudación de impuestos indirectos.
2. Entre 1986 y 1999 el diferencial de presión fiscal total entre España y Canarias se redujo en 0,40 puntos porcentuales. Sin embargo, ha habido años en los que el diferencial ha disminuido hasta en más de un punto porcentual. Así por ejemplo, en 1996 el diferencial de presión fiscal total se había reducido respecto a 1986 en 1,03 puntos porcentuales.
3. El diferencial de presión fiscal directa entre España y Canarias entre 1986 y 1999 aumentó de manera relevante hasta alcanzar en 1999 un valor de 3,70%, que supuso un aumento de 0,90 puntos porcentuales respecto al diferencial de presión fiscal de 1986 (2,80%).
4. Por su parte, el diferencial de presión fiscal indirecta entre España y Canarias en el período observado se ha recortado notablemente. Así, mientras que en 1986 el diferencial de presión fiscal indirecta se situaba en 5,66 puntos porcentuales, en 1999 lo hemos cuantificado en 4,30 puntos porcentuales de diferencia, lo que supone una disminución de 1,36 puntos.
5. El aumento de la presión fiscal indirecta en Canarias ha sido muy superior al del conjunto de España. Este incremento de la presión fiscal indirecta no se ha trasladado íntegramente a la presión fiscal total porque ha quedado compensado, en parte, con el menor incremento de la presión fiscal directa.
6. El máximo diferencial de presión fiscal total entre España y Canarias en el período analizado es del 9,93% en el año 1990. El valor mínimo del diferencial, 7,27%, lo encontramos en el año 1996, siendo la media del diferencial de presión fiscal total del 8,376% entre 1986 y 1999.
7. El máximo diferencial de presión fiscal directa entre España y Canarias se observa en el año 1992, siendo del 5,41%. El menor valor de este diferencial lo encontramos



en el año 1986 (2,80%). La media del diferencial de presión fiscal directa entre 1986 y 1999 es del 4,312%.

8. El valor más alto del diferencial de presión fiscal indirecta entre España y Canarias en el período de estudio es del 5,66% en el año 1986. El valor mínimo de este diferencial, 3,35%, lo arroja el año 1993, siendo la media del diferencial de presión fiscal indirecta del 4,288%.

Finalizamos este punto con el análisis de la contribución de los incentivos fiscales del REF en materia de imposición directa, en el que hemos llegado a las siguientes conclusiones:

1. La contribución de la RIC y de la deducción por inversiones a la contención del incremento de la presión fiscal en Canarias ha sido decisiva. Entre 1992 y 1997 el ahorro total de impuestos directos en Canarias derivado de la aplicación de ambos incentivos lo hemos cifrado en 222.679,09 millones de pesetas.
2. El efecto que sobre la presión fiscal en Canarias han ejercido estos incentivos entre 1992 y 1997, especialmente a partir de 1994 –fecha de entrada en vigor de la RIC–, es una menor reducción del diferencial de presión fiscal respecto al conjunto de España. En este sentido hemos comprobado:
  - a) En 1997 la presión fiscal directa real en Canarias fue del 5,58% frente al 10,51% de España, lo que arroja un diferencial de 4,93 puntos porcentuales. Si en este mismo año no se hubiesen aplicado ni la RIC ni la deducción por inversiones, la presión fiscal directa habría ascendido en Canarias al 7,99% frente al 10,51% de España, reduciéndose el diferencial de presión fiscal a tan sólo 2,52 puntos porcentuales, esto es, una reducción del diferencial de presión fiscal del 48,88% (4,93 - 2,52 puntos porcentuales).
  - b) En los años 1992 y 1993, en los que aún no había comenzado la aplicación de la RIC, la diferencia de presión fiscal directa en Canarias con y sin incentivos REF, es pequeña; 5,11% frente a 5,45% en 1992 y 5,85% frente a 6,26% en 1993.
  - c) A partir de 1994, año en que comienza la aplicación efectiva de la RIC, las diferencias entre la presión fiscal directa en Canarias con y sin incentivos REF, se hacen cada vez mayores.
    - 1,40 puntos porcentuales en 1994 (7,00% - 5,60%).
    - 1,74 puntos porcentuales en 1995 (7,05% - 5,31%).
    - 1,79 puntos porcentuales en 1996 (7,43% - 5,64%).
    - 2,41 puntos porcentuales en 1997 (7,99% - 5,58%).
  - d) La consecuencia de este aumento de la diferencia entre la presión fiscal directa en Canarias con y sin incentivos REF es que la presión fiscal directa en Canarias sin incentivos REF se aproxima mucho a la presión fiscal directa en España, especialmente a partir del año 1994, fecha de entrada en vigor de la Ley 19/1994 y, consecuentemente, de la RIC.
  - e) El efecto comentado para la presión fiscal directa se produce de igual manera, aunque algo más suave por el efecto ejercido por la presión fiscal indirecta que con-

tribuye aumentando el diferencial, en la comparación entre la presión fiscal total de España y de Canarias con y sin incentivos REF.

f) La aproximación de la presión fiscal directa de España y de Canarias sin incentivos REF nos da una medida de la contribución de tales incentivos al mantenimiento de la especialidad hacendística de Canarias. Si no existieran la RIC y la deducción por inversiones en Canarias el diferencial de presión fiscal total entre España y Canarias se habría estrechado aún más de lo que hemos comprobado, con el consiguiente menoscabo del acervo fiscal canario reconocido por la normativa comunitaria, la Constitución española y el Estatuto de Autonomía de Canarias.

## 9. Situación actual y previsiones de futuro

En nuestra investigación hemos puesto de relieve varios aspectos que deberían revisarse en la regulación actual de la Reserva para Inversiones en Canarias.

Por una parte, la aplicación de la cautela introducida por el párrafo cuarto del artículo 27.2 de la Ley 19/1994, supone una innecesaria rigidez para la adecuada gestión de la estructura de los fondos propios de las entidades que dotan RIC, ya que todo trasvase de fondos entre las distintas partidas contables que los componen que suponga la disminución de alguna partida de reservas, implica una rebaja del límite máximo del incentivo fiscal, lo que dificulta de forma injustificada algunas operaciones tales como la eliminación de resultados negativos de ejercicios anteriores o el aumento de capital social con cargo a reservas.

Además, la cautela adoptada se limita tan solo a dos años del total de los que se dispone para materializar la reserva, por lo que no evita adecuadamente la distribución encubierta de fondos propios antes de realizar la inversión, objetivo último de la restricción establecida.

La referida norma de cautela alcanzaría más eficacia, sin afectar a la gestión de la entidad, si se limitase a asegurar el mantenimiento del nivel de fondos propios existente cuando se dota la RIC, incrementado en el importe de ésta, y lo hiciera por el tiempo transcurrido hasta la materialización de la reserva.

Por otra parte, el plazo de mantenimiento de las inversiones en que se materializan las dotaciones a la RIC –cinco años– se nos antoja insuficiente. Entendemos que uno de los objetivos del legislador al crear el incentivo era contribuir a la creación de estructuras productivas permanentes en Canarias. Un período de permanencia de sólo cinco años permite una utilización especulativa del incentivo, fundamentalmente en la adquisición de inmuebles.

La práctica especulativa podría consistir en:

1. Invertir las dotaciones a la Reserva en inmuebles nuevos: adquisiciones directas a promotor, rehabilitación de inmuebles usados, promoción propia, etc.
2. Los inmuebles en los que se invierten las dotaciones a la RIC se mantienen en el patrimonio del mismo sujeto pasivo durante los cinco años de permanencia exigidos por el artículo 27 de la Ley 19/1994.
3. Una vez cumplido el período de permanencia, se transmite el inmueble obteniendo probablemente una plusvalía, dadas las características de este mercado en Canarias.

4. Además, es factible arrendar a terceros los inmuebles durante el período de permanencia exigido.

En definitiva, se trataría de introducir una modificación normativa que exigiese un período de permanencia mínima de los activos en que se materializa la RIC de al menos la vida útil máxima según tablas oficiales de amortización permitiendo, no obstante, la libre sustitución por nuevos activos de similar o idéntica naturaleza.

En nuestra opinión, la redacción actual del artículo 27.2 de la Ley 19/1994 –*“En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa”*– plantea un problema en el orden de aplicación de los ajustes extracontables necesarios para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, consecuentemente, la dotación máxima a la RIC fiscalmente deducible, que puede provocar una disminución de la intensidad del incentivo.

Al aplicarse la dotación a la RIC como una reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debemos entender que antes de deducir la dotación habrá que cuantificar la base imponible del impuesto para, posteriormente, reducir la base imponible calculada en el importe de la dotación a la reserva.

Como consecuencia de lo expuesto anteriormente, primero deberán aplicarse la totalidad de los ajustes extracontables que resulten preceptivos para calcular la base imponible, tanto permanentes como temporales y, posteriormente, se deducirá la dotación a la RIC fiscalmente deducible, reducción que en ningún caso podrá producir una base imponible negativa.

Entendemos que el fin pretendido por el legislador es exonerar de gravamen hasta un máximo del 90% de los beneficios no distribuidos que se doten a la RIC en la medida en que tales beneficios formen parte de la base imponible del sujeto pasivo sometida a gravamen efectivo. Si como consecuencia de la realización de los ajustes extracontables necesarios para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades una parte de ese 90% de los beneficios no distribuidos quedase compensada con ajustes extracontables negativos –amortización libre y acelerada, operaciones de arrendamiento financiero, aplicación del valor normal de mercado, etc.– la dotación máxima a la RIC fiscalmente deducible se tendría que reducir para no generar una base imponible negativa.

Dado que los ajustes extracontables temporales no implican la exoneración de tributación de una parte del beneficio, sino sólo un diferimiento o anticipación de la tributación, entendemos que la limitación impuesta por el artículo 27.2 de la Ley 19/1994 debería aplicarse sobre la base imponible resultante de ajustar el resultado contable sólo por las diferencias permanentes. La parte del beneficio cuya tributación se difiere o anticipa como consecuencia de los ajustes temporales, no se exonera de gravamen y, sin embargo, en el momento de la inclusión de esas diferencias temporales en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es posible que no exista suficiente beneficio contable no distribuido para dotar la RIC que se perdió en su momento por la aplicación de esas diferencias temporales.

Este tipo de situación, se agrava cuanto mayor sea la diferencia entre el resultado contable después de impuestos no distribuido y la base imponible del Impuesto de Sociedades.

Por último, y en relación con la RIC, en la aplicación práctica del incentivo han surgido problemas de naturaleza económica, ya que el importantísimo volumen de dotaciones efectuadas a la RIC en ocasiones no encuentra en el espacio geográfico canario suficientes alternativas de inversión económicamente viables y coincidentes con la finalidad del incentivo fiscal. La presión de la RIC pendiente de materializar genera evidentes tensiones que pueden conducir a que se canalice hacia inver-

siones no sólo ineficientes para el logro de los objetivos perseguidos, básicamente la mejora del empleo y de la competitividad de la economía canaria, sino incluso contraproducentes con las singulares características de la región.

Uno de los retos consiste en ampliar el destino de dichas inversiones, evitando que la ausencia de alternativas tenga efectos contraproducentes para la económica canaria. En el diseño de estas alternativas se debe prestar especial atención a aquellas fórmulas de inversión que permitan encauzar el ahorro generado por la RIC hacia proyectos económicos de especial envergadura, superando así el riesgo de que el minifundismo inversor impida satisfacer algunas de las principales necesidades del archipiélago. Del mismo modo, se deben fomentar aquellas fórmulas que permiten la intermediación o canalización de los fondos desde aquellos sujetos que dotan la RIC, pero carecen de proyectos de inversión en su propia actividad empresarial, hacia aquellas otras empresas canarias que, por contar con tales proyectos, harían un uso eficiente de los fondos.

Nos parece insuficiente la vigencia temporal de la Zona Especial Canaria –en principio hasta el 31 de diciembre de 2008, prorrogable– para *"potenciar el desarrollo económico y social de las islas Canarias, mediante la atracción de capitales y empresas provenientes del exterior"* –objetivo de la creación de la ZEC según la exposición de motivos de la Ley 19/1994–.

Por lo que respecta al resultado tributario de la integración de Canarias en la UE podemos afirmar que hay corresponsabilidad en el importante aumento experimentado por la presión fiscal en Canarias entre 1986 y 2000.

Si bien es cierto que en la actual regulación del REF canario han influido de forma relevante las exigencias comunitarias, obligando a acometer importantes modificaciones normativas, no es menos cierto que en los niveles de presión fiscal ejercidos en estos años en Canarias han intervenido decisivamente tanto el Gobierno español como el Gobierno autónomo canario, de forma voluntaria y no por imperativo comunitario. Así, por ejemplo:

1. La aplicación en Canarias de determinados impuestos especiales resulta de una norma estatal –Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales– cuya extensión a Canarias no era imperativa por aplicación de la normativa comunitaria – artículo 2 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo–.
2. La fijación de los tipos de gravamen del IGIC, dentro de los límites del artículo 27 de la Ley 20/1991, es competencia del Gobierno de Canarias –disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)–.
3. El Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo –Ley 5/1986, de 28 de julio– es creado por una Ley autonómica dictada en el desarrollo de la potestad tributaria que le concede el artículo 51 del Estatuto de Autonomía. La recaudación de este tributo en el año 2000 supuso el 8,34% del total de los tributos recaudados en Canarias (39.377 millones de pesetas de una recaudación total de 472.129 millones).
4. La prórroga del APIM durante todo el año 2001, y su sustitución por el AIEM a partir del 1 de enero de 2002, cuando debería haber desaparecido a 31 de diciembre de 2000, es también responsabilidad del Gobierno de Canarias. La recaudación de este tributo en el año 2000 supuso el 2,70% del total de los tributos recaudados en Canarias (12.747 millones de pesetas de una recaudación total de 472.129 millones).

Los importantes incentivos fiscales del REF canario en la imposición directa, salvo la deducción por inversiones en Canarias concedida con arreglo a la norma de *minimis*<sup>492</sup>, son temporales y regresivos. De esta forma resulta que:

1. El régimen de las entidades ZEC finaliza, salvo prórroga expresa de las Instituciones comunitarias, el 31 de diciembre de 2008.
2. La RIC como ayuda al funcionamiento está autorizada hasta el 31 de diciembre de 2003, prorrogable. Tiene esta consideración la RIC invertida en la suscripción de títulos, valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma, de las Corporaciones locales Canarias o de sus empresas públicas u organismos autónomos, destinadas a financiar infraestructuras o la mejora o protección del medio ambiente.
3. La RIC como ayuda a la inversión está autorizada hasta el 31 de diciembre de 2005, prorrogable. La Comisión cataloga de esta forma a la RIC invertida en la adquisición de activos fijos y en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades establecidas en Canarias.

Entendemos que el futuro del REF de Canarias hay que discutirlo en el marco del artículo 299.2 del TCE. Hay que centrar los esfuerzos políticos en la articulación de un desarrollo reglamentario del citado artículo que, respetando la integridad del ordenamiento comunitario, sea acorde con las necesidades y carencias de Canarias: necesidades y carencias que se han demostrado estructurales en muchas áreas. La disposición adicional décima de la Ley 19/1994 impuso al Gobierno español la obligación de gestionar para Canarias *"ante las instituciones de la Unión Europea la consolidación de un Estatuto permanente derivado de su condición de región ultraperiférica"*.

En nuestra opinión, resulta extremadamente necesaria y urgente la negociación y adopción del Estatuto permanente de integración de Canarias en la UE debido, entre otros, a los siguientes factores:

1. La proximidad del 31 de diciembre de 2006, fecha de vencimiento del vigente período de aplicación de la excepción contenida en la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE.
2. La futura ampliación de la UE hasta un total de 28 miembros contemplada ya en el Tratado de Niza que, en su primera fase, a completar antes del 1 de enero de 2005, supone la incorporación de Eslovenia, Estonia, Polonia, República Checa, Hungría y Chipre.
3. Y el vencimiento temporal de los plazos de vigencia de los principales incentivos fiscales en imposición directa del REF.

El principal objetivo que debería perseguir dicho Estatuto es el de garantizar jurídicamente unas condiciones concretas de integración que, siendo estables y duraderas, garanticen la sostenibilidad del desarrollo económico y social de Canarias en el medio y largo plazo. Ello se lograría con su inclusión como parte del derecho originario de la UE –Tratados y/o futura Constitución europea–.

El carácter permanente del Estatuto supondría, entre otros beneficios, un marco jurídico poco cambiante que permitiría planificar con garantías las decisiones inversoras del empresariado, tanto local como foráneo, a medio y largo plazo. En nuestra opinión, sería posible entonces que Canarias se convirtiese en un importante destino de inversiones, nacionales y extranjeras, siempre que los incentivos que se diseñasen fuesen suficientemente atractivos y perdurables en el tiempo.

---

<sup>492</sup> Ver Comunicación de la Comisión 96/C68/06. D.O. C 68 de 6 de marzo de 1996. La regla de *minimis* establece un límite máximo de 100.000 euros (equivalente a una subvención en efectivo) por un período de tres años. Por debajo de esta cifra no se aplica el límite máximo recogido en el apartado 1 del artículo 87 del TCE.



## BIBLIOGRAFÍA Y LEGISLACIÓN

### BIBLIOGRAFÍA

- ABAROA CARRANZA, R.; ARROYO HOGDSON, A.; BALLESTERO DÍAZ, F.; CIAVARINI AZZI, G.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; Díez-Hochleitner Rodríguez, R., y otros (1994): *Canarias en la Comunidad Europea*. Fundación Pedro García Cabrera. Madrid.
- ALBI, E; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M., y ZUBIRI, I. (2000): *Economía Pública II: Teoría de la imposición. Sistema Impositivo. Otros ingresos públicos. Economía pública internacional*. Editorial Ariel, S.A. edición marzo 2000. Barcelona.
- (2000): *Economía Pública I: Fundamentos, presupuesto y gasto, aspectos macroeconómicos*. Editorial Ariel, S.A. edición febrero 2000. Barcelona.
- ALBI IBAÑEZ, E., y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. L. (2000): *Sistema Fiscal Español*. Editorial Ariel, S.A. edición 2000-2001. Volúmenes 1 y 2.
- ALBI IBAÑEZ, E.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., y RUBIO GUERRERO, J. J. (1989): "Tributación de los no residentes en España". Instituto de Estudios Fiscales. *Monografía* número 73. Madrid.
- ALBIÑANA, C. (1986): *Sistema Tributario español y comparado*. Editorial Tecnos. Madrid.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., y PÉREZ HERRERO, L. M. (1997): *Normas de armonización fiscal europea*. Editorial Cedecs. Barcelona.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CORONA RAMÓN, J. F., y VALERA TABUEÑA, F. (1997): *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Editorial Cedecs. Barcelona.
- ASÍN CABRERA, M. A. (1988): *Islas y Archipiélagos en las Comunidades Europeas. Estudio de los regímenes jurídicos especiales con particular consideración a Canarias*. Editorial Tecnos. Madrid.
- ATKINSON, A. B., y STIGLITZ, J. E. (1980): *Lectures on public Economics*. Editorial McGraw-Hill International editions. Singapur.
- BALMASEDA MARTÍN, J. (2000): "La Zona Especial Canaria. Régimen Fiscal de las entidades ZEC en el Impuesto sobre Sociedades (I)". *Revista del REAF*, número 234. Madrid.
- CALERO GALLEGU, J.; NAVAS VÁZQUEZ, R., y RAMÍREZ GÓMEZ, S. (1997): *Legislación Fiscal de la Unión Europea*. Editorial Tecnos. Madrid.
- CARBAJO VASCO, D. (1985): "La imposición sobre las plusvalías en los países de la C.E.E.". Edita Instituto de Estudios Fiscales. *Revista Hacienda Pública Española*, número 96. Madrid.

- CARBAJO VASCO, D. (1991): "Fiscalidad directa y armonización fiscal comunitaria: enseñanza del pasado y perspectivas del futuro". Editorial Actualidad Editorial, S.A. *Revista Actualidad Tributaria*, compendio año 1991. Madrid.
- CASADO OLLERO, G. (1985): "Extrafiscalidad e Incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.". Edita Instituto de Estudios Fiscales. *Revista Hacienda Pública Española*, número 96. Madrid.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. (1983): "Territorios con régimen especial dentro de la Comunidad. Perspectivas relativas a ciertos territorios o Comunidades Autónomas". Volumen colectivo *La integración de España en las Comunidades Europeas y las competencias de las Comunidades Autónomas*. Edita la Generalitat de Catalunya. Barcelona.
- COMISIÓN EUROPEA (1987a): "Plena realización del Mercado Interior - Aproximación de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de los impuestos indirectos". Comunicación general de la Comisión. *Documento COM(87) 320 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- (1987b): "Plena realización del Mercado Interior - Implantación de un mecanismo de compensación del IVA para las ventas intracomunitarias". Documento de trabajo de la Comisión. *Documento COM(87) 323 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
  - (1989): "Plena realización del Mercado interior y aproximación de los impuestos indirectos". Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. *Documento COM(89) 260 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
  - (1994): "Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre el funcionamiento del Régimen Transitorio de tributación por IVA del comercio intracomunitario". Presentado de conformidad con el artículo 28 decimotercero de la directiva 77/388/CEE. *Documento COM(94) 515 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
  - (1996): "Un sistema común de IVA. Programa para el Mercado Único". *Documento COM(96) 328 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
  - (1996a): "La fiscalidad en la Unión Europea". *Documento SEC(96) 487 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
  - (1996b): "La fiscalidad en la Unión Europea. Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios". *Documento COM(96) 546 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
  - (1997a): "Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea. Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa". Comunicación de la Comisión por el Consejo. *Documento COM(97) 495 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
  - (1997b): "Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa". Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. *Documento COM(97) 564 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
  - (1998a): "Directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional". Comunicación de la Comisión. *DOCE C 074*, de 10 de marzo de 1998.
  - (1998b): "Comercio electrónico y fiscalidad indirecta". Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. *Documento COM(1998) 374 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.



COMISIÓN EUROPEA (1998c): "Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas". *DOCE C 384*, de 10 de diciembre de 1998.

- (1998d): "Procedimientos de recaudación e inspección del IVA en los Estados miembros". Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Tercer informe de la Comisión [artículo 12 del Reglamento (CEE, EURATOM) n.º 1553/89]. *Documento COM(1998) 490 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- (1998e): "Primer informe anual sobre la aplicación del Código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas y ayudas estatales de carácter fiscal. Informe de situación de los trabajos relativos a la imposición de los rendimientos del ahorro y el sistema común de imposición de los pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas". Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. *Documento COM(1998f) 595 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- (1998g): "Informe especial n.º 9/98 sobre la protección de los intereses financieros de la Unión Europea en materia del IVA aplicable a los intercambios intracomunitarios, acompañado de las respuestas de la Comisión" (presentado de conformidad con el segundo párrafo del apartado 4 del artículo 188 C del Tratado CE). *DOCE C 356*, de 20 de noviembre de 1998.
- (1999a): "Estructuras de los sistemas de imposición en la Unión Europea (1970-1996)". *Informe de la Comisión*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- (1999b): "Incidencia en el empleo de la decisión de suprimir las ventas libres de impuestos para los viajeros intracomunitarios". Comunicación de la Comisión al Consejo. *Documento COM(1999) 65 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- (1999c): "Estrategia para el mercado interior europeo". Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. *Documento COM(1999) 624 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- (2000a): "La política fiscal en la Unión Europea". *Informe de la Comisión*. Serie Europa en movimiento. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- (2000b): "Tercer informe basado en el artículo 14 y relativo a la aplicación del reglamento (CEE) n.º 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) y Cuarto informe basado en el artículo 12 del reglamento (CEE, EURATOM) n.º 1553/89 sobre los procedimientos de recaudación y control del IVA". Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. *Documento COM(2000) 28 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- (2000c): "Medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299. Las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea". Informe de la Comisión. *Documento COM(2000) 147 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- (2000d): "Hacer la nueva Europa". Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones objetivos estratégicos 2000-2005. *Documento COM(2000) 154 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- (2000e): "Octavo informe sobre ayudas estatales en la Unión Europea". *Documento COM(2000) 205 final*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.

- COMISIÓN EUROPEA (2000f): "Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen de IVA en el marco del mercado interior". Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. *Documento* COM(2000) 348 final. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- (2000g): "Informe sobre la aplicación del programa POSEICAN en el período 1992-1998". Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo elaborado en cumplimiento del artículo 30 del Reglamento (CEE) n.º 1601/92. *Documento* COM(2000) 790 final. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
  - (2001a): "Una estrategia para la Unión aduanera". Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. *Documento* COM(2001) 51 final. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
  - (2001b): "Las regiones en la nueva economía. Orientaciones para las acciones innovadoras del FEDER del período 2000-2006". Comunicación de la Comisión. *Documento* COM(2001) 60 final. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
  - (2001c): "Política fiscal en la Unión Europea - Prioridades para los próximos años". Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. *Documento* COM(2001) 260 final. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- CONSEJO EUROPEO (1997a): "Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas". *DOCE* C 002, de 6 de enero de 1998.
- (1997b): "Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal". *DOCE* C 002, de 6 de enero de 1998.
  - (1998): "Conclusiones del Consejo de 9 de marzo de 1998 sobre la creación del Grupo del código de conducta (fiscalidad de las empresas)". *DOCE* C 99, de 1 de abril de 1998.
- COMISSARIAT GENERAL DU PLAN (2000): *La ampliación de la Unión Europea al Este de Europa*. Edita Servicio de Estudios de La Caixa. Barcelona.
- CORONA RAMÓN, J. F. (1990): "La armonización de los impuestos en Europa; problemas actuales y perspectivas para los años noventa". Instituto de Estudios Fiscales. *Monografía* número 84. Madrid.
- CRUZ AMORÓS, M. (1990): "La adaptación del sistema tributario español a las exigencias de armonización de las comunidades europeas". Conferencia pronunciada en la Cámara de Comercio e Industria de Madrid el día 24 de Mayo de 1988 dentro del ciclo de conferencias *El futuro de la Fiscalidad en España*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M. (1997): *Instituciones de Derecho Internacional Público*. 11.ª edición. Editorial Tecnos. Madrid.
- DIRECCIÓN GENERAL DE PLANIFICACIÓN, PRESUPUESTO Y GASTO PÚBLICO (1995a): *Análisis de la evolución del ingreso y gasto público de la Comunidad Autónoma de Canarias 1983-1994*. Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias. Santa Cruz de Tenerife.
- (1995b): *Análisis de la evolución del ingreso y gasto público de la Comunidad Autónoma de Canarias 1983-1994. Resúmenes en disquetes*. Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias. Santa Cruz de Tenerife.

- DIRECCIÓN GENERAL DE PROMOCIÓN ECONÓMICA Y ASUNTOS EUROPEOS (1993): *Régimen de integración del archipiélago canario en las Comunidades Europeas. Recopilación de textos legales*. Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias. Santa Cruz de Tenerife.
- (1995): *Régimen de integración del archipiélago canario en la Unión Europea. Textos legales*. Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias. Santa Cruz de Tenerife.
- DOCAVO ALBERTI, L., y DOCAVO ALBERTI, M. (1988): "Principio de primacía del Derecho Comunitario en relación con la aplicación del IVA en Canarias, Ceuta y Melilla. Con referencia a las Agencias de Viajes". Editorial Distribuciones La Ley, S.A.. *Revista Impuestos*, compendio año 1988. Madrid.
- DOCAVO ALBERTI, L. (1995): "Informe general sobre la actividad de la Unión Europea en el año 1994 elaborado por la Comisión". Edita: Asociación Española de Asesores Fiscales. *Revista Técnica Tributaria*, número 29. Madrid.
- DONGES, J. B. (1997): *1997: año clave de Maastricht*. Gobierno de Canarias. Dirección General de Promoción Económica. Canarias.
- EDIEURO CONSULTORES (1993): *El impuesto sobre el valor añadido en el mercado único europeo*. Editorial Edieuro. Madrid.
- ESCOBAR LASALA, J. J. (1991): "El régimen de la circulación intracomunitaria de bienes sometidos a impuestos especiales a partir del 1 de enero de 1993". Editorial Edilex, S.A.-La Ley. *Revista Impuestos*, número 18. Madrid.
- ESTEVE PARDO, M. L. (1996): *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1986): "Regímenes especiales comunitarios". Editorial Distribuciones La Ley, S.A. *Revista Impuestos*, compendio año 1986. Madrid.
- FERNÁNDEZ BRIONES, L. (1987): "Criterios para diseñar un régimen fiscal que evite el uso de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales para reducir los impuestos españoles". Instituto de Estudios Fiscales. *Monografía* número 49. Madrid.
- FERNÁNDEZ ESTEBAN, M. L. (1996): *El principio de subsidiariedad en el ordenamiento europeo*. Editorial McGraw-Hill. Madrid.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G. (1993): *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*. Editorial Cívitas. Madrid.
- GÉNOVA GALVÁN, A. (1982): "El Régimen fiscal de Canarias: panorama actual y análisis de su reforma". *Revista Española de Derecho Financiero*, número 35. Madrid.
- (1983): "El Régimen Económico-Fiscal de Canarias ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera". Publicado en *Revista de Estudios de la Vida Local*, número 218. Madrid.
- (1986): "El estatuto de Canarias en la Comunidad Económica Europea". Edita: Distribuciones La Ley, S.A. *Revista Impuestos*, compendio año 1986. Madrid.
- GRANIZO LABRANDERO, J. J. (1998): "Compatibilidad del «REF fiscal» canario con el ordenamiento comunitario". Edita CISS, S.A. *Revista Tribuna Fiscal*, número 97. Valencia.
- GUERRERO ARIAS, E., y ROSICH ROMEO, E. (1985): "El Impuesto sobre la renta de las personas físicas en la legislación comprada de países comunitarios". Edita Instituto de Estudios Fiscales. *Revista Hacienda Pública Española*, número 96. Madrid.

- GUTIÉRREZ LOUSA, M. (1993): "El informe Ruding en el proceso de armonización de la imposición directa de la Comunidad Económica Europea". Editorial Actualidad Editorial, S.A. *Revista Actualidad Tributaria*, compendio año 1993, tomo 2. Madrid.
- HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (1996): *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Editorial Marcial Pons. Madrid.
- INSTITUTO CANARIO DE ESTADÍSTICA (2000): *Impuesto sobre Sociedades. Canarias 1992-97*. Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias. ISTAC. Canarias.
- JORNADAS SOBRE LA CONFERENCIA INTERGUBERNAMENTAL (5.<sup>a</sup> 1997): *El futuro de la Unión Europea tras la firma del Tratado de Amsterdam: jornadas sobre la Conferencia Intergubernamental*. Fundación Carlos de Amberes. Madrid.
- MARTÍNEZ BLASCO, F. (1990): *Impuestos y renta por habitante en los países miembros de la OCDE*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y GRAU RUIZ, M. A. (2000): "Nota sobre el programa Fiscalis de la Unión Europea". Editorial Aranzadi, S.A. *Revista Quincena Fiscal*, número 11. Cizur Menor (Navarra).
- MEDINA ORTEGA, M. (1974): *La Comunidad Europea y sus principios constitucionales*. Editorial Tecnos. Madrid.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1999): *Actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas*. Intervención General de la Administración del Estado. Madrid.
- (2000a): *Actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas. Avance 2000*. Intervención General de la Administración del Estado. Madrid.
- (2000b): "Informe de la comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias". Secretaría de Estado de Hacienda. *Revista del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF)*, número 236. Madrid.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. G. (1996): *El impuesto general indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*. Editorial Cedecs. Barcelona.
- ORÓN MORATAL, G. (1998): "Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario". Editorial Civitas, S.A. *Revista Española de Derecho Financiero*, número 97. Madrid.
- PARLAMENTO EUROPEO (2000a): "Resolución del Parlamento Europeo de 25 de octubre de 2000 sobre el informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299: Regiones ultraperiféricas de la Unión Europea". *DOCE C 197*, de 12 de julio de 2001.
- (2000b): "Informe del Parlamento Europeo A5-0281/2000, de 11 de octubre de 2000, sobre el Octavo informe de la Comisión sobre ayudas estatales en la Unión Europea (COM(2000) 205 - C5-0430/2000 - 2000/2211(COS))". Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios.
- PASCUAL GONZÁLEZ, M. M. (2000): "Aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado a las medidas de naturaleza fiscal". Editorial Lex Nova. *Revista Información Fiscal*, número 40. Valladolid.
- PÉREZ DE AYALA, C. (1985): "La tributación de las rentas familiares en el ámbito de la Comunidad Europea". Edita Instituto de Estudios Fiscales. *Revista Hacienda Pública Española*, número 96. Madrid.

- PÉREZ HERRERO, L. M. (1997): *La sexta directiva comunitaria del IVA. Actualizada, anotada y comentada*. Editorial Cedecs. Barcelona.
- PÉREZ VOITURIEZ, A. (1985): *Alternativas de Canarias en la integración de España en la CEE: algunos aspectos jurídicos internacionales de sus posibles relaciones, ante la incidencia de la integración española*. Cajacanarias. Santa Cruz de Tenerife.
- PIZARRO SANTOS, M., y TRIGO PORTELA, J. (1999): *España en Europa. Un esfuerzo fiscal desproporcionado*. Círculo de Empresarios. Madrid.
- RENTA 4 (2000): *Alternativas y fórmulas para optimizar el desarrollo de la economía canaria en base a la RIC*. Editorial Renta 4. Madrid.
- ROCHE LAGUNA, I. (2000): *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los estados miembros*. Editorial Tirant lo blanch. Valencia.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., y RUBIO GUERRERO, J. J. (1991): "Corrientes reformadoras de la fiscalidad directa en la CEE: estudio comparativo". Editorial Actualidad Editorial, S.A. *Revista Actualidad Tributaria*, compendio año 1991, tomo 1. Madrid.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (1990a): "La adaptación de los monopolios fiscales españoles a las exigencias de la normativa comunitaria". Editorial Obra Social de la Confederación Española de Cajas de Ahorros. *Documentos de trabajo de la Fundación Fondo para la Investigación Económica y social*. Otras investigaciones: 59-1990. Madrid.
- (1990b): "La adaptación de los impuestos especiales españoles a las exigencias de la normativa comunitaria". Editorial Obra Social de la Confederación Española de Cajas de Ahorros. *Documentos de trabajo de la Fundación Fondo para la Investigación Económica y social*. Otras investigaciones: 63-1990. Madrid.
- SANTACANA JUBILLAR, J. (1994): "Avances en la fiscalidad europea. El programa estratégico de la Comisión Europea. Creación de un régimen fiscal favorable para los negocios". Editorial Asociación Española de Asesores Fiscales. *Revista Técnica Tributaria*, número 25. Madrid.
- SCHWARTZ, P., y MARTÍN CASTELLA, I. (1983): *Canarias ante la CEE: el camino de la libertad*. Fundación Cánovas del Castillo. Madrid.
- SHOME, P., y SPAHN, P. B. (1994): "Tendencias y direcciones futuras de la política fiscal europea: cuestiones seleccionadas". Edita: Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi. ZERGAK. *Gaceta Tributaria del País Vasco*, número 1. Bilbao.
- SOLDATOS, G., y VANDERSANDEN, P. (1968): "L'admission dans la Communauté Economique Européenne. Essai d'interpretation juridique". Edita *Cahiers de Droit Européen*, número 6. Bruselas.
- STIGLITZ, J. E. (1988): *Economics of the public sector*. W.W.Norton & Company. 1988. New York.
- TAMAMES, R., y LÓPEZ, M (1999): *La Unión Europea*. Editorial Alianza. Madrid.
- TRUYOL Y SERRA, A. (1999): *La integración europea: análisis histórico-institucional con textos y documentos*. Editorial Tecnos. Madrid.
- VAN THIEL, Servaas (1990): "La Europa de 1992: nuevas propuestas sobre los impuestos indirectos en el mercado". Distribuciones La Ley, S.A. *Revista Impuestos*, compendio año 1990. Madrid.

## LEGISLACIÓN COMUNITARIA ORIGINARIA O PRIMARIA

Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, de 25 de marzo de 1957.

Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992.

Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea, los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas y determinados actos conexos.

Tratado de Niza, de 26 de febrero de 2001, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea, los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas y determinados actos conexos. En proceso de ratificación.

## LEGISLACIÓN COMUNITARIA DERIVADA

CONSEJO EUROPEO (1967): Primera Directiva 67/227/CEE, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. *DOCE* L 071, de 14 de abril de 1967. Edición especial 09, volumen 1.

- (1968): Directiva 68/221/CEE, de 30 de abril de 1968, por la que se establece un método común para el cálculo de los tipos medios previstos en el artículo 97 del Tratado. *DOCE* L 115, de 18 de mayo de 1968.
- (1969): Directiva 69/169/CEE, de 28 de mayo de 1969, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a las franquicias de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos percibidos sobre la importación en el tráfico internacional de viajeros. *DOCE* L 133, de 4 de junio de 1969.
- (1969): Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan las obtenciones de capitales. *DOCE* L 249, de 3 de octubre de 1969. Rectificado en el *DOCE* L 269, de 28 de octubre de 1969.
- (1969): Tercera Directiva 69/463/CEE, de 9 de diciembre de 1969, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en los Estados miembros. *DOCE* L 320, de 20 de diciembre de 1969.
- (1970): Decisión 70/243/CECA, CEE, EURATOM, de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades. *DOCE* L 094, de 28 de abril de 1970.
- (1972): Directiva 72/464/CEE, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los Impuestos sobre el Volumen de Negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *DOCE* L 303, de 31 de diciembre de 1972.
- (1973): Directiva 73/79/CEE, de 9 de Abril de 1973, por la que se modifica el campo de aplicación del tipo reducido del derecho de aportación previsto, en favor de determinadas operaciones de reestructuración de sociedades, por la letra b) del apartado 1 del artículo 7.º de la Directiva del Consejo, relativa a los impuestos indirectos que gravan la obtención de capitales. *DOCE* L 103, de 18 de abril de 1973.
- (1973): Directiva 73/80/CEE, de 9 de Abril de 1973, relativa a la fijación de los tipos comunes del derecho de aportación. *DOCE* L 103, de 18 de abril de 1973.

- CONSEJO EUROPEO (1974): Directiva 74/553/CEE, de 7 de noviembre de 1974, de modificación del apartado 2 del artículo 5.º de la Directiva 69/335/CEE relativa a los impuestos indirectos que gravan las concentraciones de capitales. *DOCE* L 303, de 13 de noviembre de 1974.
- (1977): Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme. *DOCE* L 145, de 13 de junio de 1977.
  - (1978): Novena Directiva 78/583/CEE, de 26 de junio de 1978, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. *DOCE* L 194, de 19 de julio de 1978.
  - (1978): Cuarta Directiva 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad. *DOCE* L 222, de 14 de agosto de 1978.
  - (1978): Tercera Directiva 78/855/CEE, de 9 de octubre de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las fusiones de las sociedades anónimas. *DOCE* L 295, de 20 de octubre de 1978.
  - (1978): Directiva 78/1035/CEE, de 19 de diciembre de 1978, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de países terceros. *DOCE* L 366, de 28 de diciembre de 1978.
  - (1978): Segunda Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *DOCE* L 010, de 16 de enero de 1979.
  - (1979): Octava Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país. *DOCE* L 331, de 27 de diciembre de 1979. Edición especial 09, volumen 1.
  - (1980): Undécima Directiva 80/368/CEE, de 26 de marzo de 1980, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Exclusión de los departamentos franceses de Ultramar del ámbito de aplicación de la Directiva 77/388/CEE. *DOCE* L 090, de 3 de abril de 1980.
  - (1980): Directiva 80/369/CEE, de 26 de marzo de 1980, por la que se autoriza a la República Francesa a no aplicar en los departamentos franceses de Ultramar las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *DOCE* L 090, de 3 de abril de 1980.
  - (1982): Sexta Directiva 82/891/CEE, de 17 de diciembre de 1982, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y referente a la escisión de sociedades anónimas. *DOCE* L 378, de 31 de diciembre de 1982.
  - (1985): Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio de 1985, por la que se modifica la Directiva 69/335/CEE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. *DOCE* L 156, de 15 de junio de 1985.
  - (1985): Reglamento (CEE) n.º 2137/85, de 25 de julio de 1985, relativo a la constitución de una agrupación europea de interés económico (AEIE). *DOCE* L 199, de 31 de julio de 1985.

CONSEJO EUROPEO (1986): Decimotercera Directiva 86/560/CEE, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad. *DOCE* L 326, de 21 de noviembre de 1986.

COMISIÓN EUROPEA (1986): Decisión 87/383/CEE, de 30 de junio de 1987, por la que se aprueba un segundo programa del sector lechero e industrias afines en Irlanda, conforme al Reglamento (CEE) n.º 355/77 del Consejo. *DOCE* L 203, de 24 de julio de 1987.

CONSEJO EUROPEO (1988): Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado. *DOCE* L 178, de 8 de julio de 1988.

— (1989): Decisión 89/490 CEE, de 28 de julio de 1989, relativa a la mejora del entorno empresarial y al fomento del desarrollo de las empresas, en especial de las pequeñas y medianas empresas, en la Comunidad. *DOCE* L 239, de 16 de agosto de 1989.

— (1989): Decisión 89/688/CEE, de 22 de diciembre de 1989, relativa al régimen del "Octroi de mer" en los Departamentos Franceses de Ultramar. *DOCE* L 399, de 30 de diciembre de 1989.

— (1990): Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. *DOCE* L 225, de 20 de agosto de 1990.

— (1990): Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. *DOCE* L 225, de 20 de agosto de 1990.

— (1991): Decisión 91/319/CEE, de 18 de junio de 1991, relativa a la revisión del programa de mejora del entorno empresarial y de fomento del desarrollo de las empresas, en especial de las pequeñas y medianas empresas, en la Comunidad. *DOCE* L 175, de 4 de julio de 1991.

— (1991): Reglamento (CEE) n.º 1911/91, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias. *DOCE* L 171, de 29 de junio de 1991.

— (1991): Decisión 91/314/CEE, de 26 de junio de 1991, por la que se establece un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las islas Canarias (POSEICAN). *DOCE* L 171, de 29 de junio de 1991.

— (1991): Decisión 91/482/CEE, de 25 de julio de 1991, relativa a la asociación de los países y territorios de Ultramar a la Comunidad Económica Europea. *DOCE* L 263, de 19 de septiembre de 1991.

— (1991): Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE. *DOCE* L 376, de 31 de diciembre de 1991.

— (1992): Reglamento 218/92/CEE, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA). *DOCE* L 024, de 1 de febrero de 1992.

— (1992): Reglamento (CEE) n.º 284/92, de 3 de febrero de 1992, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 1911/91 relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias, en lo que atañe a la aplicación de la política agraria común. *DOCE* L 031, de 7 de febrero de 1992.



CONSEJO EUROPEO (1992): Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. *DOCE* L 076, de 23 de marzo de 1992.

— (1992): Reglamento (CEE) n.º 1601/92, de 15 de junio de 1992, sobre medidas específicas en favor de las islas Canarias relativas a determinados productos agrarios. *DOCE* L 173, de 27 de junio de 1992.

COMISIÓN EUROPEA (1992): Reglamento (CEE) n.º 2719/92, de 11 de septiembre de 1992, relativo al documento administrativo de acompañamiento de los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen de suspensión. *DOCE* L 276, de 19 de septiembre de 1992.

CONSEJO EUROPEO (1992): Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA). *DOCE* L 316, de 31 de octubre de 1992.

— (1992): Directiva 92/78/CEE, de 19 de octubre de 1992, por la que se modifican las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de las labores del tabaco. *DOCE* L 316, de 31 de octubre de 1992.

— (1992): Directiva 92/79/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los cigarrillos. *DOCE* L 316, de 31 de octubre de 1992.

— (1992): Directiva 92/80/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos. *DOCE* L 316, de 31 de octubre de 1992.

— (1992): Directiva 92/81/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos. *DOCE* L 316, de 31 de octubre de 1992.

— (1992): Directiva 92/82/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos. *DOCE* L 316, de 31 de octubre de 1992.

— (1992): Directiva 92/83/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas. *DOCE* L 316, de 31 de octubre de 1992.

— (1992): Directiva 92/84/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuesto Especial sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas. *DOCE* L 316, de 31 de octubre de 1992.

— (1992): Directiva 92/108/CEE, de 14 de diciembre de 1992, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales y por la que se modifica la Directiva 92/81/CEE. *DOCE* L 390, de 31 de diciembre de 1992.

— (1992): Directiva 92/111/CEE, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido y por la que se establecen medidas de simplificación. *DOCE* L 384, de 30 de diciembre de 1992.

COMISIÓN EUROPEA (1992): Reglamento (CEE) n.º 3649/92, de 17 de diciembre de 1992, relativo a un documento simplificado de acompañamiento en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida. *DOCE* L 369, de 18 de diciembre de 1992.

CONSEJO EUROPEO (1993): Reglamento (CEE) n.º 564/93, de 8 de marzo de 1993, por el que se prorroga la aplicación del «arbitrio insular - tarifa especial» de las islas Canarias con ocasión de la introducción en estas islas de determinados productos sensibles procedentes de otras partes de la Comunidad. *DOCE* L 059, de 12 de marzo de 1993.

— (1993): Decisión 93/379/CEE, de 14 de junio de 1993, relativa a un programa plurianual de acciones comunitarias para reforzar los ejes prioritarios y para garantizar la continuidad y la consolidación de la política empresarial en la Comunidad, en particular a favor de las pequeñas y medianas empresas (PYME). *DOCE* L 161, de 2 de julio de 1993.

COMISIÓN EUROPEA (1994): Reglamento (CEE) n.º 2225/93, de 27 de julio de 1993, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n 2719/92 relativo al documento administrativo de acompañamiento de los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen de suspensión. *DOCE* L 198, de 7 de agosto de 1993.

— (1994): Recomendación 94/390/CE, de 25 de mayo de 1994, relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas. *DOCE* L 177, de 9 de julio de 1994.

— (1994): Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen. *DOCE* L 039, de 10 de febrero de 1994.

CONSEJO EUROPEO (1994): Directiva 94/74/CE, de 22 de diciembre de 1994, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, la Directiva 92/81/CEE relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos y la Directiva 92/82/CEE relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos. *DOCE* L 365, de 31 de diciembre de 1994.

— (1995): Directiva 95/7/CE, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido. Ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación. *DOCE* L 102, de 5 de mayo de 1995.

— (1995): Directiva 95/59/CE, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *DOCE* L 291, de 6 de diciembre de 1995.

— (1995): Directiva 95/60/CE, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno. *DOCE* L 291, de 6 de diciembre de 1995.

— (1996): Reglamento (CE) n.º 527/96, de 25 de marzo de 1996, por el que se suspenden temporalmente los derechos autónomos del Arancel Aduanero Común y por el que se introducen progresivamente los derechos del Arancel Aduanero Común en la importación de determinados productos industriales en las islas Canarias. *DOCE* L 078, de 28 de marzo de 1996.

— (1996): Directiva 96/42/CE, de 25 de junio de 1996, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. *DOCE* L 170, de 9 de julio de 1996.

— (1996): Directiva 96/95/CE, de 20 de diciembre de 1996, por la que se modifica, en lo relativo al nivel del tipo normal del impuesto sobre el valor añadido, la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido. *DOCE* L 338, de 28 de diciembre de 1996.

— (1996): Directiva 96/99/CE, de 30 de diciembre de 1996, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. *DOCE* L 008, de 11 de enero de 1997.

CONSEJO EUROPEO (1997): Reglamento (CE) n.º 1103/97, de 17 de junio de 1997, sobre determinadas disposiciones relativas a la introducción del euro. *DOCE* L 162, de 19 de junio de 1997.

- (1997): Decisión 97/803/CE, de 24 de noviembre de 1997, por la que se efectúa una revisión intermedia de la Decisión 91/482/CEE relativa a la asociación de los países y territorios de Ultramar a la Comunidad Económica Europea. *DOCE* L 329, de 29 de noviembre de 1997.

PARLAMENTO EUROPEO Y CONSEJO EUROPEO (1998): Decisión 888/98/CE, de 30 de marzo de 1998, relativa a la adopción de un programa de acción comunitaria destinado a mejorar los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior (programa Fiscalis). *DOCE* L 126, de 28 de abril de 1998.

COMISIÓN EUROPEA (1998): Decisión 98/467/CE, de 2 de julio de 1998, por la que se establecen medidas de aplicación de la Decisión n.º 888/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo relativas a la aplicación de un programa de acción comunitaria destinado a mejorar los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior (programa Fiscalis). *DOCE* L 206, de 23 de julio de 1998.

- (1998): Decisión 98/532/CE, de 8 de julio de 1998, sobre determinadas medidas necesarias para realizar actividades relacionadas con los sistemas de comunicación e intercambio de información y los instrumentos de formación lingüística al amparo del programa Fiscalis (Decisión n.º 888/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la adopción de un programa de acción comunitaria destinado a mejorar los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior). *DOCE* L 247, de 5 de septiembre de 1998.
- (1998): Decisión 98/527/CE, EURATOM, de 24 de julio de 1998, relativa al tratamiento del fraude al IVA (diferencias entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos del IVA realmente recaudados) en las cuentas nacionales. *DOCE* L 234, de 21 de agosto de 1998.

CONSEJO EUROPEO (1998): Directiva 98/80/CE, de 12 de octubre de 1998, por la que se completa el sistema del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE - régimen especial aplicable al oro de inversión. *DOCE* L 281, de 17 de octubre de 1998.

- (1999): Directiva 1999/49/CE, de 25 de mayo de 1999, por la que se modifica, en lo que respecta el tipo impositivo normal, la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. *DOCE* L 139, de 2 de junio de 1999.
- (1999): Directiva 1999/59/CE, de 17 de junio de 1999, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de telecomunicaciones. *DOCE* L 162, de 26 de junio de 1999.

COMISIÓN EUROPEA (1999): Decisión 1999/502/CE, de 1 de julio de 1999, por la que se establece la lista de las regiones incluidas en el objetivo n.º 1 de los Fondos Estructurales para el período 2000 a 2006. *DOCE* L 194, de 27 de julio de 1999.

CONSEJO EUROPEO (1999): Directiva 1999/81/CE, de 29 de julio de 1999, por la que se modifica la Directiva 92/79/CEE relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, la Directiva 92/80/CEE relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos, y la Directiva 95/59/CE relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *DOCE* L 211, de 11 de agosto de 1999.

- (1999): Directiva 1999/85/CE, de 22 de octubre de 1999, que modifica la Directiva 77/388/CEE, por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar, con carácter experimental, un tipo reducido del IVA sobre los servicios de gran intensidad de mano de obra. *DOCE* L 277, de 28 de octubre de 1999.

CONSEJO EUROPEO (1999): Reglamento 2674/1999/CE, de 13 de diciembre de 1999, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 1911/91 relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias. *DOCE* L 326, de 18 de diciembre de 1999.

- (1999): Decisión 1999/880/CE, de 17 de diciembre de 1999, por la que se autoriza a los Estados miembros a aplicar y a continuar aplicando a determinados hidrocarburos, cuando se utilicen para fines específicos, las exenciones o reducciones de tipos del impuesto especial vigentes, de conformidad con el procedimiento previsto en la Directiva 92/81/CEE. *DOCE* L 331, de 23 de diciembre de 1999.
- (2000): Decisión 2000/169/CE, de 25 de febrero de 2000, por la que se proroga la Decisión 91/482/CEE relativa a la asociación de los países y territorios de Ultramar a la Comunidad Económica Europea. *DOCE* L 055, de 29 de febrero de 2000.
- (2000): Decisión 2000/185/CE, de 28 de febrero de 2000, por la que se autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA a algunos servicios de gran intensidad de mano de obra de acuerdo con el procedimiento previsto en el apartado 6 del artículo 28 de la Directiva 77/388/CEE. *DOCE* L 059, de 4 de marzo de 2000.

COMISIÓN EUROPEA (2000): Decisión 2000/565/CE, de 7 de septiembre de 2000, que modifica la Decisión 98/467/CE por la que se establecen medidas de aplicación de la Decisión n.º 888/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la adopción de un programa de acción comunitario destinado a mejorar los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior (programa Fiscalis). *DOCE* L 236, de 20 de septiembre de 2000.

CONSEJO EUROPEO (2000): Decisión 2000/597/CE, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas. *DOCE* L 253, de 7 de octubre de 2000.

- (2000): Directiva 2000/65/CE, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido. *DOCE* L 269, de 21 de octubre de 2000.

COMISIÓN EUROPEA (2000): Decisión 2001/168/CECA, de 31 de octubre de 2000, relativa a las leyes españolas sobre el Impuesto sobre Sociedades. *DOCE* L 060, de 1 de marzo de 2001.

CONSEJO EUROPEO (2000): Decisión 2000/819/CE, de 20 de diciembre de 2000, relativa al Programa plurianual a favor de la empresa y el espíritu empresarial, en particular para las pequeñas y medianas empresas (PYME) (2001-2005). *DOCE* L 333, de 29 de diciembre de 2000.

- (2001): Directiva 2001/4/CE, de 19 de enero de 2001, por la que se modifica, en lo que respecta al período de aplicación del tipo impositivo normal mínimo, la Sexta Directiva (77/388/CEE) relativa al Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. *DOCE* L 022, de 24 de enero de 2001.
- (2001): Decisión 2001/161/CE, de 26 de febrero de 2001, por la que se proroga la Decisión 91/482/CEE relativa a la asociación de los países y territorios de ultramar a la Comunidad Económica Europea. *DOCE* L 058, de 28 de febrero de 2001.
- (2001): Decisión 2001/224/CE, de 12 de marzo de 2001, relativa a los tipos reducidos y a las exenciones del impuesto especial aplicables a determinados hidrocarburos utilizados con fines específicos. *DOCE* L 084, de 23 de marzo de 2001.
- (2001): Reglamento (CE) n.º 1105/2001, de 30 de mayo de 2001, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 1911/91 relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias. *DOCE* L 151, de 7 de junio de 2001.

CONSEJO EUROPEO (2001): Reglamento (CE) n.º 1106/2001, de 30 de mayo de 2001, por el que se prorroga el período de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 3621/92 por el que se suspenden temporalmente los derechos autónomos del arancel aduanero común para la importación de determinados productos de la pesca en las islas Canarias y del Reglamento (CE) n.º 527/96 por el que suspenden temporalmente los derechos autónomos del arancel aduanero común y por el que se introducen progresivamente los derechos del arancel aduanero común en la importación de determinados productos industriales en las islas Canarias. *DOCE* L 151, de 7 de junio de 2001.

— (2001): Reglamento (CE) n.º 1454/2001, de 28 de junio de 2001, por el que se aprueban medidas específicas en favor de las Islas Canarias en relación con determinados productos agrícolas y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 1601/92 (Poseican). *DOCE* L 198, de 21 de julio de 2001.

— (2001): Decisión 2001/822/CE, de 27 de noviembre de 2001, relativa a la asociación de los países y territorios de Ultramar a la Comunidad Europea ("Decisión de Asociación Ultramar"). *DOCE* L 314, de 30 de noviembre de 2001.

— (2001): Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido. *DOCE* L 015, de 17 de enero de 2002.

— (2002): Directiva 2002/10/CE, de 12 de febrero de 2002, por la que se modifica la Directiva 92/79/CEE, la Directiva 92/80/CEE y la Directiva 95/59/CE en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. *DOCE* L 046, de 16 de febrero de 2002.

— (2002): Decisión 2002/546/CE, de 20 de junio de 2002, relativa al régimen del impuesto AIEM aplicable en las Islas Canarias. *DOCE* L 179, de 9 de julio de 2002.

#### LEGISLACIÓN COMUNITARIA PROPUESTA

COMISIÓN EUROPEA (1987): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica la directiva 77/388/CEE - aproximación de los tipos del IVA. *Documento* COM(87) 321 final. *DOCE* C 250, de 18 de septiembre de 1987.

— (1987): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica la directiva 77/388/CEE - supresión de las fronteras fiscales. *Documento* COM(87) 322 final. *DOCE* C 252, de 22 de septiembre de 1987.

— (1987): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un procedimiento de convergencia de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales. *Documento* COM(87) 324 final. *DOCE* C 250, de 18 de septiembre de 1987.

— (1989): Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen común de retención a cuenta sobre los intereses. *Documento* COM(89) 60 final. *DOCE* C 141, de 7 de junio de 1989.

— (1989): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Documento* COM(89) 60 final. *DOCE* C 141, de 7 de junio de 1989.

— (1989): Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se establece el Estatuto de la Sociedad Europea. *Documento* COM(89) 268 final. *DOCE* C 263, de 16 de octubre de 1989.

- COMISIÓN EUROPEA (1990): Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen por el que las empresas asumen las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situados en otros Estados miembros. *Documento* COM(90) 595 final. *DOCE* C 053, de 28 de febrero de 1991.
- (1992): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía. *Documento* COM(92) 226 final. *DOCE* C 196, de 3 de agosto de 1992.
  - (1993): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. *Documento* COM(93) 293 final. *DOCE* C 225, de 20 de agosto de 1993.
  - (1993): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. *Documento* COM(93) 293 final. *DOCE* C 225, de 20 de agosto de 1993.
  - (1995): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (nivel mínimo del tipo normal). *Documento* COM(95) 731 final. *DOCE* C 073, de 13 de marzo de 1996.
  - (1997): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido). *Documento* COM(97) 325 final. *DOCE* C 278, de 13 de septiembre de 1997.
  - (1997): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. *Documento* COM(97) 326 final. *DOCE* C 267, de 3 de septiembre de 1997.
  - (1998): Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. *Documento* COM(1998) 067 final. *DOCE* C 123, de 22 de abril de 1998.
  - (1998): Propuesta de Directiva del Consejo destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad. *Documento* COM(1998) 295 final. *DOCE* C 212, de 8 de julio de 1998.
  - (1998): Propuesta de directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE del Consejo, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y determinados impuestos especiales. *Documento* COM(98) 364 final. *DOCE* C 269, de 28 de agosto de 1998.
  - (1998): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Documento* COM(1998) 377 final. *DOCE* C 219, de 15 de julio de 1998.
  - (1998): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Documento* COM(1998) 660 final. *DOCE* C 409, de 30 de diciembre de 1998.

COMISIÓN EUROPEA (2000): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica. *Documento* COM(2000) 349 final. *DOCE* C 337 E, de 28 de noviembre de 2000.

- (2000): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido. *Documento* COM(2000) 650 final. *DOCE* C 096 E, de 27 de marzo de 2001.
- (2000): Propuesta de Decisión del Consejo relativa a la asociación de los países y territorios de Ultramar a la Comunidad Europea ("Ultramar"). *Documento* COM(2000) 732 final.
- (2000): Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias. *Documento* COM(2000) 891 final. *DOCE* C 213 E, de 31 de julio de 2001.
- (2001): Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. *Documento* COM(2001) 80 final. *DOCE* C 154 E, de 29 de mayo de 2001.
- (2001): Propuesta de directiva del Consejo destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de Comunidad. *Documento* COM(2001) 400 final. *DOCE* C 270 E, de 25 de septiembre de 2001.

#### **LEGISLACIÓN NACIONAL ESPAÑOLA**

Ley 230/1963, de 28 de diciembre de 1963, General Tributaria. *BOE* de 31 de diciembre de 1963.

Ley 41/1964, de 11 de junio de 1964, de Reforma del Sistema Tributario. *BOE* de 13 de junio de 1964.

Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre de 1967, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas. *BOE* de 18 de marzo de 1968.

Ley 30/1972, de 22 de julio de 1972, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias. *BOE* de 24 de julio de 1972.

Real Decreto 997/1978, de 12 de mayo de 1978, por el que se aprueba la Ordenanza fiscal reguladora de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías en las islas Canarias, se dictan normas para su modificación, suspensión y revisión y se transfieren a la Junta de Canarias las facultades ostentadas por la Junta Económica Interprovincial de Canarias en orden a dicha Ordenanza. *BOE* de 13 de mayo de 1978.

Ley 44/1978, de 8 de septiembre de 1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *BOE* de 11 de septiembre de 1978.

Ley 61/1978, de 27 de diciembre de 1978, del Impuesto sobre Sociedades. *BOE* de 30 de diciembre de 1978.

Ley 1/1979, de 19 de julio de 1979, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1979. *BOE* de 20 de julio y 6 de agosto de 1979.

Real Decreto 2600/1979, de 19 de octubre de 1979, por el que se armoniza el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, relativo a la deducción por inversiones, y el artículo 21 de la Ley 30/1972, de 22 de junio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias. *BOE* de 13 de noviembre de 1979.

Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre de 1979, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *BOE* de 14, 15 y 16 de noviembre de 1979.

Ley 42/1979, de 29 de diciembre de 1979, de Presupuestos Generales del Estado para 1980. *BOE* de 31 de diciembre de 1979.

Ley 74/1980, de 29 de diciembre de 1980, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1981. *BOE* de 30 y 31 de diciembre de 1980.

Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto de 1981, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *BOE* de 24, 26 y 27 de octubre, 7 de diciembre de 1981 y 8 de enero de 1982.

Ley 44/1981, de 26 de diciembre de 1981, de Presupuestos Generales del Estado para 1982. *BOE* de 28 y 29 de diciembre de 1981.

Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto de 1982, de Estatuto de Autonomía de Canarias. *BOE* de 16 de agosto de 1982.

Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre de 1982, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. *BOE* de 21, 22, 23, 24, 25, 26 y 27 de octubre y 4 de noviembre de 1982.

Ley 5/1983, de 29 de junio de 1983, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria. *BOE* de 30 de junio y 23 de julio de 1983.

Ley 9/1983, de 13 de julio de 1983, de Presupuestos Generales del Estado para 1983. *BOE* de 14 de julio de 1983.

Ley 44/1983, de 28 de diciembre de 1983, de Presupuestos Generales del Estado para 1984. *BOE* 30 de diciembre de 1983.

Ley 27/1984, de 26 de julio de 1984, sobre Reversión y Reindustrialización. *BOE* de 28 de julio de 1984.

Ley 50/1984, de 30 de diciembre de 1984, de Presupuestos Generales del Estado para 1985. *BOE* de 31 de diciembre de 1984.

Ley 16/1985, de 25 de junio de 1985, del Patrimonio Histórico Español. *BOE* de 29 de junio y 11 de diciembre de 1985.

Ley 30/1985, de 2 de agosto de 1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *BOE* de 9 de agosto y 15 de octubre de 1985.

Real Decreto-Ley 6/1985, de 18 de diciembre de 1985, de adaptación de la imposición Indirecta en Canarias, Ceuta y Melilla. *BOE* de 23 y 24 de diciembre de 1985.

Ley 46/1985, de 27 de diciembre de 1985, de Presupuestos Generales del Estado para 1986. *BOE* de 28 de diciembre de 1985 y 24 de abril de 1986.

Ley 48/1985, de 27 de diciembre de 1985, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *BOE* de 30 de diciembre de 1985.



Ley 21/1986, de 23 de diciembre de 1986, de Presupuestos Generales del Estado para 1987. *BOE* de 24 de diciembre de 1986 y corrección de errores de 17 de febrero de 1987.

Ley 27/1987, de 11 de diciembre de 1987, por la que se modifica parcialmente el Real Decreto-Ley 6/1985, de 18 de diciembre, de adaptación de la imposición indirecta en Canarias, Ceuta y Melilla. *BOE* de 12 de diciembre de 1987.

Ley 33/1987, de 23 de diciembre de 1987, de Presupuestos Generales del Estado para 1988. *BOE* de 24 de diciembre de 1987 y 17 de enero de 1988.

Ley 12/1988, de 25 de mayo de 1988, de Beneficios Fiscales relativos a la Exposición Universal Sevilla 1992, a los actos conmemorativos del V Centenario del Descubrimiento de América y los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992. *BOE* de 26 de mayo de 1988.

Ley 37/1988, de 28 de diciembre de 1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989. *BOE* de 29 de diciembre de 1988.

Ley 20/1989, de 28 de julio de 1989, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. *BOE* de 29 de julio de 1989.

Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre de 1989, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria. *BOE* de 30 de diciembre de 1989 y 10 de enero de 1990.

Ley 5/1990, de 29 de junio de 1990, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria (procedente del RDL 7/1989, de 29 de diciembre). *BOE* de 30 de junio y corrección de errores de 2 de agosto de 1990.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre de 1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. *BOE* de 27 de diciembre de 1990 y corrección de errores de 14 de marzo de 1991.

Ley 30/1990, de 27 de diciembre de 1990, de Beneficios Fiscales relativos a Madrid Capital Europea de la Cultura 1992. *BOE* de 28 de diciembre de 1990.

Ley 31/1990, de 27 de diciembre de 1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. *BOE* de 28 de diciembre de 1990 y corrección de errores de 14 de febrero de 1991.

Ley 18/1991, de 6 de junio de 1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *BOE* de 7 de junio de 1991 y corrección de errores de 2 de octubre.

Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. *BOE* de 8 de junio de 1991 y corrección de errores de 23 de octubre.

Real Decreto 1081/1991, de 5 de julio de 1991, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al arbitrio sobre la producción e importación en las islas Canarias, creado por la Ley 20/1991, de 7 de junio. *BOE* de 13 de julio de 1991.

Real Decreto-Ley 5/1991, de 20 de diciembre de 1991, por el que se dispone el comienzo de la aplicación del Impuesto General Indirecto Canario el 1 de enero de 1993. *BOE* de 21 y 27 de diciembre de 1991.

Ley 31/1991, de 30 de diciembre de 1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992. *BOE* de 31 de diciembre de 1991.

Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias. *BOE* de 31 de diciembre de 1991.

Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo de 1992, por el que se desarrolla la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias en lo relativo a los incentivos fiscales a la inversión. *BOE* de 14 de marzo de 1992.

Real Decreto-Ley 1/1992, de 3 de abril de 1992, de Medidas Urgentes sobre Fomento del Empleo y Protección por Desempleo. *BOE* de 7 de abril de 1992.

Ley 14/1992, de 5 de junio de 1992, por la que se dispone el comienzo de la aplicación del Impuesto General Indirecto Canario el 1 de enero de 1993, y se modifican parcialmente las tarifas del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias. *BOE* de 11 de junio de 1992.

Ley 22/1992, de 30 de julio de 1992, de medidas urgentes sobre fomento del empleo y protección por desempleo. *BOE* de 4 de agosto de 1992.

Ley 27/1992, de 24 de noviembre de 1992, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante. *BOE* de 25 de noviembre de 1992 y corrección de errores de 12 de diciembre.

Ley 31/1992, de 26 de noviembre de 1992, de Incentivos Fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 93. *BOE* de 27 de noviembre de 1992.

Real Decreto 1473/1992, de 4 de diciembre de 1992, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio. *BOE* de 11, 12, 14, 15, 16 y 17 de diciembre de 1992.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre de 1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *BOE* de 29 de diciembre de 1992 y corrección de errores de 8 de febrero de 1993.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre de 1992, de Impuestos Especiales. *BOE* de 29 de diciembre de 1992 y corrección de errores de 19 de enero de 1993.

Ley 39/1992, de 29 de diciembre de 1992, de Presupuestos Generales del Estado para 1993. *BOE* de 30 de diciembre de 1992, 6 de enero y 13 de febrero de 1993.

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre de 1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. *BOE* de 31 de diciembre de 1992 y corrección de errores de 8 de febrero de 1993.

Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de mayo de 1993, de medidas urgentes de adaptación y modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, del Impuesto General Indirecto Canario, del Arbitrio sobre la Producción e importación en las islas Canarias y de la Tarifa Especial de Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías. *BOE* de 27 de mayo de 1993.

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre de 1993, por el que se aprueba el Texto Reunificado de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *BOE* de 20 de octubre de 1993.

Ley 21/1993, de 29 de diciembre de 1993, de Presupuestos Generales del Estado para 1994. *BOE* de 30 de diciembre de 1993.

Real Decreto-Ley 21/1993, de 29 de diciembre de 1993, por el que se modifica la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. *BOE* de 31 de diciembre de 1993.

Ley 16/1994, de 7 de junio de 1994, por la que se modifica la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. *BOE* de 8 de junio de 1994.

Ley 19/1994, de 6 de julio de 1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. *BOE* de 7 de julio de 1994.

Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre de 1994, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio. *BOE* de 31 de diciembre de 1994.

Ley 41/1994, de 30 de diciembre de 1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995. *BOE* de 31 de diciembre de 1994 y corrección de errores de 14 de febrero de 1995.

Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades. *BOE* de 28 de diciembre de 1995 y corrección de errores de 3 de agosto de 1996.

Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero de 1996, de reforma parcial de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. *BOE* de 27 de enero de 1996.

Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre de 1996, de reforma de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias. *BOE* de 31 de diciembre de 1996 y corrección de errores de 12 de marzo de 1997.

Ley 13/1996, de 30 de diciembre de 1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *BOE* de 31 de diciembre de 1996.

Ley 14/1996, de 30 de diciembre de 1996, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. *BOE* de 31 de diciembre de 1996.

Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo de 1997, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración Tributaria. *BOE* de 16 de abril de 1997.

Real Decreto 537/1997, de 14 de abril de 1997, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. *BOE* de 24 de abril de 1997 y corrección de errores de 5 de junio.

Ley 66/1997, de 30 de diciembre de 1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *BOE* de 31 de diciembre de 1997 y corrección de errores de 2 de julio de 1998.

Real Decreto 37/1998, de 16 de enero de 1998, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto General Indirecto Canario, para incorporar determinadas medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, así como los Reales Decretos que regulan las declaraciones censales y el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. *BOE* de 17 de enero de 1998.

Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio de 1998, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias. *BOE* de 20 de junio de 1998.

Ley 40/1998, de 9 de diciembre de 1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. *BOE* de 10 de diciembre de 1998.

Ley 41/1998, de 9 de diciembre de 1998, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias. *BOE* de 10 de diciembre de 1998 y corrección de errores de 17 de diciembre y 7 de mayo de 1999.

Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre de 1998, por el que se regulan los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta. *BOE* de 19 de diciembre de 1998 y corrección de errores de 23 de diciembre.

Ley 50/1998, de 30 de diciembre de 1998, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *BOE* de 31 de diciembre de 1998 y corrección de errores de 7 de mayo de 1999.

Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero de 1999, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *BOE* de 9 de febrero de 1999 y corrección de errores de 5 de marzo.

Ley 54/1999, de 29 de diciembre de 1999, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000. *BOE* de 30 de diciembre de 1999 y corrección de errores de 22 de marzo de 2000.

Ley 55/1999, de 29 de diciembre de 1999, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. *BOE* de 30 de diciembre de 1999 y corrección de errores de 3 de marzo de 2000.

Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio de 2000, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y otras normas tributarias. *BOE* de 24 de junio de 2000 y corrección de errores de 5 de agosto.

Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre de 2000, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte. *BOE* de 7 de octubre de 2000 y corrección de errores de 11 de octubre.

Ley 6/2000, de 13 de diciembre de 2000, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. *BOE* de 14 de diciembre de 2000.

Ley 14/2000, de 29 de diciembre de 2000, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. *BOE* de 30 de diciembre de 2000 y corrección de errores de 29 de junio de 2001.

Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo de 2001, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente. *BOE* de 17 de marzo de 2001.

Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre de 2001, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). *BOE* de 31 de diciembre de 2001.

Ley 24/2001, de 27 de diciembre de 2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *BOE* de 31 de diciembre de 2001 y correcciones de errores de 24 de mayo y 2 de julio de 2002.

#### **LEGISLACIÓN AUTONÓMICA CANARIA**

Ley 5/1986, de 28 de julio de 1986, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo. *BOC* 90, de 1 de agosto de 1986.

Decreto 22/1987, de 13 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Ley del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo, de la Comunidad Autónoma de Canarias. *BOC* 33, de 18 de marzo de 1987.

Ley 8/1988, de 12 de diciembre de 1988, de modificación parcial de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo. *BOC* 160, de 16 de diciembre de 1988.

Ley 5/1990, de 22 de febrero, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias. *BOC* 28, de 5 de marzo de 1990.

Ley 3/1991, de 12 de abril de 1991, de modificación de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, y de concesión de un crédito extraordinario a los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 1991, para la subvención a líneas de transporte marítimo regular. *BOC* 52, de 24 de abril de 1991.

Ley 8/1992, de 4 de diciembre de 1992, por la que se modifica la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, se establece un recargo transitorio para los ejercicios de 1992 a 1996 sobre el mismo, y se autorizan determinadas modificaciones a los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 1992. *BOC* 170, de 11 de diciembre de 1992.

Decreto 187/1992, de 15 de diciembre de 1992, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, aprobado por el Decreto 22/1987, de 13 de marzo. *BOC* 179, de 30 de diciembre de 1992.

Ley 2/1994, de 3 de febrero, de Establecimiento y Modificación de Tasas de la Comunidad Autónoma de Canarias. *BOC* 17, de 9 de febrero de 1994.

Ley 5/1994, de 20 de julio de 1994, de autorización al Gobierno de Canarias para la adaptación a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de determinadas disposiciones legales autonómicas. *BOC* 89, de 22 de julio de 1994.

Decreto Legislativo 1/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias. *BOC* 98, de 10 de agosto de 1994 y corrección de errores de 29 de mayo de 1995.

Ley 10/1999, de 13 de mayo, de Codificación del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias. *BOC* 62, de 17 de mayo de 1999.

