ANÁLISIS, PROBLEMÁTICA E INCIDENCIA DEL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DE MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS, EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Enrique Hernández Bento

Jefe del Servicio Central de Información en la Dirección General de Tributos (Consejería de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Canarias). Del Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias, Escala de Administradores Financieros y Tributarios.

Trabajo galardonado con el segundo premio en la II Edición de los Premios de Investigación "Hacienda canaria", año 2001.

SUMARIO

I. Introducción.

II. Primera Redacción.
- A) El problema de la determinación subjetiva
- B) Del carácter de los bienes
- C) El ámbito de aplicación temporal
- D) Delimitación en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados

III. Segunda Redacción.
- A) Restricciones subjetivas
- B) Ampliación de supuestos
- C) Supuestos de pérdida del beneficio Fiscal

IV. Tercera Redacción.
- A) Del carácter de los bienes
- B) Pérdida de la condición de bien de inversión
- C) Exclusión del término "derechos"

V. Cuarta redacción.
- A) Vinculación a la inversión

VI. Quinta redacción.
- A) De algunos requisitos formales
- B) Pérdida de la exención en la modalidad de Operaciones Societarias

VII. Aspecto Económico: El Ahorro Fiscal.

VIII. Gráficas: Evolución del Ahorro Fiscal.

Resumen del contenido:

El autor del trabajo profundiza, a través de su experiencia personal como responsable de la gestión del ITP y AJD en la provincia de Las Palmas, en los distintos problemas, tanto jurídicos como de aplicación práctica, que ha ido planteando el artículo 25 de la Ley 19/94 de modificación del REF desde su entrada en vigor, como consecuencia de la falta de concreción y claridad de la norma.

También el trabajo ofrece datos económicos y porcentuales sobre la distribución y aplicación por tipo de inmuebles sobre los que se aplicó la exención y sobre el ahorro fiscal que ha supuesto para las empresas canarias este beneficio fiscal.

I. INTRODUCCIÓN

La entrada en vigor de la Ley 19/94 de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y, en concreto, su artículo 25, ha tenido una especial incidencia en el esquema de las transmisiones patrimoniales, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, no sólo desde el punto de vista de su aplicación y gestión en el impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino también desde el punto de vista económico. Muestra de ello son los datos facilitados por la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Canarias, a través de su Dirección General de Tributos, sobre el ahorro fiscal que ha supuesto este incentivo fiscal para las empresas establecidas en Canarias. Según datos aproximados, se calcula que se ha dejado de ingresar, por las distintas modalidades impositivas del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sólo durante el año 2000, la cantidad de 11.984 millones de pesetas, sobre unos derechos reconocidos a favor de la Hacienda Pública Canaria por ese impuesto de 32.073 millones de pesetas.

Con este trabajo intentaré profundizar, desde la perspectiva de mi experiencia personal, como responsable durante siete años de la gestión del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la provincia de Las Palmas, en los distintos problemas que se han ido planteando, tanto desde el punto de vista jurídico, como desde el punto de vista de su aplicación práctica dentro de la estructura de dicho impuesto.

Trataré de sintetizar y explicar, de una manera sistemática, el alcance y la controversia que ha producido su aplicación con relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, diferenciando en su estudio las cinco redacciones que ha tenido desde su entrada en vigor, apuntando las dudas que, a mi entender, siguen subsistiendo en su interpretación y aplicación.

Por último, analizaré, desde un punto de vista económico, el ahorro fiscal que ha supuesto, para las empresas establecidas en Canarias, la aplicación de este incentivo fiscal.

Así, aunque uno de los fines manifestados por el legislador en la exposición de

motivos de la Ley 19/94, fue el de "(…) ***armonizar y adecuar coherentemente los márgenes de autonomía derivados de la tradición económica y fiscal canaria... incorporando, para ello, un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que generen verdaderamente decisiones inversoras... que promuevan actividades generadoras de empleo o que acreciente la competitividad interior y exterior de las empresas canarias",*** lo cierto es que, con la redacción original del artículo 25 y sus posteriores modificaciones, aunque se han logrado algunos de esos objetivos, la falta de concreción y claridad de la norma ha dado lugar a situaciones no deseadas, creando incertidumbre e inseguridad en el sector empresarial de las Islas sobre el verdadero alcance de este beneficio fiscal, además de haber generado un terreno propicio a operaciones elusivas del impuesto.

A este respecto, creo que una de las prioridades y objetivos que se deben tener siempre en cuenta a la hora de legislar, en especial, cuando se trata de promulgar normas que supongan un incentivo fiscal, es la de crear normas fiscales claras y concisas que faciliten su correcta aplicación y no generen dudas sobre su verdadero alcance.

Si no es así, uno de los principales instrumentos de política económica con los que cuenta el legislador puede resultar inútil, creando situaciones de inseguridad jurídica en el contribuyente a la hora de tomar sus decisiones inversoras que, además, pueden llegar a generar interferencias en las reglas de libre competencia por las que se rige el mercado y que, en definitiva, acaban desvirtuando la verdadera finalidad de ese beneficio fiscal.

En este sentido, se puede afirmar que el texto original del artículo 25 de la Ley 19/94 fue bastante impreciso y confuso en su redacción. Prueba de ello fueron las posteriores modificaciones en las que se intentaron acotar algunas vías de fraude que se produjeron, así como corregir o introducir algunos supuestos, no contemplados inicialmente, que mejoraran o solucionaran los problemas técnicos derivados de esa primera redacción.

II. PRIMERA REDACCIÓN (Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias)

El período de vigencia de esta redacción abarca desde el día 6 de julio de 1994 al 26 de enero de 1996.

Para explicar los problemas que presenta la redacción original del artículo 25 de la Ley 19/94, reproduciré a continuación su texto, comentando posteriormente las cuestiones más relevantes que plantea:

Incentivos a la inversión.

Artículo 25: " ***Las empresas*** *domiciliadas en Canarias que sean de* ***nueva creación o que, ya constituidas, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones*** *gozarán de exención en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurí-*

dicos documentados, ***en su constitución*** *y en las* ***adquisiciones patrimoniales*** *realizadas durante un período* ***de tres años*** *a partir del* ***otorgamiento de la escritura pública de constitución*** *de las mismas, de bienes o derechos,* ***cualquiera que fuera su naturaleza****, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio canario".*

A) EL PROBLEMA DE LA DETERMINACIÓN SUBJETIVA

Una de las primeras críticas que generó el texto original del artículo 25 de la Ley 19/94 fue la falta de concreción de la norma, para determinar quiénes tenían derecho a disfrutar de la exención.

Así, el término ***"empresa"*** era algo impreciso, ya que no dejaba claro si sólo se refería a entidades con forma mercantil o si, por el contrario, también se podían incluir dentro de su ámbito de aplicación a profesionales y empresarios individuales en el ejercicio de su actividad.

A este respecto, en un primer momento, los órganos encargados de la gestión e inspección del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados adoptaron una interpretación restrictiva de la norma, excluyendo de su aplicación a los profesionales y empresarios individuales.

La razón de esta interpretación la fundamentamos en que, aunque el término "empresa" se pudiese aplicar a todo tipo de ente capaz de realizar una actividad económica, independientemente de la forma que revistiese, la referencia expresa que hacía el artículo al disfrute, "(…) *durante un período* ***de tres años*** *a partir del* ***otorgamiento de la escritura pública de constitución*** *de las mismas* (…)", dejaba entrever que sólo era aplicable a aquellas empresas que revistiesen forma societaria.

Sin embargo, esta postura se tuvo que modificar como consecuencia de varias contestaciones a consultas elevadas al Ministerio de Economía y Hacienda, en las que se estableció que dentro del término "empresa" se debía incluir a empresarios individuales y profesionales en el ejercicio de su actividad.

Ciertamente, la postura que manifestó el Ministerio en estas consultas me pareció, y me sigue pareciendo, carente de todo fundamento jurídico.

Y ello porque no resolvió de una forma coherente la principal cuestión que generaba la aplicación de este beneficio fiscal a los empresarios individuales y a los profesionales: ¿a partir de qué momento se aplicaría la exención? Se ha de recordar aquí que el texto del artículo establecía que se gozaba de la exención *"(…) desde el momento del otorgamiento de la escritura pública de constitución"*.

El Ministerio, arrogándose, en mi opinión, competencias en materia legislativa, resolvió que en los supuestos de empresarios individuales y profesionales se toma-

ría, como momento de la constitución, el alta en el Impuesto de Actividades Económicas.

Esta "solución" generó más controversia y confusión, creando algunas situaciones discriminatorias. Así, las sociedades constituidas en escritura pública, únicamente podían disfrutar del beneficio durante los tres años siguientes, sin posibilidad de poder volver a disfrutar de un nuevo período de exención. Sin embargo, estos límites, en el caso de los profesionales y empresarios individuales, no eran tan nítidos, planteando muchas dudas: ¿el alta en un nuevo epígrafe daba derecho a disfrutar de un nuevo período? En caso de estar dado de alta en varios epígrafes en distintas fechas, ¿cuál de ellas se tendría en cuenta a la hora de establecer el inicio del cómputo del período de los tres años, el último o el que tuviese relación con el bien o derecho adquirido?

Afortunadamente para unos y desgraciadamente para otros, este problema se solucionó, sólo en parte, con la segunda redacción del artículo 25 de la Ley 19/94, a través del Real Decreto Ley 3/1996 de 26 de enero, en el que se sustituyó el término "empresas" por el de "sociedades".

B) DEL CARÁCTER DE LOS BIENES

Determinar qué carácter debían tener los bienes adquiridos para poder acogerse a la exención ha sido, en mi opinión, el mayor problema interpretativo que ha generado el artículo 25 de la Ley 19/94.

Respecto a esta polémica, indicar que el título del artículo, ***"incentivos a la inversión",*** así como la propia exposición de motivos de la Ley 19/94, dejaba, más o menos claro, que se refería a aquellas adquisiciones que se dedicasen a la inversión, esto es, que pasaran a formar parte del proceso productivo de la empresa.

Además, el artículo hacía una referencia explícita al término **"instalación"**, íntimamente ligado al concepto de bien de inversión.

Sin embargo, algo que aparentemente estaba tan claro, el legislador lo complicó al establecer, a continuación, que gozaban de exención ***"(...) las adquisiciones patrimoniales(...) de bienes y derechos, cualquiera que fuera su naturaleza (...)".***

Enseguida se cuestionó si el artículo se estaba refiriendo a la cualidad finalista de los bienes adquiridos (tanto de inversión como circulante) o si, por el contrario, se refería a una cualidad intrínseca de los bienes (muebles o inmuebles).

En este asunto, la postura de la Dirección General de Tributos fue siempre defender el espíritu de la norma, es decir, sólo se podían acoger a la exención las adquisiciones patrimoniales de bienes y derechos que se dedicaran a la inversión.

Esta interpretación dejaba muchas cuestiones en el aire de difícil respuesta, debido a la falta de concreción del propio texto del articulado: ¿qué se entiende por

el término **instalaciones**? ¿Coincide, dicho concepto, con el de **bien de inversión**? ¿Cuáles son los **requisitos de permanencia** que se deben exigir en el activo de la empresa? ¿Qué consecuencia tendría la **desafectación de los bienes a la actividad**?

Todas estas cuestiones que, en la mayoría de los casos, siguieron subsistiendo en la segunda y tercera redacción, se produjeron, a mi entender, debido a una deficiente técnica legislativa, unida a la falta de previsión del legislador, a la hora de acotar las vías de fraude que se generaron como consecuencia de una redacción demasiado ambigua y escueta.

No obstante, algunas de estas cuestiones se fueron aclarando en las posteriores modificaciones. Así, la Ley de acompañamiento a los Presupuestos de 31 de diciembre de 1996 estableció un año de permanencia en el patrimonio de la empresa como plazo mínimo para obtener la condición de bien de inversión, aunque dejó sin contestar, o no aclaró convenientemente, otras cuestiones que venían planteando problemas y que ya he expuesto.

De cualquier forma, el criterio que se mantuvo por parte de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, a través de su Dirección General de Tributos, respecto a la necesidad de que las adquisiciones patrimoniales tuviesen el carácter de bien de inversión, se apoyaba, entre otros criterios, en que el artículo 25 de la Ley 19/94 se refería (y se sigue refiriendo) al término **"instalaciones",** sin que se especificara qué se entiende por tal. Tan sólo precisaba que dichas instalaciones debían traer como causa o motivo *"(…) su ampliación, modernización, o traslado"*, cosa que, por otro lado, parecía obvia, ya que no se me ocurre un supuesto en el que la adquisición de una instalación no suponga, a su vez, una ampliación, modernización o traslado de las mismas.

En cualquier caso, la propia referencia a términos *como ampliación, modernización*, no ha contribuido en nada a la aplicación pacífica de este artículo, al tratarse de conceptos jurídicos indeterminados.

Pues bien, si aceptamos como definición genérica del término "instalación", *el conjunto de estructuras o elementos, más o menos de carácter fijo y estable de la empresa, que permiten la realización de la función típica de la misma, a excepción de la maquinaria propiamente dicha*, podemos concluir que las adquisiciones patrimoniales que supongan para la empresa una ampliación, modernización o traslado de sus instalaciones, siempre supondrán (por su propia definición) la adquisición de un bien de inversión.

Ello no quiere decir, y esto es muy importante, que la adquisición de un bien de inversión cumpla siempre el requisito o la exigencia legal de tratarse de una instalación. Esta circunstancia ha creado situaciones que, en mi opinión, contradicen el verdadero sentido de la norma, al no reconocerse la exención para adquisiciones de

bienes de inversión, por no tener el carácter de instalaciones propiamente dichas.

Parece, pues, que la exención en su primera redacción no se contemplaba en términos absolutos para todo tipo de adquisiciones patrimoniales que realizaran las empresas, pues, de ser así, se estaría contradiciendo *la letra* del artículo que sólo ampararía la adquisición de instalaciones, incluyendo dicho concepto, entre otras, a sucursales, establecimientos, locales, centros de trabajo e instalaciones fabriles en las que se desarrollasen las actividades que tuviesen relación con el objeto social y que, además, supusieran una ampliación, modernización o traslado de las mismas.

No obstante, y aunque en un primer momento pueda parecer que la referencia al término "instalaciones" es bastante restrictiva, cabría plantear aquí una de las principales cuestiones que afectó a la aplicación e interpretación de este artículo. ¿Se debe considerar, dentro del término "instalaciones", el lugar donde se establece la sede social de las empresas? O, dicho de otro modo, ¿la adquisición de un inmueble, por parte de una empresa, con la finalidad de establecer en él únicamente su sede social, se puede considerar como una instalación de la misma?

Si consideramos que, en la sede social, se desarrollan las funciones de dirección de las empresas y que éstas son funciones necesarias para la gestión de las mismas, la única conclusión a la que se puede llegar es que el domicilio o sede social de una empresa se debe considerar como una "instalación" de la misma.

A partir de aquí, es fácil imaginar el inmenso número de adquisiciones de todo tipo de inmuebles (pisos, apartamentos…) que, con la excusa de establecer en ellos la sede social de la empresa, eludían de forma fraudulenta el pago del impuesto, constatándose posteriormente que, en la mayoría de los casos, no desarrollaron actividad alguna.

A raíz de esta interpretación literal y restrictiva del artículo (aplicable únicamente a la adquisición de instalaciones), se plantearon una serie de dudas respecto a la aplicación de la exención en la adquisición de aquellos bienes que, aún teniendo la consideración de bienes de inversión, no tenían el carácter de instalaciones. Concretamente, se plantearon respecto a la adquisición de acciones y respecto a la adquisición de terrenos, con la intención de iniciar la construcción de instalaciones futuras propias de la actividad social.

Respecto a la adquisición de acciones, por lo visto, hasta ahora, al no tener la condición de "instalaciones", en principio, no se tendría derecho a los beneficios fiscales del artículo 25 de la Ley 19/94.

No obstante, se pueden plantear dudas respecto de la adquisición de acciones cuando, por aplicación del artículo 17 del Real Decreto 828/1995, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se considera que el

adquirente es como si hubiese adquirido los inmuebles que conforman el activo de la sociedad vendedora.

En este sentido, si la propia norma reguladora del impuesto asimila un determinado tipo de adquisición de acciones a la adquisición de inmuebles, tributando por los mismos conceptos y tipos impositivos, parece lógico que a efectos del artículo 25 de la Ley 19/94 opere la exención, siempre y cuando los bienes que conforman el activo de la sociedad vendedora supongan indirectamente una *"(…) ampliación, modernización o traslado de las instalaciones (…)"*, de la sociedad adquirente.

Por tanto, en los supuestos de adquisición de acciones que indirectamente supongan la adquisición de inmuebles, regulados en el artículo 17 del Real Decreto 828/1995, tendremos que estar al **destino final** de los inmuebles objeto de transmisión; sólo se aplicara la exención, si se destinan a instalaciones de la compradora.

¿Pero qué ocurriría si, dentro del activo, existen varios inmuebles y sólo parte de ellos se destinan a instalaciones de la sociedad compradora? En estos casos, creo que lo más coherente es aplicar una regla de prorrata, aplicando la exención en el porcentaje que resulte.

Respecto a la adquisición de terrenos, si consideramos la operación como un acto independiente, sin tener en cuenta el destino final que fueran a tener los mismos, es evidente que, al no tener la consideración de instalaciones y haciendo una interpretación literal de la norma, no se tendría derecho a la aplicación de la exención.

No obstante, si consideramos la adquisición de los terrenos como un acto complementario y necesario para la adquisición o ampliación de las instalaciones de la empresa, se podría entender que sí se tiene derecho a la aplicación de la exención.

En este punto, creo que es importante, aparte de otras consideraciones de tipo jurídicas o técnicas, no perder de vista los verdaderos fundamentos o razones de este incentivo fiscal, que se apuntan en la exposición de motivos de la Ley 19/94 como instrumentos de política económica, *"(…)que generen verdaderamente decisiones inversoras…que promuevan actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias.(…)"*.

Desde este punto de vista y siempre teniendo en cuenta el destino que fuesen a tener los terrenos adquiridos, entiendo que se tendría derecho a aplicar la exención.

Sin embargo, esta postura más o menos flexible generó un problema colateral: en el artículo no se establecía ningún plazo que supusiese un límite entre el momento de la adquisición de los terrenos y el inicio de las obras, de tal manera que esta circunstancia podía dar lugar a irregularidades en la posterior aplicación práctica, al no coincidir el destino final de los terrenos

con el manifestado, en un primer momento, por el contribuyente.

Por otro lado, qué ocurriría en el caso de adquisición de terrenos por empresas cuyo objeto social fuese, entre otros, la promoción, construcción y alquiler de viviendas y locales, con la intención de destinar dichas viviendas y locales al arrendamiento, ¿tendrían, en ese caso, derecho al disfrute de la exención?

En estos casos, aunque pudiesen tener la condición de bienes de inversión, no parecía razonable asimilar las viviendas y locales que se explotaban en régimen de arrendamiento por una empresa al concepto de "instalación".

No obstante, toda esta problemática respecto al carácter y naturaleza de los bienes adquiridos sufrió una importante modificación, como consecuencia de la **resolución nº 35/2282/97 de 22 de octubre de 1994 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias**. La cuestión sobre la que se discutía en esta reclamación era, precisamente, si los bienes patrimoniales adquiridos debían tener la condición de bienes de inversión, para poder disfrutar de los beneficios fiscales del artículo 25 de la Ley 19/94.

Además del criterio manifestado por el Tribunal que analizaremos a continuación, es muy significativo que en este fallo no se cuestionase si los bienes adquiridos debían cumplir la doble condición de "instalación" y, por ende, de "bien de inversión", sino que sólo se cuestionaba si de la redacción del artículo 25 se desprendía la necesidad de que los bienes adquiridos tuviesen la condición de "bien de inversión", de forma que confundía el concepto de "instalación" dentro del concepto de "bien de inversión", lo cual, desde mi punto de vista, no siempre es así.

En cualquier caso, a través de esta resolución, el Tribunal Económico aclara que en la primera redacción del artículo 25 de la Ley 19/94 **no se mencionaba, al menos respecto del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos, que la adquisición de los bienes o derechos tuvieran que tener la condición de bienes de inversión, ni se hacía alusión alguna a requisitos de permanencia en el patrimonio de la empresa que consolidasen dicha condición, ni a las posibles consecuencias de su desafección.**

En concreto, en el fundamento jurídico tercero, último párrafo, dice: *"(…) de la lectura de dicho artículo, resulta la especificación de la calificación de bienes de inversión a efectos de la exención en el impuesto General Indirecto Canario,* ***lo que no hace respecto del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que recoge la expresión bienes y derechos de cualquier naturaleza"***.

Aunque el razonamiento utilizado por el Tribunal Económico Administrativo sea bastante discutible, al no haber tenido en cuenta la expresa referencia del artículo 25 de la Ley 19/94 al término "instalación", aparte de no haber profundizado y

valorado el contenido y significado de dicho concepto, lo cierto es que a este fallo le siguieron muchos otros en el mismo sentido, que originaron que los órganos responsables de la gestión e inspección del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la Dirección General de Tributos modificaran su postura en esta cuestión.

C) EL ÁMBITO DE APLICACIÓN TEMPORAL

Uno de los problemas que más me llamó la atención de este primer texto fue el de la **aplicación temporal de la exención**. Esta cuestión se puede plantear a través de dos preguntas: ¿desde qué momento se empieza a disfrutar de la exención y por cuánto tiempo?

Con respecto a estos dos interrogantes, se pueden mantener **dos interpretaciones:**

La primera, la defendieron aquéllos que entendían que el verdadero espíritu de la norma fue incentivar sólo la creación de nuevas empresas y a las que se hubiesen constituido recientemente, dejando fuera a aquéllas que ya estaban consolidadas y que operaban en el mercado hacía muchos años.

Así, interpretaron el artículo de forma literal, de manera que, tanto las empresas de nueva creación como las ya constituidas, gozaban del derecho a la exención *"(…) durante un período de tres años, **a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución** de las mismas, (...)".*

Es decir, las empresas **ya constituidas con anterioridad** a la entrada en vigor de la Ley 19/94 sólo podrían disfrutar de la exención por el período de tiempo que restara (tres años a contar desde su constitución) el día que entró en vigor la Ley 19/91.

Por tanto, se quedaban fuera de la aplicación del art. 25 todas las empresas constituidas con anterioridad al 6 de julio de 1991.

Pero no sólo eso, las empresas que se constituyeron a partir del día 6 de julio de 1991 sólo podían disfrutar de la exención a partir del día 6 de julio de 1994, **por el período de tiempo que les restara de los tres años desde su constitución**.

De manera que, por poner un ejemplo, una empresa constituida el día 8 de julio de 1991 tendría un período de 2 días (7 y 8 de julio de 1994) para poder disfrutar de las ventajas fiscales del artículo 25 de la Ley 19/94.

Aunque el espíritu de la ley pudiera haber sido el de incentivar sólo la creación de nuevas empresas, el resultado al que se llega con esta interpretación me parece incorrecto por las siguientes razones:

En primer lugar, se estaría dando una **retroactividad parcial a la norma**. De manera que, sin saberlo, las empresas que

se constituyeron a partir del día 6 de julio de 1991 empezaron a computar el período de los tres años (desde su constitución), para poder beneficiarse del incentivo fiscal de una norma cuya entrada en vigor se produciría tres años después.

Y utilizo la expresión **retroactividad parcial** porque si, durante ese período de tiempo (desde su constitución), la empresa hubiera realizado cualquier adquisición patrimonial de las que luego se incluyeron en los supuestos del artículo 25 de la Ley 19/94, una vez producida su entrada en vigor, no hubiese podido acogerse a sus beneficios por las operaciones realizadas con anterioridad a dicha fecha. Es decir, la norma sólo tendría efecto retroactivo respecto del cómputo del período de los tres años, pero no respecto de las operaciones que se pudieron haber realizado en ese mismo período.

En segundo lugar, se produce una situación de **discriminación** evidente, no sólo entre las empresas que se constituyeron con anterioridad al día 6 de julio de 1991, las cuales no tuvieron ninguna opción de acogerse a los beneficios fiscales del artículo 25 de la Ley 19/94, sino incluso, respecto de aquellas que se constituyeron a partir del 6 de julio de 1991, ya que, en la práctica, cada una tendría, sin saberlo, un período de disfrute equivalente al resto del plazo de los tres años que le quedase por disfrutar el día 6 de julio de 1994. La **inseguridad jurídica** que produce es evidente.

Además, como ya comenté en el apartado anterior, seguía subsistiendo el problema de la determinación del cómputo del plazo respecto a los empresarios individuales y profesionales, que se "solucionó" con el criterio de tomar como fecha de inicio del cómputo del plazo de los tres años, la fecha del alta en el impuesto de actividades económicas, con todas las controversias que ello supuso.

La segunda interpretación la defendieron aquéllos que entendieron que el legislador pretendió incentivar tanto la creación de nuevas empresas, como la toma de decisiones inversoras de aquéllas que ya estaban constituidas.

Por tanto, se entendió que la norma diferenciaba entre las "**empresas de nueva creación"** y "**las ya constituidas".**

Para las primeras, el beneficio empezaría a operar desde el momento del otorgamiento de la escritura de constitución y por un período de tres años.

Así, la norma establecía: *"(...)gozarán de exención (...) en las adquisiciones patrimoniales realizadas durante un período de tres años* ***a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución de las mismas(...)"****.*

Es decir, a las empresas de nueva creación, desde el momento de la escritura de constitución, se les abriría **un *paraguas fiscal*** de tres años durante el cual, todo tipo de adquisición que dedicasen a la inversión quedaría exento del pago del impuesto. Hasta aquí todo claro.

Pero... transcurrido ese plazo, ¿se podría volver a abrir ese paraguas?

Para contestar esta pregunta, vamos a analizar el problema del segundo grupo de empresas, es decir, las ya constituidas en Canarias en el momento de la entrada en vigor de la Ley 19/94.

Con respecto a éstas, parecía que el legislador se hubiera olvidado de establecer el momento a partir del cual podían empezar a disfrutar de la exención, ya que el artículo sólo menciona el momento de la constitución.

Por tanto, **el único momento que se podría entender que iniciaba el período de exención para estas empresas sería el de la "(...) *ampliación, modernización o traslado de sus instalaciones".***

Es decir, cuando la adquisición patrimonial se realizara con el fin de ampliar, modernizar, o como consecuencia de un traslado de instalaciones, las empresas que no fueran de nueva creación gozarían de la exención en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el sólo hecho de destinar el bien a cualquiera de esos tres fines; o, lo que es igual, cualquier adquisición de un bien de inversión estaría exenta del pago del impuesto, ya que la propia naturaleza del bien adquirido supondría de alguna forma la ampliación, modernización o el traslado de sus instalaciones.

Ahora bien, **¿por cuánto tiempo se abriría el paraguas fiscal para este tipo de empresas (las ya constituidas)?** Según el propio texto del artículo, no se abriría, ya que sólo habla del momento de la constitución de la empresa y, como hemos comentado, estas empresas se habían constituido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/94.

De todas formas, en la práctica esta circunstancia no influiría de forma negativa en estas empresas ya que, incluso habiendo transcurrido más de tres años desde la última adquisición, podrían seguir disfrutando del beneficio debido a que el único requisito que se les exigiría sería que acreditasen que la nueva adquisición se trataba de una modernización o ampliación de instalaciones.

Y aquí es donde nos encontramos con el trato discriminatorio respecto a las empresas de nueva creación.

Así, las que fuesen de nueva creación gozarían de la exención a partir de la escritura de constitución y por un período de tres años, y las ya constituidas no tendrían ningún tipo de limitación a este respecto, simplemente bastaría con que acreditasen que, con la compra, se ampliaban o modernizaban sus instalaciones.

Con respecto a esta controversia, también se podría interpretar que las de nueva creación se podían acoger a la exención fuera del período de los tres años siguientes, siempre que acreditaran que era con el fin de ampliar o modernizar las instalaciones, pero admitir esta solución sería igual que admitir o desvirtuar el límí-

te de los tres años que se estableció por el legislador, dejando sin contenido "de facto" el requisito temporal.

D) DELIMITACIÓN EN LA MODALIDAD DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Desde la entrada en vigor del artículo 25 de la Ley 19/94, se planteó la posibilidad de aplicar la exención a una serie de operaciones sujetas al concepto de Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de documentos notariales y que estaban relacionadas o complementaban las de adquisiciones de bienes o derechos. Concretamente, se cuestionó respecto de las siguientes operaciones:

Préstamos Hipotecarios asociados a la compra de un bien de inversión.

Declaraciones de Obra Nueva realizadas por empresas que, posteriormente, dedicarían los inmuebles construidos a la explotación o arrendamiento.

Las Divisiones Horizontales de esos mismos inmuebles.

A este respecto, aunque era cierto que el artículo 25 de la Ley 19/94 establecía la exención, tanto en la modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa como en la de Actos Jurídicos Documentados, no era menos cierto que, solamente, se establecía la exención para la **adquisición** de bienes y derechos.

Entonces, la cuestión era determinar si alguna de esas operaciones se podía encuadrar dentro del concepto de ***adquisición de bienes o derechos*****.**

La postura, tanto de la Dirección General de Tributos como del Ministerio de Economía y Hacienda, manifestada en contestación a varias consultas, fue la de no incluir estas operaciones dentro del ámbito de aplicación de la exención, al entender que no se podían considerar como adquisiciones de bienes o derechos.

No obstante, y aunque desde un punto de vista objetivo esta cuestión no era discutible, parece que no es del todo lógico que el legislador haya dejado fuera del ámbito de aplicación del artículo 25 de la Ley 19/94 una serie de actuaciones íntimamente ligadas o complementarias de la inversión.

Así, las únicas operaciones que se pudieron encuadrar dentro de la modalidad de los Actos Jurídicos Documentados y que, además, se trataban de la adquisición de un bien o derecho eran las primeras entregas de inmuebles realizadas por un promotor o las segundas, o ulteriores, entregas en las que se hubiese ejercido el derecho a la renuncia a la exención del Impuesto General Indirecto Canario, las cuales estaban sujetas al mismo (y, por tanto, no sujetas a la modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa), siempre que se cumpliesen los requisitos exigidos en el artículo 72 del Real Decreto 828/1995, por el que se aprobó el Reglamento del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (que se hubiese otorgado en documento público,

fuese inscribible en registro público, y tuviese contenido económico) sujeta al concepto de Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Documentos Notariales.

III. SEGUNDA REDACCIÓN (Real Decreto Ley 3/1996, de 26 de enero)

Su período de vigencia abarca desde el día 27 de enero de 1996 hasta el 31 de diciembre de ese mismo año.

Una de las novedades más importantes de la nueva redacción de 26 de enero de 1996 fue la introducción de un nuevo supuesto de exención: **la ampliación de capital** y, ello, por dos razones fundamentales:

- En primer lugar, porque supone la **consolidación en el tiempo** de este beneficio fiscal, debido a que, aunque en un principio se diseñó con una clara limitación temporal (sólo era posible disfrutarlo durante tres años a partir del momento de la constitución de la sociedad), con la nueva redacción se puede disfrutar ilimitadamente en el tiempo, siempre que se realicen ampliaciones de capital a medida que se van cumpliendo los períodos de tres años.

- En segundo lugar, porque solucionó el problema de las sociedades constituidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/94 de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que, como ya vimos, en la práctica no pudieron acogerse a este beneficio fiscal. Ahora, con la nueva redacción, ampliando el capital social, pueden empezar a gozar de los beneficios de este incentivo fiscal.

Sin embargo, la mayor crítica que se puede hacer a la segunda redacción del artículo 25 de la Ley 19/94 fue que no se aprovechara, esta oportunidad, para clarificar uno de los principales problemas que se apuntó desde su entrada en vigor y que ya hemos comentado: el relativo a cuál debía ser el carácter de los bienes adquiridos.

En este sentido, es muy clarificadora la **Resolución nº 38/1652/98 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias**, en la que aplica idénticos fundamentos a los utilizados en la nº 35/2282/97, ya analizada con anterioridad.

Así, en un supuesto en el que se discutía la posible aplicación del artículo 25 de la Ley 19/94, con respecto a la adquisición de unos inmuebles en diciembre de 1995 (en vigor la primera redacción) y su posterior venta antes del transcurso de un año natural (en vigor la segunda redacción), el Tribunal **reitera la falta de concreción del artículo en cuanto al carácter y naturaleza de los bienes que se adquieren** y manifiesta la inexistencia de cualquier tipo de limitación temporal respecto al tiempo que deben permanecer esos bienes o derechos en el patrimonio de la empresa adquirente. En concreto, el

fundamento tercero dice: *"(…) Ajustándonos a los estrictos términos del precepto, de ninguna de las dos redacciones* (se refiere a la de la Ley 19/94 de 7 de julio y su posterior modificación mediante Real Decreto 3/96 de 26 de enero)*, vigentes la primera en la fecha de constitución de la sociedad y de la compra, y la segunda en la fecha de la venta, se desprende una limitación en el tiempo en que los bienes adquiridos, beneficiándose de esta exención, debieran permanecer en el patrimonio de la sociedad adquirente. Sólo en la segunda versión del precepto se incluyó un segundo párrafo, en que se exige la permanencia del domicilio fiscal de la sociedad beneficiada por la exención, en el territorio de las Islas Canarias, durante un plazo de cinco años, desde el otorgamiento de la escritura de constitución o ampliación de capital, pero ninguno, en cambio, en relación con el mantenimiento de la propiedad de los bienes adquiridos (…)".*

Analicemos, a continuación, de forma más detallada, cómo influyó este segundo texto del artículo 25 de la Ley 19/94, que quedó redactado de la siguiente forma:

"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,*** *en las adquisiciones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que fuera su naturaleza, que estuvieran situadas, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio canario, durante un período de tres años a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución o* ***de ampliación de capital.***

Dicha exención quedará sin efecto, con ingreso del gravamen que hubiera correspondido y de sus correspondientes intereses de demora, cuando trasladen su domicilio fiscal o su establecimiento permanente fuera del territorio de Las Islas Canarias, en un plazo de cinco años desde la fecha de otorgamiento de la escritura pública de constitución o ampliación de capital.

Las exenciones previstas en este artículo se aplicarán igualmente a los establecimientos permanentes, tanto si pertenecen a empresas domiciliadas en España como a sociedades no residentes".

A) RESTRICCIONES SUBJETIVAS

El primer cambio supone una restricción subjetiva en la aplicación del artículo 25 de la Ley 19/94, ya que sustituye el término "empresa" lo por el de **"sociedades".**

Esto, en mi opinión, vino a contradecir en cierta medida el espíritu inversionista que, desde un principio, se pretendió por el legislador, ya que, desde un punto de vista objetivo, la actividad económica creadora de riqueza y generadora de empleo se desarrolla independientemente de la forma que revista, tanto en el ámbito de las "sociedades" como en el ámbito del

"empresario individual" e incluso en el de los "profesionales". Ejemplo de ello es la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2000 que, a su vez, vino precedida de varios pronunciamientos jurisprudenciales en la misma dirección.

A este mismo respecto, es muy relevante el cambio conceptual introducido a raíz de la última reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 40/1998 de 9 de diciembre, al terminar con la distinción existente entre actividad empresarial y profesional, introduciendo un único y nuevo concepto: el de **actividad económica**.

Este cambio en el impuesto más importante de nuestro sistema tributario se justificó en la necesidad de evitar las discriminaciones que se estaban produciendo entre ambas actividades que, por otro lado, eran de difícil justificación en un sistema tributario en el que rigen los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica.

De cualquier forma, a partir de la entrada en vigor de esta nueva redacción, quedan fuera del ámbito de aplicación de la exención las adquisiciones patrimoniales de bienes o derechos realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, **siendo imprescindible tener forma societaria para poder disfrutar de la exención**.

En este sentido, es muy interesante analizar cómo evolucionó la presentación de las operaciones de constitución de sociedades, en las Oficinas Gestoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de ambas provincias.

OFICINA GESTORA DEL ITP Y AJD DE LAS PALMAS

	1994	1995	1996	1997
Constitución de Sociedades Limitadas.	2.439	2.015	2.002	2.106
Constitución de Sociedades Anónimas.	262	170	144	117
Total Constitución de Sociedades.	**2.701**	**2.185**	**2.146**	**2.223**

OFICINA GESTORA DEL ITP Y AJD DE STA. C. DE TENERIFE

	1994	1995	1996	1997
Constitución de Sociedades Limitadas.	2.019	2.385	2.331	2.563
Constitución de Sociedades Anónimas.	91	131	108	86
Total Constitución de Sociedades.	**2.110**	**2.516**	**2.439**	**2.649**

TOTAL OFICINAS GESTORAS DEL ITP Y AJD.

	1994	1995	1996	1997
Constitución de Sociedades Limitadas.	4.458	4.400	4.333	4.669
Constitución de Sociedades Anónimas.	353	301	252	203
Total Constitución de Sociedades.	**4.811**	**4.701**	**4.587**	**4.872**

Como se observa, y aunque en un primer momento parezca sorprendente, de la lectura de estos datos no se desprende que la restricción subjetiva, introducida en el nuevo texto del artículo 25 de la Ley 19/94, afectara de forma significativa al número de sociedades de nueva creación que se estaban realizando durante esos años. Incluso, se produce una pequeña disminución entre el ejercicio 1995 y 1996, lo cual indica que no se generó una corriente de transformaciones de empresarios individuales y profesionales a sociedades limitadas o anónimas que, por otro lado, hubiera sido normal, para que los primeros pudiesen seguir disfrutando de los incentivos de este artículo.

Sin embargo, y utilizando términos bursátiles, esta "corrección" ya había sido asumida por el mercado con anterioridad, por los efectos de un incentivo de mayor peso que el artículo 25 de la Ley 19/94: **La Reserva para Inversiones en Canarias.**

A este respecto, debo recordar que la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias que se regula en el artículo 27 de la misma Ley, suscitó, desde su entrada en vigor en julio de 1994, una enorme conflictividad en su interpretación, circunstancia contrastada por las reiteradas consultas de los contribuyentes sobre todos los aspectos de su regulación y por el elevado número de reclamaciones planteadas a los Tribunales Económico-administrativos.

En concreto, uno de los problemas que generó más conflictividad fue el relativo a qué contribuyentes podían acogerse a este incentivo. Así, los órganos responsables de la gestión de los impuestos a los que afectaba este incentivo (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades) interpretaron que la referencia que hacía el apartado 9 del artículo 27 a las **"actividades empresariales",** excluía de su aplicación a todos los profesionales y personas físicas que desarrollaran otra actividad distinta de la calificada como empresarial.

En definitiva, esta interpretación restrictiva - que quedó solucionada por la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al sustituir la referencia a "actividades empresariales" por "actividades económicas", comprensiva tanto de las actividades empresariales en sentido estricto como de las profesionales - dio lugar a que muchos de los afectados adoptaran forma societaria, durante esos primeros años de incertidumbre (1994 y 1995), con el fin de poder disfrutar de los incentivos fiscales de la RIC.

Volviendo al análisis del artículo 25 de la Ley 19/94 y al problema de la restricción subjetiva, otra cuestión que se planteó fue determinar el **alcance del término "sociedad" ¿Sólo sería aplicable la exención a las sociedades mercantiles o, por el contrario, se podría aplicar a otro tipo de sociedades?**

Para contestar a esta pregunta, fue imprescindible analizar el contenido del ar-

tículo 55 del Real Decreto de 29 de mayo de 1995, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el cual, a la hora de determinar el concepto de sociedad, no sólo se refiere al término sociedad en sentido estricto, sino que asimila a dicho concepto una serie de "entes" que no tienen la consideración propia de sociedad.

En concreto: las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, los contratos de cuenta de participación, la copropiedad de buques y las comunidades de bienes, tanto las constituidas por "actos ínter vivos", como las constituidas por "actos mortis causa", se consideran sociedades, a efectos del impuesto.

Por esta razón, parece lógico concluir que, si la ley del impuesto sujeta a gravamen a este tipo de entidades, **la exención contemplada en el artículo 25 también les sea de aplicación,** al igual que a todo tipo de sociedades, tanto a las sociedades mercantiles como a las civiles. Sin embargo, la constitución de este tipo de sociedades, por lo general, no se instrumentaban en documento público, lo cual originó que sólo se pudiesen acoger a la exención del artículo 25 aquéllas que se constituyeron a través de escritura pública, dado que el beneficio fiscal sólo se podía disfrutar *"(…) durante un período de tres años a partir del otorgamiento de la* ***escritura pública de constitución*** *o de ampliación de capital".*

Además, el alcance de la asimilación de las sociedades citadas, en especial respecto de las sociedades civiles, planteaba la duda de si era posible la tributación por cualquiera de los hechos imponibles de la modalidad de operación societaria, recogidos en el texto de la Ley del impuesto y, en especial, respecto de la constitución y aumento de capital que, en definitiva, eran los que podrían haber disfrutado del beneficio fiscal del artículo 25 de la Ley 19/94, lo que debemos admitir, siempre y cuando los actos gravados fueran susceptibles de producirse en la vida de estos entes, teniendo en cuenta que algunos de ellos, como por ejemplo la ampliación de capital, difícilmente pudieran llegar a afectarles.

En este sentido, el artículo 55.2 del Real Decreto 828 de 29 de mayo de 1995, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que: *"Cuando lo permita la peculiaridad propia del régimen jurídico de la entidad de que se trate, la equiparación alcanzará a todos los supuestos contemplados en el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias".*

Como decía, esta cuestión tenía y tiene cierta relevancia respecto de las sociedades civiles y, en concreto, respecto de la constitución de las mismas, puesto que aunque ha quedado clara su sujeción al gravamen por la modalidad de operación societaria, cabe plantearse si les puede ser de aplicación el artículo 25 ya que, por lo general, la constitución de las sociedades civiles, como ya comenté, no se instrumentan en documento público, lo cual origina serias dudas sobre la posible

aplicación de ese beneficio fiscal, teniendo en cuenta que el texto del artículo establece que la exención se gozará, *"(…) durante un período de tres años a partir del otorgamiento de la* ***escritura pública de constitución*** *o de ampliación de capital".*

A este respecto, el artículo 1667 del Código Civil establece que: *"La sociedad civil se podrá constituir en cualquier forma, salvo que se aporten a ella bienes inmuebles o derechos reales, en cuyo caso será necesaria la escritura pública",* de manera que esta circunstancia de **la documentación, o no, en escritura pública será determinante** a la hora de sujetar a gravamen dicha operación, siendo igualmente determinante a la hora de poder aplicar, o no, la exención del artículo 25.

Este criterio, ha sido respaldado por el Ministerio de Economía y Hacienda a través de la consulta de 16 de abril de 1996, en la que estableció que el concepto de sociedad es aplicable *"(…) a todo tipo de sociedades, tanto civiles como mercantiles"*, por lo que la constitución de sociedades civiles quedaría dentro del ámbito de aplicación del artículo 25, siendo imprescindible, para poder acogerse a los beneficios fiscales de dicho artículo, **que la constitución se haga mediante escritura pública notarial**, *"(…) por lo que en el caso de constitución en documento privado no se tendría derecho al beneficio correspondiente".*

Otro problema que se planteó fue la aplicación de este incentivo fiscal a las **sociedades "en formación" y a las sociedades irregulares**. A este respecto, debemos señalar que la normativa propia del ámbito mercantil, que no es otra que el Código de Comercio y la legislación propia de las Sociedades Anónimas y Limitadas, exige, en su artículo 119, la obligación de constituirse en escritura pública e inscribirse en el Registro Mercantil para obtener personalidad jurídica propia. Por esta razón, hubo dudas respecto a si, durante el tiempo transcurrido entre la escritura de constitución y su inscripción registral (sociedad en formación), era posible aplicar los beneficios fiscales del artículo 25 de la Ley 19/94.

La solución a esta cuestión se resolvió a través de una contestación de fecha de 15 de abril de 1997, de la Dirección General de Tributos de la entonces Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, a una consulta planteada en el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario, pero que, al versar sobre una cuestión conceptual, entiendo que era y es aplicable, también, en el ámbito del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En definitiva, el criterio establecido en dicha contestación fue: *"(…) que a las sociedades en formación, como forma societaria transitoria en constitución, (…), les es de aplicación la exención del artículo 25 de la ley 19/94, (…), a partir del momento del otorgamiento de la escritura pública de constitución. En caso de no producirse dicha inscripción, por verificarse la voluntad de no inscribirse o por transcurrir un año desde el*

otorgamiento de la escritura constitutiva, sin haber sido solicitada su inscripción y, por tanto, tomando la consideración de sociedad irregular conforme el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, no será de aplicación la exención mencionada y quedará sin efecto, con ingreso del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, por todas aquellas operaciones a que se hubiese aplicado exención como sociedad en formación".

Similar criterio se mantuvo con relación a las sociedades mercantiles calificadas de **"mera tenencia de bienes",** al no existir ninguna mención explícita en el texto del artículo 25 que las excluyera de su aplicación.

Sin embargo, creo que este criterio no es del todo correcto. Si entendemos que las sociedades de "mera tenencia de bienes" son aquéllas cuya actividad se centra en el mantenimiento y gestión de un patrimonio personal, sin realizar ningún tipo de actividad económica, los bienes adquiridos por dicha sociedad, directamente, o a través de una ampliación de capital, no podrán ser considerados, en ningún caso, como bienes de inversión, por lo que en mi opinión, en ningún caso, les sería de aplicación la exención del artículo 25 de la Ley 19/94.

Otra duda que se planteó fue la posible inclusión, dentro del concepto de sociedad, de las **cooperativas**. En mi opinión y desde un punto de vista de técnica legislativa, las cooperativas deberían haber quedado fuera del ámbito de aplicación del artículo 25 por varias razones:

En primer lugar, el término sociedad, frente al de cooperativa, es puramente ***mercantilista***, lo que, a su vez, implica un sentido de ánimo de lucro, el cual está menos acentuado en las cooperativas. Mientras en la "sociedad" los socios se unen con el fin de obtener una ganancia, en la **"cooperativa", los fines suelen ser diferentes** (lograr una mejor distribución del producto, obtener mejor rendimiento, mayor fuerza de negociación para fijar precios o condiciones del producto, etc.).

En segundo lugar, la propia normativa del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ya **protegía fiscalmente a las cooperativas** mediante la Ley 20/1990 de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, reconociendo beneficios fiscales en las operaciones de adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

B) AMPLIACIÓN DE SUPUESTOS

Como ya hemos dicho, una de las novedades más importantes de la nueva redacción de 26 de enero de 1996 fue la introducción de un nuevo supuesto de exención, dentro de la modalidad de operaciones societarias: l**a ampliación de capital.**

De esta manera, la extensión del beneficio fiscal a las sociedades que efectua-

sen **ampliaciones de capital**, además de suponer un nuevo incentivo sobre una de las operaciones íntimamente ligadas a la capacidad inversora de las sociedades, solucionó el problema existente respecto de aquellas sociedades ya constituidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/94, las cuales no podían acogerse a dicha exención, al no cumplir el requisito del ámbito temporal de aplicación de dicho beneficio.

Así, habíamos visto que las sociedades de nueva creación gozaban de la exención, desde el momento de la constitución y por un periodo de tres años. **Ahora, las sociedades ya constituidas podrán gozar de esa misma exención desde el momento en que realicen una ampliación de capital y, también, por un período de tres años**.

Además, con esta modificación, se ofrece la posibilidad a todas las sociedades, tanto a las de nueva creación como a las ya constituidas que ya hubieran agotado el período del "paraguas fiscal" de los tres años, de volver a activarlo o disfrutarlo, simplemente realizando una ampliación de capital, es decir, se modifica el carácter temporal limitado que hasta ahora tenía el artículo 25 (tres años), dotando a este incentivo fiscal de una vigencia ilimitada en el tiempo, siempre que se realice la oportuna ampliación de capital.

En este sentido y argumentando el carácter ilimitado en el tiempo de la exención, se cuestionó si era necesario que las sociedades, habiendo sido constituidas en el período de vigencia de la primera redacción y habiendo superado ya el período de los tres años desde su constitución, ampliaran su capital para volver a disfrutar de un nuevo período de tres años o si, por el contrario, esta exigencia sólo afectaba a las sociedades constituidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/94.

Tal y como se comentó al tratar la problemática de la aplicación temporal del artículo 25 de la Ley 19/94 en su primera redacción, los principios de equidad y justicia tributaria, así como el de seguridad jurídica y el principio de interpretación literal de las normas, tantas veces argumentado en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, aconsejaban exigir, una vez agotado el período temporal de los tres años, la necesidad de realizar una ampliación de capital si se deseaba volver a disfrutar de un nuevo período de exención.

Por tanto, podemos afirmar que la norma está obligando, o "presionando fiscalmente", a las sociedades que se encuentren en esa tesitura a realizar *ampliaciones de capital forzadas*, con el fin de activar de nuevo el período de los tres años.

A este respecto, es interesante analizar la evolución que tuvo, en las oficinas gestoras del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de Las Palmas y de Santa Cruz de Tenerife, el número de operaciones presentadas por la modalidad de ampliación de capital durante esos años.

OFICINA GESTORA DEL ITP Y AJD DE LAS PALMAS

	1994	1995	1996	1997
Constitución de Sociedades Limitadas	236	250	262	413
Constitución de Sociedades Anónimas	248	176	289	196
Total de Ampliaciones de capital	**484**	**426**	**551**	**609**

OFICINA GESTORA DEL ITP Y AJD DE STA. C. DE TENERIFE

	1994	1995	1996	1997
Constitución de Sociedades Limitadas	188	267	339	440
Constitución de Sociedades Anónimas	102	163	165	153
Total de Ampliaciones de capital	**290**	**430**	**504**	**593**

TOTAL OFICINAS GESTORAS DEL ITP Y AJD

	1994	1995	1996	1997
Constitución de Sociedades Limitadas	424	517	601	853
Constitución de Sociedades Anónimas	350	339	454	349
Total de Ampliaciones de capital	**774**	**856**	**1.055**	**1.202**

Como se observa en el cuadro de los datos relativos a ambas Oficinas Gestoras, el número de operaciones de ampliación de capital entre los años 1995 y 1996 se incrementó en más de un **23%** y, en el periodo que media entre 1995 y 1997, en un **40%.**

Otra cuestión que se planteó fue si la exención contemplada en el artículo 25 de la Ley 19/94, respecto a la ampliación de capital, era aplicable a todo tipo de ampliación de capital.

A este respecto, la doctrina mercantilista define "el aumento de capital" como aquella operación jurídica por la cual se eleva la cifra de capital que figura en los estatutos, destacando, asimismo, que no siempre implica un correlativo aumento del patrimonio de la sociedad, porque puede ocurrir que los fondos con los que se desembolse el nuevo capital ya estén incorporados al patrimonio de la empresa con anterioridad (Reservas) e, incluso, que se limite a disminuir el pasivo del Balance (Deudas).

El Derecho positivo así lo recoge en el artículo 73.2 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, de 23 de marzo de 1995: *"(…) el contravalor del aumento del capital social podrá consistir tanto en nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio social, incluida la aportación de créditos contra la sociedad, como en la transformación de reservas o beneficios que ya figuraban en dicho patrimonio".*

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 151 de la Ley de Sociedades Anó-

nimas, recogida en el Decreto Legislativo 1564/1989.

Por otro lado, el artículo 23 de la Ley General Tributaria exige que la interpretación de las normas tributarias se realice con arreglo a criterios admitidos en Derecho, entre los que tienen una importancia esencial los contenidos en el artículo 3 del Código Civil, según el cual: *"(…) las normas se interpretarán según el sentido propio de las palabras, (…)".*

El Tribunal Supremo ha señalado, en Sentencia de 19 de octubre de 1981, que "la primera y preferente regla interpretativa es la literal, de modo que, si los términos de la Ley son claros, ha de estarse al sentido gramatical de sus términos". Asimismo, en Sentencia de 3 de mayo de 1968 señala que: *"(…) el mecanismo interpretativo no debe ponerse en marcha si la norma legal aparece redactada con tal claridad que su contenido, alcance, sentido y ámbito material se deducen del texto de manera patente"*.

El Alto Tribunal ha señalado, expresamente, la aplicabilidad del aforismo jurídico *"Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus"* (donde la ley no distingue, tampoco nosotros debemos distinguir) fundado en que, si el legislador hubiera querido distinguir o admitir excepciones, hubiera hecho las salvedades oportunas, en vez de expresarse en términos generales.

En definitiva, puesto que la redacción del artículo 25 de la Ley 19/94 señala, literalmente, que las sociedades domiciliadas en Canarias que realicen una ampliación de capital gozan de exención en el impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con relación a dicha ampliación de capital, se debe considerar que **la exención afecta a todas las formas de ampliación que contempla la normativa mercantil**, incluso, a aquéllas que se realicen mediante la aportación de bienes patrimoniales, aunque aquí, como ya comenté anteriormente, tiene ciertos límites (siempre que los bienes aportados se afectasen a la actividad económica de la sociedad).

Por último, cabría plantearse si existe algún límite temporal que afecte a la propia ampliación de capital. Siguiendo la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en cuanto a la interpretación literal de las normas, de la redacción contenida en el Real Decreto Ley 3/1996 no se desprende límite temporal alguno para la exención de las ampliaciones de capital que cumplan los requisitos establecidos en la norma. El único plazo citado en la misma, de tres años contados a partir de la escritura pública de constitución o de ampliación de capital, se debe entender referido a la exención aplicable a las adquisiciones patrimoniales de bienes y derechos.

La misma cuestión se planteó respecto a si se debía exigir que la totalidad del importe de la ampliación de capital se dedicase a la adquisición de bienes de inversión. Es decir, que existiese cierta vinculación entre la ampliación y las decisiones inversoras de la sociedad, a la hora de adquirir elementos patrimoniales. En este

sentido, del texto del artículo 25 de la Ley 19/94 no se desprende ninguna exigencia respecto a la cuantificación de la misma, ni a la necesidad de aplicarla, en parte, o en su totalidad, a la adquisición de bienes de inversión.

No obstante, la redacción, dada por el **Real Decreto Ley 7/1998 de 19 de junio,** introdujo la necesidad de que existiera cierta vinculación entre el capital ampliado y las decisiones inversoras, para poder aplicar la exención del artículo 25 de la Ley 19/94.

C) SUPUESTOS DE PÉRDIDA DEL BENEFICIO FISCAL

Con respecto al texto anterior, se incluyen dos supuestos de pérdida de la exención como consecuencia ***"(...) del traslado del domicilio fiscal o del establecimiento permanente fuera del territorio de Las Islas Canarias".***

En un primer momento, parecería que se produce una incongruencia por parte del legislador, ya que introduce un nuevo elemento, como es el del "establecimiento permanente" que no tiene, en principio, cabida en el esquema general de la exención, ya que el artículo, en su inicio, sólo menciona a las sociedades domiciliadas en Canarias.

La referencia al concepto de *establecimiento permanente* sólo sería justificable si se permitiera disfrutar de la exención a sociedades "no residentes" en Canarias, pero que mantuvieran un establecimiento permanente en territorio canario.

Sin embargo, en el tercer párrafo del artículo se aclara este problema, al ampliar la posibilidad de disfrutar de la exención **a todas las sociedades no residentes (tanto nacionales como extranjeras)** que tengan un **establecimiento permanente** en el territorio de Las Islas Canarias: *"(…)Las exenciones previstas en este artículo se aplicarán igualmente a los establecimientos permanentes, tanto si pertenecen a empresas domiciliadas en España como a sociedades no residentes".*

Por tanto, aunque creo que no fue razonable que la segunda redacción del artículo 25 de la Ley 19/94 excluyera de su aplicación a todas las entidades que no revistiesen forma societaria y no se instrumentasen en documento público, se debe reconocer que, por otro lado, amplió considerablemente el abanico de sociedades que podían acogerse a él, manifestando desde este momento una vocación universal.

Como conclusión, en esta segunda redacción se echó de menos que el legislador no aprovechara esta oportunidad para aclarar, de forma definitiva, la polémica cuestión del carácter que debían tener los bienes adquiridos y la problemática que había suscitado la desafectación de los bienes de inversión adquiridos, o la venta de los mismos, incluyéndolos dentro de los supuestos de pérdida de la exención, ade-

más de establecer unos límites temporales de permanencia en el activo de las sociedades, que hubieran solucionado la mayor parte de las vías de fraude que se venían detectando.

No obstante, la tercera redacción del artículo 25 de la Ley 19/94, a través de la Ley de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para 1997, solucionó, al menos en parte, estas cuestiones.

IV. TERCERA REDACCIÓN (Ley de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para 1997)

El período de vigencia abarca desde el día 1 de enero de 1997 hasta el día 19 de junio de 1998.

La novedad más importante de esta nueva redacción es la clara referencia al carácter que debían tener los bienes adquiridos: *"(…) en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión (…)".*

De esta forma, a través de la ley de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para 1997, publicada el día 31 de diciembre de 1996 (BOE núm. 315), se realizó en su artículo 60 una nueva modificación al artículo 25 de la Ley 19/94, quedando redactado de la siguiente forma:

1. "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 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.***

A los efectos de lo establecido en este apartado, el concepto de bien de inversión será el contenido en la normativa del impuesto General Indirecto Canario.

2. Las exenciones previstas en este artículo quedarán sin efecto, con el ingreso del gravamen que hubiera correspondido y de sus correspondientes intereses de demora, cuando las sociedades adquirentes trasladen su domicilio fiscal o su establecimiento permanente fuera del territorio de las Islas Canarias, en un plazo de cinco años desde la fecha del otorgamiento de la escritura pública de constitución o ampliación de capital.

También quedará sin efecto en el supuesto de que los bienes adquiridos pierdan su condición de bienes de inversión o salgan del territorio canario.

3. Las exenciones previstas en este artículo se aplicarán igualmente a los es-

tablecimientos permanentes, tanto si pertenecen a empresas domiciliadas en España como a sociedades no residentes."

A) DEL CARÁCTER DE LOS BIENES

Tal y como indiqué anteriormente, esta tercera redacción vino a confirmar la interpretación que, desde la redacción original, se adoptó con respecto a la naturaleza finalista de la expresión **"bienes de cualquier naturaleza"**, interpretando, en aquel momento, que sólo se podían haber beneficiado de la exención aquellas adquisiciones patrimoniales que se dedicasen a la inversión.

Por otro lado, el criterio para determinar el concepto de bien de inversión se hace por referencia a la normativa del Impuesto General Indirecto Canario. En este sentido, el art. 40 de la Ley 20/91 de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece en sus apartados 8 y 9 que: *"(…) a los efectos de este impuesto, se consideran de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función,* ***estén destinados normalmente a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumento de trabajo o medios de explotación*** *(…)"*.

Además, excluye del concepto de bien de inversión a aquéllos cuyo valor de adquisición no supere las quinientas mil pesetas.

Por tanto, parece que, para obtener la consideración de bien de inversión, bastará con que permanezca, al menos un año, en el inmovilizado fijo de la sociedad.

Sin embargo, la cuestión no está tan clara, ya que también parece requerir cierta **habitualidad** y **utilización continuada como:** ***"(…) instrumento de trabajo o medio de explotación (…)"***.

Por consiguiente, cabría preguntarse sí bastaría con que el bien, desde un punto de vista contable, estuviese afecto durante un año al inmovilizado de la sociedad o, por el contrario, también sería necesario acreditar su utilización efectiva por ese período de tiempo, para obtener la condición de bien de inversión.

A este respecto, la referencia a la normativa del IGIC y lo que ello suponía, respecto al plazo de permanencia de un año, me pareció, desde un principio, insuficiente, ya que la principal vía de fraude que se había detectado en la aplicación de este incentivo la protagonizaban todas las sociedades relacionadas con el sector inmobiliario, de tal forma que todas aquellas sociedades, constructoras o inmobiliarias se acogían a la exención del artículo 25 de la Ley 19/94, en todas las adquisiciones de inmuebles que realizaban, aunque dichas operaciones no tuviesen una finalidad inversora, sino meramente especulativa.

Pues bien, como hemos visto durante el análisis de los problemas de la primera y segunda redacción, esta situación elusi-

va del impuesto no se pudo evitar, debido a la reiterada jurisprudencia de los Tribunales Económico-administrativos sobre la falta de referencia del artículo 25 de la Ley 19/94 al carácter de los bienes adquiridos.

Con esta nueva redacción, se avanzó en algo: ya existía una referencia al término "bienes de inversión", pero no se avanzó lo suficiente porque, en la práctica, el requisito de un año afecto a la actividad de la sociedad resultó insuficiente y no falto de controversia.

En concreto, a todas las sociedades relacionadas con el sector inmobiliario se les exigía acreditar, además del año de permanencia del bien adquirido en el inmovilizado de la sociedad, su **utilización continuada como: *"(...) instrumento de trabajo o medio de explotación (...)".*** Esto originó que muchas de estas sociedades y otras que se habían creado al abrigo de la falta de concreción de la norma, eludieran el impuesto argumentando que habían tenido contabilizado el bien durante, al menos, un año en el activo de la sociedad.

La forma de proceder de estas sociedades era muy sencilla: modificaban su objeto social, incluyendo en el mismo la actividad de arrendamiento de inmuebles, o cualquier otra, mediante la que pudiesen justificar la afectación del bien a esa actividad, de forma que, ante una eventual investigación de esas operaciones, las sociedades alegaban que los inmuebles adquiridos habían estado dedicados a la actividad de arrendamiento, o como lugar de su sede social, al menos, durante un año, lo cual dejaba sin argumentos a los actuarios para regularizar estas actuaciones claramente elusivas del impuesto.

Se ponderó la posibilidad de exigir que acreditarán documentalmente estos arrendamientos, de tal forma que justificaran que los inmuebles se mantuvieron efectivamente arrendados por ese período, pero las malas experiencias anteriores con los Tribunales, así como el tremendo esfuerzo de medios materiales y humanos que suponía el requerimiento e investigación de todas estas operaciones, aconsejó no llevar a cabo este tipo de actuación.

En definitiva, la determinación de cuándo un bien cumplía con las condiciones del artículo 40 de la Ley 20/91 ha sido el mayor problema que ha planteado el artículo 25 Ley 19/94, dando lugar, a mi entender, a numerosas actuaciones en fraude de Ley.

Prueba de ello son los datos del coste fiscal que supuso la aplicación del artículo 25 de la Ley 19/94, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, diferenciados por tipo de bienes adquiridos, durante los ejercicios 1998 y 1999 (las cuotas se detallan en miles de pesetas), diferenciando los datos relativos a las Oficinas Gestoras y de las Oficinas Liquidadoras (no se incluye las oficinas que facilitaron los datos de forma global, sin diferenciar por tipo de bienes).

APLICACIÓN DEL ART. 25 EN OFICINAS GESTORAS 1998, POR TIPO DE BIENES

	LOCALES	SOLARES	VIVIENDA	RÚSTICAS	OTROS
LAS PALMAS	609.528	468.263	887.084	162.271	13.316
SC TENERIFE	397.257	304.688	202.229	97.145	41.649
TOTALES	1.006.785	772.951	1.089.313	259.416	54.965
%	***31.6***	***24.3***	***34.2***	***8.2***	***1.7***

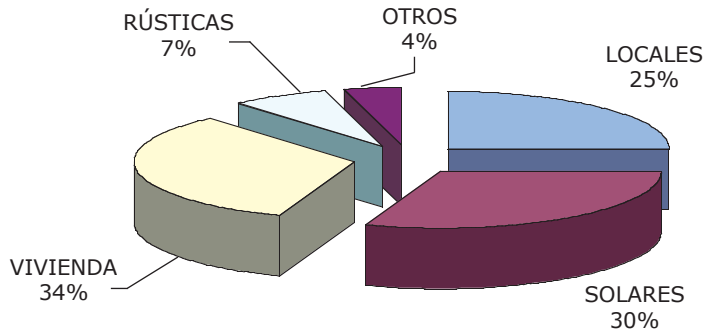
APLICACIÓN DEL ART. 25 EN OFICINAS LIQUIDADORAS 1998, POR TIPO DE BIENES

	LOCALES	SOLARES	VIVIENDA	RÚSTICAS	OTROS
LAS PALMAS	254.770	412.593	390.094	83.385	183.459
SC TENERIFE	245.388	570.777	464.752	87.186	—
TOTALES	500.158	983.370	854.846	170.571	183.459
%	***18.6***	***36.5***	***31.8***	***6.3***	***6.8***

APLICACIÓN DEL ART. 25 EN CANARIAS 1998, POR TIPO DE BIENES

Los porcentajes correspondientes a toda Canarias, en dicho ejercicio, serían:

	LOCALES	SOLARES	VIVIENDA	RÚSTICAS	OTROS
%	***25.1***	***30.4***	***33.0***	***7.3***	***4.2***



Como se observa, los mayores porcentajes se refieren a la adquisición de solares y viviendas, lo cual, no parece coherente con la referencia que hace el artículo al término instalación, y más concretamente, al concepto de bien de inversión.

Esta misma evolución se mantuvo durante el ejercicio 1999.

APLICACIÓN DEL ART. 25 EN OFICINAS GESTORAS 1999, POR TIPO DE BIENES

	LOCALES	SOLARES	VIVIENDA	RÚSTICAS	OTROS
LAS PALMAS	983.762	1.410.801	1.372.972	83.662	29.645
SC TENERIFE	370.079	120.565	293.941	119.433	304.405
TOTALES	1.353.841	1.531.366	1.666.913	203.095	334.050
%	***26.6***	***24.3***	***32.7***	***4.0***	***6.6***

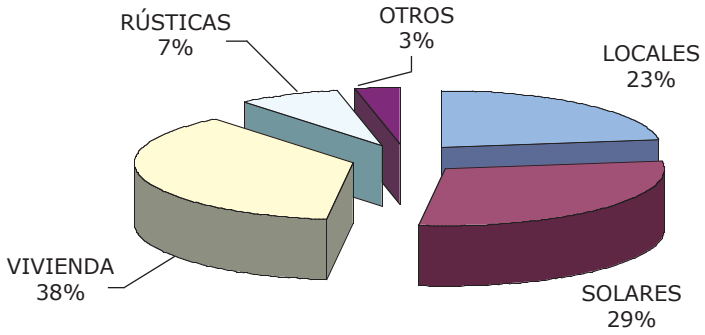
APLICACIÓN DEL ART. 25 EN OFICINAS LIQUIDADORAS 1999, POR TIPO DE BIENES

	LOCALES	SOLARES	VIVIENDA	RÚSTICAS	OTROS
LAS PALMAS	337.768	607.588	970.039	111.294	—
SC TENERIFE	333.244	408.201	523.085	270.615	3.832
TOTALES	671.012	1.015.789	1.493.124	381.909	3.832
%	***18.8***	***28.5***	***41.9***	***10.7***	***0.1***

APLICACIÓN DEL ART. 25 EN CANARIAS EN 1999, POR TIPO DE BIENES

Los porcentajes correspondientes a toda Canarias, en dicho ejercicio, serían

	LOCALES	SOLARES	VIVIENDA	RÚSTICAS	OTROS
%	***22.7***	***29.3***	***37.3***	***7.4***	***3.3***



Los datos del año 1999 reflejan que el destino al que se aplica la exención del artículo 25, evoluciona hacia la adquisición de vivienda (se pasa de un 33% a un 37.3%), manteniendo similar porcentaje, respecto a la adquisición de solares.

Con estos datos, es sorprendente observar, que durante esos dos ejercicios, se produjera un **aumento significativo del valor de la vivienda en Canarias, siendo, a nivel nacional, una de las Comunidades Autónomas en las que dicho incremento fue mayor**.

Esta circunstancia tuvo su origen, a mi entender, en dos factores fundamentales:

- Por un lado, un aumento muy importante de la actividad económica, en especial, del sector de la construcción que, unido a la necesidad de materializar las cantidades dotadas en ejercicios anteriores a la Reserva para Inversiones en Canarias, produjo un movimiento inflacionista en el precio de la vivienda de nueva construcción, por la necesidad de materializar esas dotaciones en activos fijos nuevos.

- Por otro lado, los problemas de definición del artículo 25 de la Ley 19/94 originaron que la mayoría de los empresarios del sector no reflejaran, en el precio final de la vivienda, el ahorro fiscal del que se beneficiaron por la aplicación de este incentivo, obteniendo de esta forma un mayor margen de beneficio.

B) PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE BIEN DE INVERSIÓN

Otro problema que quedó en el aire fue determinar cuáles eran los supuestos de pérdida de la condición de bien de inversión ¿Bastaba que el bien adquirido permaneciera tan sólo un año en el inmovilizado fijo de la sociedad, pudiendo posteriormente desafectarlo, sin que por ello perdiera el derecho a la exención o, por el contrario, la obtención de la condición de bien de inversión no implicaba que su posterior desafectación diera lugar a la pérdida de la exención?

En este sentido, el Ministerio de Economía y Hacienda tuvo el propósito de elaborar un ***informe*** en el que se establecía una clara diferencia entre el concepto de bien de inversión y los requisitos que se deben dar para consolidar esa condición.

Así, en dicho borrador se establecía que una cosa era delimitar el concepto de bien de inversión y otra cuestión diferente era **determinar si existía un plazo en el que debiera considerarse que se ha consolidado la condición de bien de inversión** o, dicho de otra manera, ¿existe algún momento a partir del cual se puede considerar que la adquisición patrimonial ya no puede perder el derecho a la exención, regulada en el artículo 25 de la Ley 19/94, aunque se deje de afectar a la actividad?

Aunque el criterio manifestado por el Ministerio en el borrador era, como ya dije, diferenciar entre el plazo de permanencia exigido para obtener la consideración de bien de inversión y el plazo necesario para consolidar definitivamente la exención, estableciendo unos plazos más amplios para este último caso, lo cierto es que ese informe nunca vio la luz, por lo que no pudo ser utilizado como documento de apoyo en la interpretación y aplicación del artículo 25 de la Ley 19/94.

C) EXCLUSIÓN DEL TÉRMINO "DERECHOS"

Por último, hay que destacar, de esta tercera redacción del artículo 25 de la Ley 19/94, **la desaparición del beneficio fiscal para las adquisiciones de derechos**, lo cual no tiene sentido alguno si lo que se pretendía, por el legislador, era incentivar la toma de decisiones inversoras en Canarias.

Además, esta exclusión supuso un nuevo foco de problemas y entró, además, en clara contradicción con el espíritu que inspira la normativa del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la que las transmisiones de derechos que recaigan sobre bienes inmuebles se equiparan a la transmisión de los mismos.

Este principio, no sólo lo recoge la normativa específica del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sino que es uno de los pilares básicos del sistema tributario Español. Así, el artículo 25 de la Ley General Tributaria nº 230/63, de 28 de diciembre, establece que los impuestos se exigirán conforme a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible: *"(…) el hecho gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados".*

Por tanto, si algunas transmisiones de derechos (las que dan poder de disposición sobre inmuebles) se equiparan, desde el punto de vista fiscal, a la adquisición de esos mismos bienes y el incentivo fiscal del artículo 25 de la Ley 19/94 se dirige y refiere, básicamente, a la adquisición de inmuebles (se desprende de la referencia al término "instalaciones"), no comprendo por qué razón se eliminó este incentivo fiscal para la adquisición de derechos.

En consecuencia, a partir de esta nueva redacción, las adquisiciones de derechos de uso y disfrute, concesiones administrativas y demás derechos que recaían sobre bienes de cualquier naturaleza no gozaron de la exención en el impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

V. CUARTA REDACCIÓN. (Real Decreto Ley 7/1998, de 19 de junio)

Su período de vigencia abarca desde el día 20 de junio de 1998, hasta el día 31 de diciembre 2000.

En esta nueva redacción, se modifica el párrafo segundo del apartado primero del art. 25 de la Ley 19/94 y se añade un párrafo tercero al mismo apartado, todo ello, con la siguiente redacción:

" A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, el concepto de bien de inversión será el contenido en la normativa del impuesto General Indirecto Canario.

La exención del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que proceda aplicar en la modalidad de "operacio-

nes 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".

Del análisis de esta cuarta redacción, podemos hacer las siguientes observaciones:

A) VINCULACIÓN A LA INVERSIÓN

El deseo del legislador es vincular la exención, también en la modalidad de operación societaria, a verdaderas decisiones inversoras, dejando fuera de su ámbito de aplicación la parte del capital que no se destine a adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión, que sirvan para ampliar, modernizar o trasladar las instalaciones de la sociedad. Por tanto, se puede afirmar que la exención regulada en el artículo 25 de la Ley 19/94 tiene, al menos, en lo referente a la modalidad de operación societaria, una marcada vocación **finalista.**

Esta vocación ya quedó claramente establecida en la anterior modificación, respecto de las operaciones sujetas al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas; así se estableció que sólo disfrutarían de este incentivo las adquisiciones de "*(...)* ***bienes de inversión*** *situados en Canarias"*.

Sin embargo, respecto del concepto de operaciones societarias, quedó la duda en cuanto a la parte de capital de las constituciones y ampliaciones de capital, que no se dedicaban a adquisiciones patrimoniales. Cuestión que ha quedado aclarada con esta última modificación.

No obstante, el legislador optó por establecer unos períodos de aplicación escalonada. Así, la exención se aplicará tal y como se venía aplicando (sin vinculación sobre todo el capital) hasta el 31 de diciembre del 2001. Durante el año 2002, se mantendrá la exención sobre el 75% de la cuota resultante de la diferencia entre el capital aportado o ampliado y el que se dedica a la inversión. Y, durante el año 2003, se aplicará la exención sólo sobre el 50% de la cuota resultante.

Sin embargo, el artículo no aclara qué ocurrirá a partir de esa fecha, ya que la expresión utilizada es ***"durante el año 2003"*** y no, ***"a partir del año 2003"***. Lo lógico sería entender que, a partir del año 2004, se mantendrá la exención sobre el 50% de la cuota resultante, pero también se podría entender que se quiere hacer desaparecer el beneficio de forma progresiva, por lo que, a partir de esa fecha, el capital no destinado a inversiones tributaría en su totalidad.

En cualquier caso, lo cierto es que se ha vuelto a producir un fallo en la técnica legislativa, que puede generar situaciones incómodas en un futuro.

Otro problema, que el artículo no aclara, es qué ocurre si del capital de la

constitución o ampliación no se destina absolutamente nada a adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión.

En este supuesto, se podrían plantear algunas preguntas: ¿Se perdería el derecho a beneficiarse de la exención en cuanto a la constitución de sociedad o ampliación de capital, por el concepto de operación societaria? Y, si fuese así, ¿esta pérdida del beneficio determinaría que no se iniciase el cómputo del período temporal de los tres años para la adquisición de bienes de inversión?

Por último, se echa de menos una referencia respecto al tiempo que debe transcurrir entre la constitución o ampliación de capital y la adquisición patrimonial de los bienes de inversión. La cuestión que se nos plantea es: ¿cuánto tiempo debe transcurrir entre la constitución o ampliación de capital y la compra del bien de inversión para poder beneficiarse de la exención?

Aunque no existe referencia a ningún plazo, mi opinión personal es que se debería exigir cierta **inmediatez** entre ambas operaciones, para facilitar el control posterior de la exención.

VI. QUINTA REDACCIÓN. (Real Decreto Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social)

A partir del día 1 de enero de 2001 es el texto que está en vigor.

Esta última redacción del artículo 25 de la Ley 19/94 soluciona, definitivamente, todos los problemas que se vinieron observando en las anteriores redacciones, aunque quedan algunas dudas sobre cuestiones muy concretas.

El actual artículo queda redactado de la siguiente manera:

"Artículo 25.- Incentivos a la inversión.

1. 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 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.

A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, el concepto de bien de inversión será el contenido en la normativa del Impuesto General Indirecto Canario.

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.

2. También estarán exentas del Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes a las sociedades a que se refiere el apartado anterior, que tengan la condición de bienes de inversión para las mismas, con derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los términos previstos en el artículo 29 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, así como las importaciones de bienes de inversión efectuadas por dichas sociedades*.*

En el supuesto de entrega de bienes de inversión y previamente a la misma, la sociedad adquirente deberá entregar a la transmitente una declaración en la que identifique los bienes de inversión y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en este apartado. Las entidades adquirentes tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, en el caso de que, habiéndose expedido el documento a que se refiere este párrafo, no se cumplan los requisitos de la exención o, cumpliéndose, quede ésta sin efecto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3.

En el supuesto de importaciones, la sociedad importadora deberá aportar con ***la declaración de importación la documentación acreditativa de la concurrencia de los requisitos de la exención****.*

3. Los ***bienes de inversión adquiridos o importados 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****. Las actividades de edificación, de instalación o montaje, o de consecución 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 deberán ser acometidos inmediatamente, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones.***

4. Las sociedades adquirentes o importadoras de bienes de inversión 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.

El incumplimiento de los requisitos previstos en el párrafo anterior determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo, con ingreso del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, computándose el plazo de prescripción desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos.

5. Las exenciones previstas en este artículo se aplicarán igualmente a los establecimientos permanentes, tanto si pertenecen a sociedades domiciliadas en España como a sociedades no residentes.

6. 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 exentas del Impuesto General Indirecto Canario conforme a las previsiones de este artículo, realizadas en el año natural, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente".

Lo más destacable de esta nueva redacción es que, aunque se mantiene la referencia al IGIC en la definición del concepto de bien de inversión, se exigen unos límites temporales de permanencia en el activo de las sociedades, equiparando, estos plazos, a los que se establecieron, desde un primer momento, en los incentivos regulados en la Reserva para Inversiones en Canarias (cinco años), estableciendo la pérdida de la exención en caso de incumplimiento.

Del mismo modo, se exige que los bienes de inversión adquiridos **deben entrar inmediatamente en funcionamiento**, salvo que se trate de terrenos adquiridos para su edificación o 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.

Esta referencia "subjetiva" a la inmediatez podría crear problemas en un futuro, en cuanto a su concreción o delimitación temporal, aunque, obviamente, la intención del legislador es clara, en el sentido de acotar o dificultar al máximo las vías de fraude que se venían detectando por la falta de concreción del artículo 25 de la Ley 19/94 en este asunto.

También es destacable la exigencia de una serie de **requisitos formales** que ayudarán a un mayor control de las operaciones que se acojan a este beneficio fiscal.

Por último, es curioso observar el cambio experimentado por el artículo 25 de la Ley 19/94, en cuanto a la extensión de su texto, desde su primera redacción a la actual, lo cual nos da una idea de la escasez y deficiencias que tuvo en sus primeras redacciones.

A) DE ALGUNOS REQUISITOS FORMALES

La exigencia de una serie de requisitos formales tendentes a controlar, de una forma más eficaz, la correcta aplicación de este incentivo fiscal ha sido una de las innovaciones más interesantes de esta última redacción del artículo 25 de la ley 19/94.

A este respecto, es de destacar la obligación que se impone a la sociedad adquirente de los bienes de inversión, de entregar a la transmitente, con carácter previo, una declaración en la que identifique los bienes de inversión adquiridos y en la que manifieste la concurrencia de todos los requisitos de la exención.

Sin embargo, me surge la duda de la exigencia de esta obligación formal, respecto del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que parece que sólo sería exigible a los efectos del Impuesto General Indirecto Canario en las operaciones realizadas por sociedades con derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los términos previstos en el artículo 29 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

La misma duda se podría plantear respecto a la obligación recogida en el apartado sexto del nuevo texto: *"(…)Las sociedades adquirentes o importadoras, así como los empresarios transmitentes establecidos en Canarias, deberán presentar anualmente una declaración en la que se especificarán el número y el importe total de las operaciones exentas del Impuesto General Indirecto Canario conforme a las previsiones de este artículo, realizadas en el año natural, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente".*

Aquí, aunque parece claro que es exigible a todas las sociedades adquirentes, con lo cual, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales podría obligarles la posterior referencia sólo a las operaciones exentas del IGIC, dejaría cercenada la información respecto al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al no incluir las operaciones no sujetas al IGIC y las plenamente sujetas a dicho impuesto (normalmente las primeras entregas de edificaciones).

B) PÉRDIDA DE LA EXENCIÓN EN LA MODALIDAD DE OPERACIONES SOCIETARIAS

El artículo 25 de la Ley de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en su actual redacción, establece una serie de condiciones para que la **constitución** de sociedades y la **ampliación de capital** que realicen las mismas, puedan gozar de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

" *1.* ***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 Jurídi-***

cos Documentados**, en su **constitución**, en la **ampliación de capital (...).

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.

(...)

*4. Las sociedades adquirentes o importadoras de bienes de inversión 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.*

*El incumplimiento de los requisitos previstos en el párrafo anterior determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo, **con ingreso del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, computándose el plazo de prescripción desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos".***

De la lectura del artículo se desprende que, en principio, las únicas condiciones que se deben dar para gozar de la exención en la modalidad de operación societaria son:

- Que el capital de la constitución o ampliación se destine a la adquisición de bienes de inversión, estableciendo unos porcentajes (100, 75 y 50) aplicables a la parte de dicho capital que no se destine a dicho objetivo.

- Que la sociedad o el establecimiento permanente mantenga su domicilio social en Canarias durante un plazo de cinco años.

Aunque la primera condición o requisito no plantee dudas interpretativas importantes, no ocurre lo mismo respecto al requisito de permanencia, ya que el párrafo en el que se establece, lo vincula o lo refiere expresamente a las*"(...)**sociedades adquirentes o importadoras de bienes de inversión**... deberán mantener como mínimo su domicilio fiscal o su establecimiento permanente en las islas Canarias durante un plazo de cinco años(...)",* por lo que cabría plantearse qué ocurriría en el supuesto de aquellas sociedades que, no habiendo adquirido o importado bienes de inversión, incumplan el requisito de permanencia, ¿perderían la exención que disfrutaron en la modalidad de Opera-

ciones Societarias, en la constitución de la sociedad o en las ampliaciones de capital que pudieran haber realizado?

Si, además, tenemos en cuenta que el momento a partir del cual debe empezar a contar el plazo de los cinco años de permanencia del domicilio fiscal en Canarias es *"(…) desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión (…)"*, parece obvio **que el incumplimiento del requisito de permanencia sólo afectaría a las sociedades que hayan adquirido bienes de inversión**, ya que, con respecto al resto de las sociedades "no inversoras", no podríamos determinar ni tan siquiera el momento en el que debe iniciarse el cómputo del plazo de los cinco años, ya que no se ha producido el acto determinante para ello.

Por tanto, la pérdida de la exención prevista en ese mismo artículo 25.4 de la Ley 19/94, según el cual*: "El incumplimiento de los requisitos previstos en el párrafo anterior determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo…"*, debe entenderse sólo referida al concepto de Transmisión Patrimonial Onerosa, respecto a la adquisición de bienes de inversión.

Esta misma cuestión se podría plantear en el supuesto hipotético de sociedades que adquieran bienes de inversión, pero que no "los utilicen de forma efectiva" o no los "pongan en funcionamiento", incumpliendo, posteriormente, el requisito de permanencia durante cinco años del domicilio social en Canarias, ya que, al igual que en el caso anterior, **no podríamos determinar el momento a partir del cual debemos comenzar a computar dicho plazo.** No obstante, parece claro que, en cualquier caso, se perdería la exención en la modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa, ya que nunca se podría cumplir el otro requisito de permanencia, pues los bienes no se hubieran podido tener afectos a la actividad en ningún momento.

VII. ASPECTO ECONOMICO: EL AHORRO FISCAL

La Ley 19/94 de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, estableció una serie de incentivos fiscales tendentes a fomentar la inversión empresarial productiva en las Islas que generaran riqueza, empleo y la mejora de la competitividad interior y exterior.

Estos incentivos fiscales han tenido, desde su concepción, una orientación finalista que ha permitido a las empresas establecidas en Canarias, *"(…) acceder a cuotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor (…)"*, tal como reza la exposición de motivos de dicha Ley.

Aunque el ahorro fiscal producido por la aplicación del artículo 25 de la Ley 19/94 en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no ha tenido prácticamente importancia, con relación al principal incentivo fiscal regulado en dicha Ley (se estima

que hasta el año 2000 las dotaciones a la Reserva para Inversión en Canarias superaban el billón de pesetas), creo que es interesante analizar su evolución en los últimos años.

Los datos que se detallan a continuación corresponden únicamente a los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000, ya que los datos facilitados por la Dirección General de Tributos referidos a ejercicios anteriores no eran fiables, por diversos problemas relacionados con las propias fuentes de obtención de los mismos, así como otros de carácter técnico y humano.

A este respecto, se debe señalar que los datos sobre recaudación y ahorro fiscal se han obtenido de los propios órganos de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio y se han desagregado, diferenciando los correspondientes a las Oficinas Gestoras, que la Dirección General de Tributos tiene en ambas provincias, y los correspondientes a las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, a cargo de los Registradores de la Propiedad.

En este punto, debe tenerse en cuenta que el artículo 12.1 de la Ley 14/1996 de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, estableció que *"(…) la titularidad de las competencias normativas de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos, cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado(…)"*, permitiendo, sin embargo, el artículo 14.1 de esa misma Ley, la delegación de competencias a las Comunidades Autónomas cuyo alcance se precisa en los artículos 15 a 19 del mismo texto legal.

Por otro lado, en las Disposiciones Adicionales Segunda del Texto Refundido y del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se permite que las CC.AA.: *"(…) que se hayan hecho cargo por delegación del Estado de la gestión y liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que, dentro del marco de sus atribuciones,* ***encomienden a las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, a cargo de los Registradores de la Propiedad****, funciones de gestión y liquidación de este impuesto".*

De esta forma, para un posible análisis en el ámbito geográfico del ahorro fiscal que ha supuesto la aplicación del artículo 25, es importante señalar que, en la transmisión de inmuebles, la competencia de cada Oficina Liquidadora se establece dependiendo del lugar donde radiquen los inmuebles.

PROVINCIA DE LAS PALMAS:

OFICINA GESTORA DE LAS PALMAS
Arucas, Las Palmas de Gran Canaria, Teror, San Mateo, Santa Brígida, Firgas y Valleseco.

OFICINA LIQUIDADORA DE TELDE
Agüimes, Santa Lucia, Valsequillo, Ingenio y Telde.

OFICINA LIQUIDADORA DE SAN BARTOLOME DE TIRAJANA
San Bartolomé de Tirajana.

OFICINA LIQUIDADORA DE SANTA MARÍA DE GUÍA
Agaete, Gáldar, Moya, Santa María de Guía, Artenara, Mogán, San Nicolás de Tolentino, Tejeda.

OFICINA LIQUIDADORA DE ARRECIFE DE LANZAROTE
San Bartolomé de Lanzarote, Arrecife de Lanzarote, Tinajo, Teguise, y Haría.

OFICINA LIQUIDADORA DE TÍAS
Tías y Yaiza.

OFICINA LIQUIDADORA DE PUERTO DEL ROSARIO
Todos los municipios de la isla de Fuerteventura.

PROVINCIA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE

OFICINA GESTORA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE
Santa Cruz de Tenerife, Arafo, Candelaria y Güímar.

OFICINA LIQUIDADORA DE GRANADILLA
Granadilla de Abona, Vilaflor, San Miguel, Arico y Fasnia.

OFICINA LIQUIDADORA DE ICOD DE LOS VINOS
Icod de los Vinos, La Guancha, El Tanque, Los Silos, Buenavista del Norte, Santiago del Teide y Garachico.

OFICINA LIQUIDADORA DE LA LAGUNA
La Laguna, Tegueste, Tacoronte, El Sauzal, La Matanza, La Victoria, Santa Ursula y El Rosario.

OFICINA LIQUIDADORA DE LA OROTAVA
La Orotava, San Juan de la Rambla y Los Realejos.

OFICINA LIQUIDADORA DE PUERTO DE LA CRUZ
Puerto de la Cruz.

OFICINA LIQUIDADORA DE ADEJE
Adeje y Guía de Isora.

OFICINA LIQUIDADORA DE ARONA
Arona.

OFICINA LIQUIDADORA DE SANTA CRUZ DE LA PALMA
Todos los municipios de la isla de La Palma.

OFICINA LIQUIDADORA DE SAN SEBASTIAN DE LA GOMERA
Todos los municipios de la isla de La Gomera.

OFICINA LIQUIDADORA DE VALVERDE
Todos los municipios de la isla del Hierro.

A continuación, detallaré los datos relativos al Ahorro Fiscal entre 1997 y 2000, diferenciando los de las Oficinas Gestoras y Oficinas Liquidadoras (los datos de las Oficinas Liquidadoras se ofrecen en miles de pesetas).

EJERCICIO 1997

AHORRO FISCAL OFICINAS GESTORAS 1997

Datos sobre Ahorro Fiscal en la **Oficina Gestora de Las Palmas**, por modalidades impositivas y tipo de operación.

	Bases Imponibles	**Cuotas (Ahorro Fiscal)**
Transmisión de locales	4.660.418.000.	279.625.083.
Transmisión de viviendas	11.665.632.000.	699.938.000.
Trans. de solares urbanos	4.857.156.000.	291.429.000.
Trans. de inmuebles rústicos	375.546.000.	22.533.000.
Otros bienes y derechos	2.537.352.000.	61.483.000.
Total Trans. Patr. Onerosas	***24.096.104.000.***	***1.355.008.000.***
Constitución Sdad. Limitada.	6.992.232.000.	69.922.000.
Constitución Sdad. Anónima.	672.435.000.	6.724.000.
Ampliación capital SL.	15.353.196.000.	153.532.000.
Ampliación capital SA.	21.538.602.000.	215.386.000.
Total Oper. Societarias.	***44.556.465.000.***	***445.564.000.***
Total ITP y AJD.	**68.652.569.000.**	**1.800.572.000.**

Datos sobre Ahorro Fiscal en la **Oficina Gestora de Santa Cruz de Tenerife**, por modalidades impositivas y tipo de operaciones.

	Bases Imponibles	**Cuotas (Ahorro Fiscal)**
Transmisión de locales	4.198.865.000.	251.932.000.
Transmisión de viviendas	3.223.525.000.	193.411.000.
Trans. de solares urbanos	995.126.000.	59.708.000.
Trans. de inmuebles rústicos	1.197.810.000.	71.869.000.
Otros bienes y derechos	123.748.000.	3.954.000.
Total Trans. Patr. Onerosas	***9.739.074.000.***	***580.874.000.***
Constitución Sdad. Limitada.	7.983.349.000.	79.833.000.
Constitución Sdad. Anónima.	566.960.000.	5.669.000.
Ampliación capital SL.	7.451.225.000.	74.512.000.
Ampliación capital SA.	28.558.798.000.	285.589.000.
Total Oper. Societarias.	***44.560.332.000.***	***445.602.000.***
Total ITP y AJD.	**54.299.406.000.**	**1.026.476.000.**

AHORRO FISCAL OFICINAS LIQUIDADORAS 1997

OFICINAS LIQUIDADORAS LAS PALMAS 1997

Los datos sobre Ahorro Fiscal en las **Oficinas Liquidadoras de Las Palmas**, por modalidades impositivas y tipo de operación, se ofrecen referidos a las cuotas dejadas de ingresar en miles de pesetas.

Además, algunas Oficinas Liquidadoras no han facilitado los datos desagregados, por lo que en esos apartados aparecen datos globales.

	Telde	**S. Bartl.**	**Guía**	**Arrecife**	**Tías**	**Pto. Rosario**
Locales	61.793	38.371	20.604	93.818		7.314
Vivienda	7.441	62.135	31.231	131.562		228.783
Solares	128.673	158.550	14.910	137.831		97.907
Rústicas	84.487	483	4.800	10.093		6.790
Otros	—	—	—	132.094		4.858
Total TPO	**282.394**	**259.539**	**71.545**	**505.398**		**345.652**
Cons. SL	—	5.145	60	19.988		8.422
Cons. SA	—	1.630	—	405		7.021
Ampl. SL	—	8.556	765	18.799		600
Ampl. SA	—	2.150	—	10.209		13.406
Total OP. S	**—**	**17.481**	**825**	**49.401**		**29.449**
Total ITP y AJD	***282.394***	***277.020***	***72.370***	***554.799***	***303.486***	***375.101***

TOTAL AHORRO FISCAL OFICINAS LIQ. LAS PALMAS: 1.865.170.

OFICINAS LIQUIDADORAS S.C. DE TENERIFE 1997

Los datos sobre Ahorro Fiscal en las **Oficinas Liquidadoras de Sta. Cruz de Tenerife**, por modalidades impositivas y tipo de operación, se ofrecen referidos a las cuotas dejadas de ingresar en miles de pesetas.

Además, algunas Oficinas Liquidadoras no han facilitado los datos desagregados, por lo que en algunos apartados aparecen datos globales.

	Arona	**La Laguna**	**Orotava**	**Icod d/los Vinos**	**Adeje**
Locales	76.312	70.714	31.103	5.010	
Vivienda	103.680	57.414	39.013	54.904	
Solares	22.899	63.714	19.074	5.820	
Rústicas	12.744	18.699	14.085	10.146	
Otros	—	25.802	—		
Total TPO	**215.635**	**210.541**	**103.275**	**75.880**	
Cons. SL	—	768	1.556	6	
Cons. SA	—	5	—	225	
Ampl. SL	—	10.522	2.088	—	
Ampl. SA	—	211	—	—	
Total OP. S	**—**	**11.506**	**3.644**	**231**	
Total ITP	***215.635***	***222.047***	***106.919***	***76.111***	***313.305***

	Abona	**Gomera**	**Valverde**	**La Palma**	**Pto. De La Cruz**
Locales	14.952	—	—	15.989	168.900
Vivienda	14.189	6.498	—	5.404	13.464
Solares	34.945	5.223	—	4.492	17.520
Rústicas	11.266	9.420	405	20.274	—
Otros	—	—	—	—	12.000
Total TPO	**75.352**	**21.141**	**405**	**46.159**	**211.884**
Cons. SL	41	—	10	3.578	85
Cons. SA	210	—		700	5
Ampl. SL	10	—	30	4.285	415
Ampl. SA	—	—	—	—	358
Total OP. S	**261**	**—**	**40**	**8.563**	**863**
Total ITP	***75.613***	***21.141***	***445***	***54.722***	***212.747***

TOTAL AHORRO FISCAL OFIC. LIQ. S. C TENERIFE: 1.298.685

AHORRO FISCAL POR PROVINCIAS 1997	
LAS PALMAS	3.665.742.000
SC DE TENERIFE	2.325.161.000
TOTAL CANARIAS	***5.990.903.000***

AHORRO FISCAL POR ISLAS 1997	
GRAN CANARIA	2.432.356.000
TENERIFE	2.248.853.000
LANZAROTE	858.285.000
FUERTEVENTURA	375.101.000
LA PALMA	54.722.000
GOMERA	21.141.000
HIERRO	445.000
TOTAL CANARIAS	***5.990.903.000***

EJERCICIO 1998

AHORRO FISCAL OFICINAS GESTORAS 1998

Datos sobre Ahorro Fiscal en la **Oficina Gestora de Las Palmas**, por modalidades impositivas y tipo de operación.

	Bases Imponibles	**Cuotas (Ahorro Fiscal)**
Transmisión de locales	10.158.794.000.	609.528.000.
Transmisión de viviendas	14.784.732.000.	887.084.000.
Trans. de solares urbanos	7.804.387.000.	468.263.000.
Trans. de inmuebles rústicos	2.704.521.000.	162.271.000.
Otros bienes y derechos	2.029.323.000.	16.316.000.
Total Trans. Patr. Onerosas	***37.481.757.000.***	***2.143.462.000.***
Constitución Sdad. Limitada.	23.084.097.000.	230.841.000.
Constitución Sdad. Anónima.	2.485.576.000.	24.856.000.
Ampliación capital SL.	27.492.147.000.	274.921.000.
Ampliación capital SA.	10.796.683.000.	107.967.000.
Total Oper. Societarias.	***63.858.503.000.***	***638.585.000.***
Total ITP y AJD.	**101.340.260.000.**	**2.782.047.000.**

Datos sobre Ahorro Fiscal en la **Oficina Gestora de Santa Cruz de Tenerife**, por modalidades impositivas y tipo de operaciones.

	Bases Imponibles	**Cuotas (Ahorro Fiscal)**
Transmisión de locales	6.620.952.000.	397.257.000.
Transmisión de viviendas	3.370.486.000.	202.229.000.
Trans. de solares urbanos	5.078.139.000.	304.688.000.
Trans. de inmuebles rústicos	1.619.079.000.	97.145.000.
Otros bienes y derechos	6.677.975.000.	41.649.000.
Total Trans. Patr. Onerosas	***23.366.631.000.***	***1.042.968.000.***
Constitución Sdad. Limitada.	31.725.260.000.	317.253.000.
Constitución Sdad. Anónima.	1.317.200.000.	13.172.000.
Ampliación capital SL.	17.636.061.000.	176.361.000.
Ampliación capital SA.	12.424.719.000.	124.247.000.
Total Oper. Societarias.	***63.103.240.000.***	***631.033.000.***
Total ITP y AJD.	**86.469.871.000.**	**1.674.001.000.**

AHORRO FISCAL OFICINAS LIQUIDADORAS 1998

OFICINAS LIQUIDADORAS LAS PALMAS 1998

Los datos sobre Ahorro Fiscal en las **Oficinas Liquidadoras de Las Palmas**, por modalidades impositivas y tipo de operación, se ofrecen referidos a las cuotas dejadas de ingresar en miles de pesetas.

Además, algunas Oficinas Liquidadoras no han facilitado los datos desagregados, por lo que en esos apartados aparecen datos globales.

	Telde	**S. Bartl.**	**Guía**	**Arrecife**	**Tías**	**Pto. Rosario**
Locales	72.683	—	—	78.193	—	103.894
Vivienda	99.067	—	—	92.253	—	198.774
Solares	59.934	—	—	169.614	—	183.045
Rústicas	6.755	—	—	—	—	76.630
Otros	—	—	—	—	—	183.459
Total TPO	**131.148**	**238.439**		**340.060**		**745.802**
Cons. SL	8.842		—	24.837	—	8.318
Cons. SA	1.736		—	11.135	—	—
Ampl. SL	464		—	42.109	—	9.930
Ampl. SA	4.320		—	3.689	—	325
Total OP. S	**1.553**	**15.362**	—	**81.770**	—	**18.573**
Total ITP y AJD	***132.701***	***253.801***	***181.354***	***421.830***	***551.341***	***764.375***

TOTAL AHORRO FISCAL OFICINAS LIQ. LAS PALMAS: 2.305.402

OFICINAS LIQUIDADORAS S. C. DE TENERIFE 1998

Los datos sobre Ahorro Fiscal en las **Oficinas Liquidadoras de Sta. Cruz de Tenerife**, por modalidades impositivas y tipo de operación, se ofrecen referidos a las cuotas dejadas de ingresar en miles de pesetas.

Además, algunas Oficinas Liquidadoras no han facilitado los datos desagregados, por lo que en esos apartados aparecen datos globales.

	Arona	**La Laguna**	**Orotava**	**Icod d/los Vinos**	**Adeje**
Locales	104.305	77.031	19.550	14.311	
Vivienda	124.316	55.818	29.260	88.130	
Solares	300.672	128.766	20.914	7.563	
Rústicas	15.274	6.903	48.469	8.164	
Otros	—	—	—	—	
Total TPO	**544.567**	**268.518**	**118.193**	**118.168**	**700.511**
Cons. SL	—	3.476	4.170	3.704	
Cons. SA	—	5	3.272	10	
Ampl. SL	—	1.729	3.172	888	
Ampl. SA	—	—	20	—	
Total OP. S	**—**	**5.210**	**10.634**	**4.602**	**10.224**
Total ITP	***544.567***	***273.728***	***128.827***	***122.770***	***710.735***

	Abona	**Gomera**	**Valverde**	**La Palma**	**Pto. de la Cruz**
Locales	27.059				3.132
Vivienda	108.676				58.552
Solares	111.062				1.800
Rústicas	8.376				—
Otros	—				—
Total TPO	**255.173**			**78.190**	**63.484**
Cons. SL	11.122				19.600
Cons. SA	17.089				715
Ampl. SL	875				3.002
Ampl. SA	—				12.374
Total OP. S	**29.086**			**12.309**	**35.691**
Total ITP	***284.259***	***31.409***	***6.641***	***90.499***	***99.175***

TOTAL AHORRO FISCAL OFIC. LIQ. S. C. TENERIFE: 2.292.610

AHORRO FISCAL POR PROVINCIAS 1998	
LAS PALMAS	5.087.449.000
SC DE TENERIFE	3.966.611.000
TOTAL CANARIAS	***9.054.060.000***

AHORRO FISCAL POR ISLAS 1998	
TENERIFE	3.838.062.000
GRAN CANARIA	3.349.903.000
LANZAROTE	973.171.000
FUERTEVENTURA	764.375.000
LA PALMA	90.499.000
GOMERA	31.409.000
HIERRO	6.641.000
TOTAL CANARIAS	***9.054.060.000***

EJERCICIO 1999

AHORRO FISCAL OFICINAS GESTORAS 1999

OFICINA GESTORA DE LAS PALMAS 1999

Datos sobre Ahorro Fiscal en la **Oficina Gestora de Las Palmas**, por modalidades impositivas y tipo de operación.

	Bases Imponibles	**Cuotas (Ahorro Fiscal)**
Transmisión de locales	16.396.040.000.	983.762.000.
Transmisión de viviendas	22.882.865.000.	1.372.972.000.
Trans. de solares urbanos	23.513.357.000.	1.410.801.000.
Trans. de inmuebles rústicos	1.394.369.000.	83.662.000.
Otros bienes y derechos	3.481.885.000.	29.645.000.
Total Trans. Patr. Onerosas	***67.668.516.000.***	***3.880.842.000.***
Constitución Sdad. Limitada.	16.520.629.000.	165.206.000.
Constitución Sdad. Anónima.	73.283.740.000.	732.837.000.
Ampliación capital SL.	797.897.000.	7.979.000.
Ampliación capital SA.	68.180.852.000.	681.809.000.
Total Oper. Societarias.	***158.783.118.000.***	***1.587.831.000.***
Total ITP y AJD.	**226.451.634.000.**	**5.468.673.000.**

OFICINA GESTORA DE STA. CRUZ TENERIFE 1999

Datos sobre Ahorro Fiscal en la **Oficina Gestora de Sta. Cruz de Tenerife**, por modalidades impositivas y tipo de operación.

	Bases Imponibles	**Cuotas (Ahorro Fiscal)**
Transmisión de locales	6.167.980.000.	370.079.000.
Transmisión de viviendas	4.899.021.000.	293.941.000.
Trans. de solares urbanos	2.009.413.000.	120.565.000.
Trans. de inmuebles rústicos	1.990.530.000.	119.433.000.
Otros bienes y derechos	9.655.468.000.	304.405.000.
Total Trans. Patr. Onerosas	***24.722.412.000.***	***1.208.423.000.***
Constitución Sdad. Limitada.	5.934.100.000.	59.341.000.
Constitución Sdad. Anónima.	741.384.000.	7.414.000.
Ampliación capital SL.	61.720.583.000.	617.206.000.
Ampliación capital SA.	8.625.045.000.	86.250.000.
Total Oper. Societarias.	***77.021.112.000.***	***770.211.000.***
Total ITP y AJD.	**101.743.524.000.**	**1.978.634.000.**

AHORRO FISCAL OFICINAS LIQUIDADORAS 1999

OFICINAS LIQUIDADORAS LAS PALMAS 1999

Los datos sobre Ahorro Fiscal en las **Oficinas Liquidadoras de Las Palmas**, por modalidades impositivas y tipo de operación, se ofrecen referidos a las cuotas dejadas de ingresar en miles de pesetas.

Además, algunas Oficinas Liquidadoras no han facilitado los datos desagregados, por lo que en algunos apartados aparecen datos globales.

	Telde	**S. Bartl.**	**Guía**	**Arrecife**	**Tías**	**Pto. Rosario**
Locales		108.512		132.348		96.908
Vivienda		373.867		213.524		382.648
Solares		45.032		200.202		362.354
Rústicas		3.568		2.538		105.188
Otros		—		—		—
Total TPO	**255.126**	**530.979**		**548.612**		**947.098**
Cons. SL		1.751		24.102		12.857
Cons. SA		525		640		405
Ampl. SL		3.566		34.546		35.781
Ampl. SA		1.156		24.078		23.990
Total OP. S.	**1.079**	**6.998**		**83.366**		**73.033**
Total ITP y AJD	***256.205***	***537.977***	***341.762***	***631.978***	***579.376***	***1.020.131***

TOTAL AHORRO FISCAL OFICINAS LIQ. LAS PALMAS: 3.367.429

OFICINAS LIQUIDADORAS S. C. DE TENERIFE 1999

Los datos sobre Ahorro Fiscal en las **Oficinas Liquidadoras de Sta. Cruz de Tenerife**, por modalidades impositivas y tipo de operación, se ofrecen referidos a las cuotas dejadas de ingresar en miles de pesetas.

Además, algunas Oficinas Liquidadoras no han facilitado los datos desagregados, por lo que en algunos apartados aparecen datos globales.

	Arona	**La Laguna**	**Orotava**	**Icod d/los Vinos**	**Adeje**
Locales	204.217	29.224	23.065	13.322	
Vivienda	246.252	56.462	35.172	30.599	
Solares	124.685	45.362	9.699	5.385	
Rústicas	100.071	13.589	31.264	25.929	
Otros	—	—	—	—	
Total TPO	**675.225**	**144.637**	**99.200**	**75.235**	**622.714**
Cons. SL	—	804	1.258	2.194	
Cons. SA	—	—	—	—	
Ampl. SL	—	903	2.042	353	
Ampl. SA	—	39	6	260	
Total OP. S.	**—**	**1.746**	**3.306**	**2.807**	**7.058**
Total ITP	***675.225***	***146.383***	***102.506***	***78.042***	***629.772***

	Abona	**Gomera**	**Valverde**	**La Palma**	**Pto. de la Cruz**
Locales	21.096				42.320
Vivienda	41.086				113.514
Solares	206.618				16.452
Rústicas	99.762				—
Otros	3.832				—
Total TPO	**372.394**			**169.242**	**172.286**
Cons. SL	166				1.307
Cons. SA	10				116
Ampl. SL	587				1.570
Ampl. SA	1.518				3.895
Total OP. S.	**2.281**			**21.266**	**6.888**
Total ITP	***374.675***	***35.393***	***13.358***	***190.508***	***179.174***

TOTAL AHORRO FISCAL OFIC. LIQ. S. C. TENERIFE: 2.425.036

AHORRO FISCAL POR PROVINCIAS 1999	
LAS PALMAS	8.836.102.000
SC DE TENERIFE	4.403.670.000
TOTAL CANARIAS	***13.239.772.000***

AHORRO FISCAL POR ISLAS 1999	
GRAN CANARIA	6.604.617.000
TENERIFE	4.164.411.000
LANZAROTE	1.211.354.000
FUERTEVENTURA	1.020.131.000
LA PALMA	190.508.000
GOMERA	35.393.000
HIERRO	13.358.000
TOTAL CANARIAS	***13.239.772.000***

EJERCICIO 2000

AHORRO FISCAL OFICINAS GESTORAS 2000

OFICINA GESTORA DE LAS PALMAS 2000

Datos sobre Ahorro Fiscal en la **Oficina Gestora de Las Palmas**, por modalidades impositivas y tipo de operación.

	Bases Imponibles	**Cuotas (Ahorro Fiscal)**
Transmisión de locales	16.301.538.000.	978.092.000.
Transmisión de viviendas	18.839.271.000.	1.130.356.000.
Trans. de solares urbanos	11.355.787.000.	681.347.000.
Trans. de inmuebles rústicos	1.679.000.000.	100.740.000.
Otros bienes y derechos	6.018.140.000.	40.666.000.
Total Trans. Patr. Onerosas	***54.193.736.000.***	***2.931.201.000.***
Constitución Sdad. Limitada.	8.149.577.000.	81.496.000.
Constitución Sdad. Anónima.	599.726.000.	5.997.000.
Ampliación capital SL.	40.202.617.000.	402.026.000.
Ampliación capital SA.	10.283.470.000.	102.835.000.
Total Oper. Societarias.	***59.235.390.000.***	***592.354.000.***
Total ITP y AJD.	**113.429.126.000.**	**3.523.555.000.**

OFICINA GESTORA DE STA. CRUZ TENERIFE 2000

Los datos sobre Ahorro Fiscal en la **Oficina Gestora de Santa Cruz de Tenerife**, por modalidades impositivas y tipo de operaciones, no se han podido incluir debido a que, en el momento de la elaboración de este trabajo, no se habían grabado los expedientes correspondientes a dicho ejercicio.

No obstante y teniendo en cuenta la evolución media que ha tenido en los dos últimos años el Ahorro fiscal en la Oficina Gestora de Santa Cruz de Tenerife (un 40,5%), se podría estimar el Ahorro Fiscal de 2000 en torno a los **2.750.000.000 de pesetas**. Aunque, repito, es un cálculo estimado.

AHORRO FISCAL OFICINAS LIQUIDADORAS 2000

OFICINAS LIQUIDADORAS LAS PALMAS 2000

Los datos sobre Ahorro Fiscal en las **Oficinas Liquidadoras de Las Palmas**, por modalidades impositivas y tipo de operación, se ofrecen referidos a las cuotas dejados de ingresar en miles de pesetas.

Además, algunas Oficinas Liquidadoras no han facilitado los datos desagregados, por lo que en esos apartados aparecen datos globales.

	Telde	S. Bartl.	Guía	Arrecife	Tías	Pto. Rosario
Locales		79.134	37.344	139.500		74.660
Vivienda		215.648	35.334	195.003		216.200
Solares		153.158	32.387	192.513		360.479
Rústicas		9.210	125.272	7.350		175.283
Otros		—	—	174.119		1.470
Total TPO	**121.742**	**457.150**	**230.337**	**708.485**		**828.092**
Cons. SL		418	191	28.195		18.547
Cons. SA		735	260	456		87.718
Ampl. SL		—	—	35.133		740
Ampl. SA		77	5	35.803		1.249
Total OP. S.	**14.598**	**1.230**	**456**	**99.587**		**108.254**
Total ITP y AJD	***136.340***	***458.380***	***230.793***	***808.072***	***430.232***	***936.346***

TOTAL AHORRO FISCAL OFICINAS LIQ. LAS PALMAS: 3.000.163.

OFICINAS LIQUIDADORAS STA. CRUZ DE TENERIFE 2000

Los datos sobre Ahorro Fiscal en las **Oficinas Liquidadoras de Sta. Cruz de Tenerife**, por modalidades impositivas y tipo de operación, se ofrecen referidos a las cuotas dejados de ingresar en miles de pesetas.

Además, algunas Oficinas Liquidadoras no han facilitado los datos desagregados, por lo que en algunos apartados aparecen datos globales.

	Arona	**La Laguna**	**Orotava**	**Icod d/los Vinos**	**Adeje**
Locales	103.701	28.091	30.070	23.789	99.508
Vivienda	162.818	54.936	57.119	46.864	260.710
Solares	138.627	50.543	81.577	49.324	221.244
Rústicas	37.620	13.656	55.407	8.696	213.030
Otros	160	—	—	—	—
Total TPO	**442.926**	**147.226**	**224.173**	**128.673**	**794.492**
Cons. SL	—	6.178	540	1.785	2.998
Cons. SA	—	—	101	691	623
Ampl. SL	—	2.415	2.314	—	—
Ampl. SA	—	—	30	20	7.000
Total OP. S.	**—**	**8.593**	**2.985**	**2.496**	**10.621**
Total ITP	***442.926***	***155.819***	***227.158***	***131.169***	***805.113***

	Abona	**Gomera**	**Valverde**	**La Palma**	**Pto. De La Cruz**
Locales	135.761			115.222	124.588
Vivienda	101.367			13.600	78.938
Solares	80.565			30.786	14.330
Rústicas	106.973			47.707	60
Otros	400			—	—
Total TPO	**425.066**		**6.450**	**207.315**	**217.916**
Cons. SL	436			30.918	475
Cons. SA	194			11.784	—
Ampl. SL				—	485
Ampl. SA				590	805
Total OP. S.	**630**		**125**	**43.292**	**1.765**
Total ITP	***425.696***	***45.581***	***6.575***	***250.607***	***219.681***

TOTAL AHORRO FISCAL OFIC. LIQ. S. C. TENERIFE: 2.710.325

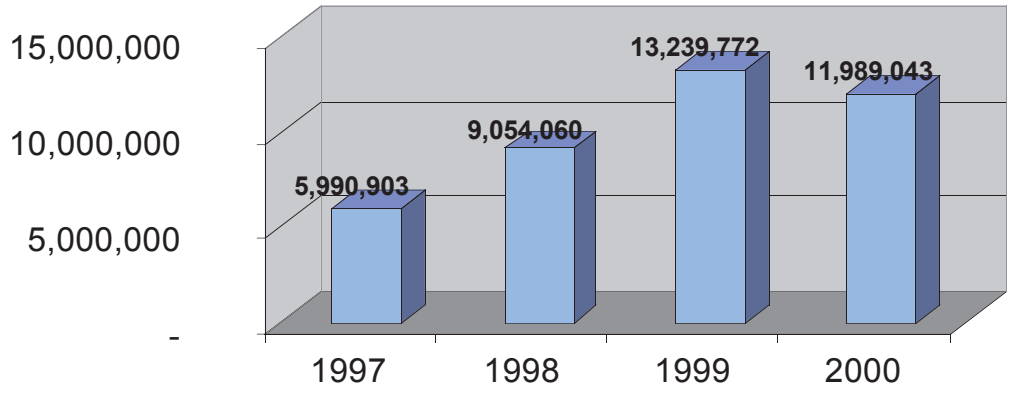
AHORRO FISCAL POR PROVINCIAS 2000	
LAS PALMAS	6.523.718.000
SC DE TENERIFE	5.460.325.000
TOTAL CANARIAS	***11.984.043.000***

AHORRO FISCAL POR ISLAS 2000	
TENERIFE (estimado)	5.157.562.000
GRAN CANARIA	4.349.068.000
LANZAROTE	1.238.304.000
FUERTEVENTURA	936.346.000
LA PALMA	250.607.000
GOMERA	45.581.000
HIERRO	6.575.000
TOTAL CANARIAS	***11.984.043.000***

VIII. GRÁFICAS: EVOLUCIÓN DEL AHORRO FISCAL

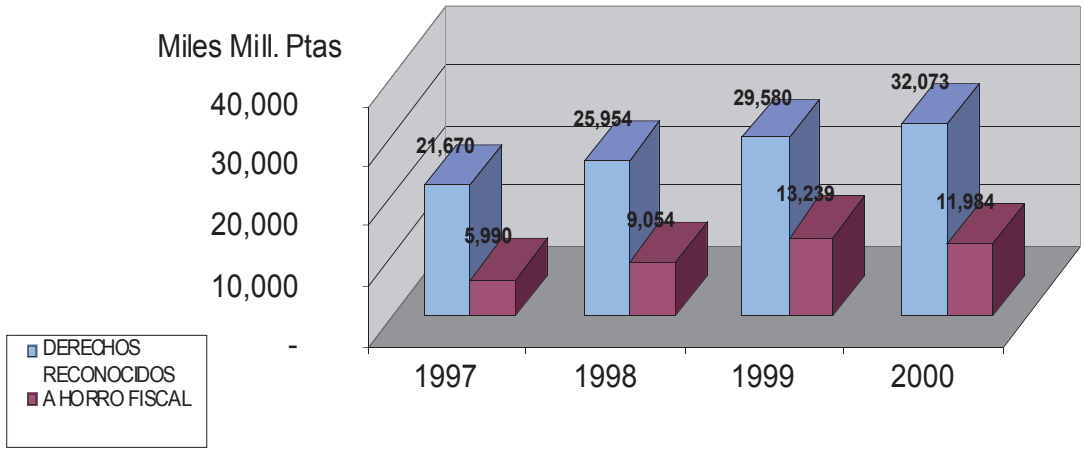
GRÁFICAS

EVOLUCIÓN DEL AHORRO FISCAL
DEL ART. 25 EN CANARIAS



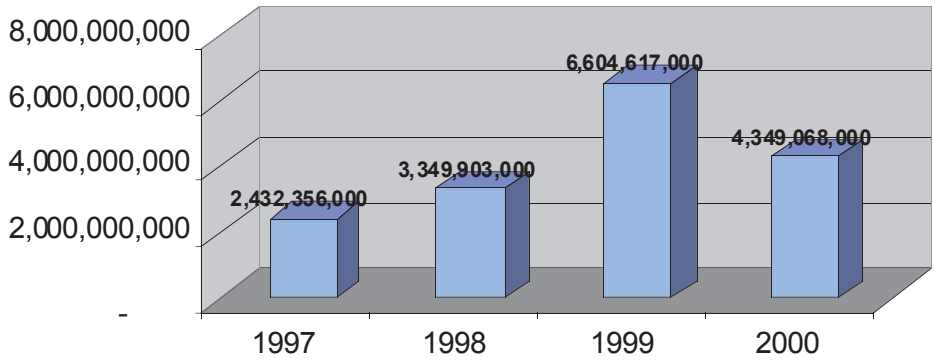
(*) en miles de pesetas.

CUADRO COMPARATIVO
AHORRO FISCAL – DERECHOS RECONOCIDOS

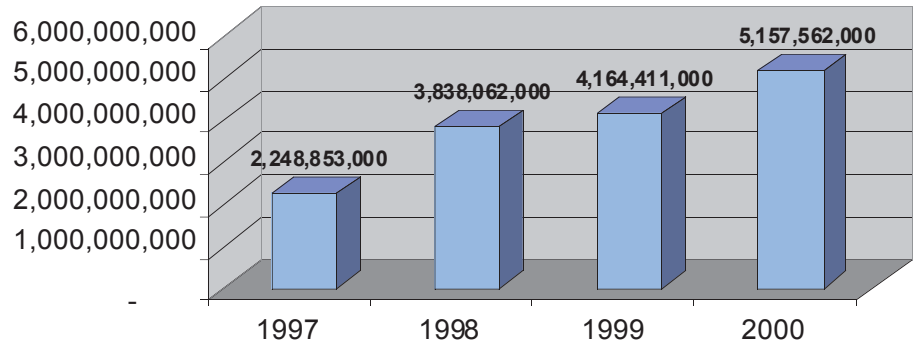


(*) en miles de pesetas.

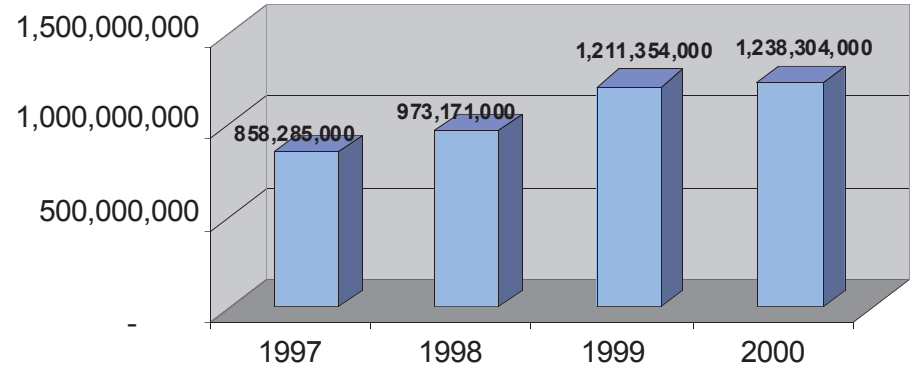
EVOLUCIÓN DE AHORRO FISCAL
ISLA DE GRAN CANARIA



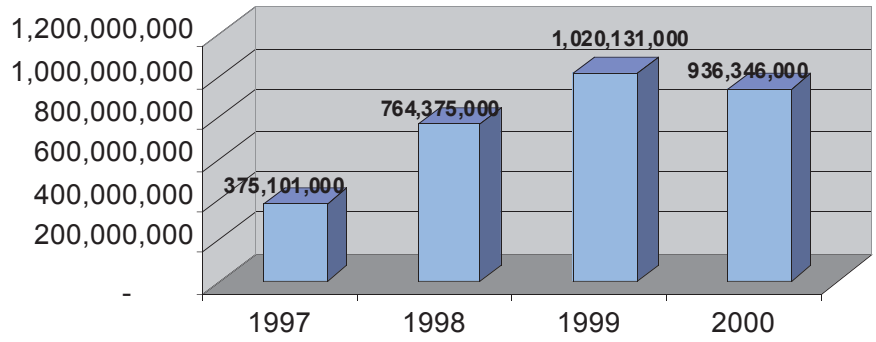
EVOLUCIÓN DE AHORRO FISCAL
ISLA DE TENERIFE



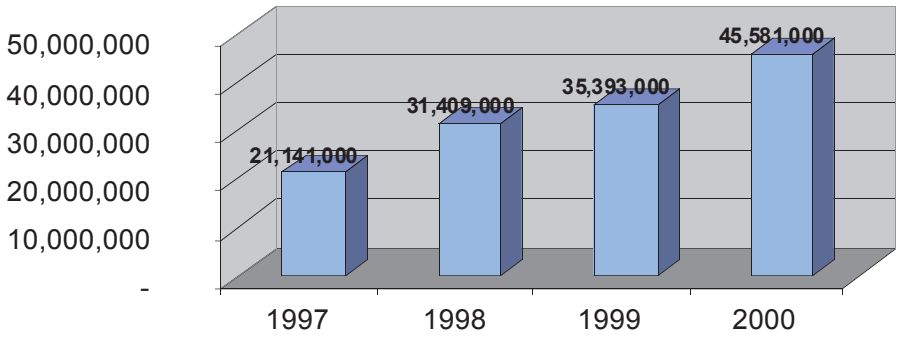
EVOLUCIÓN DE AHORRO FISCAL
ISLA DE LANZAROTE



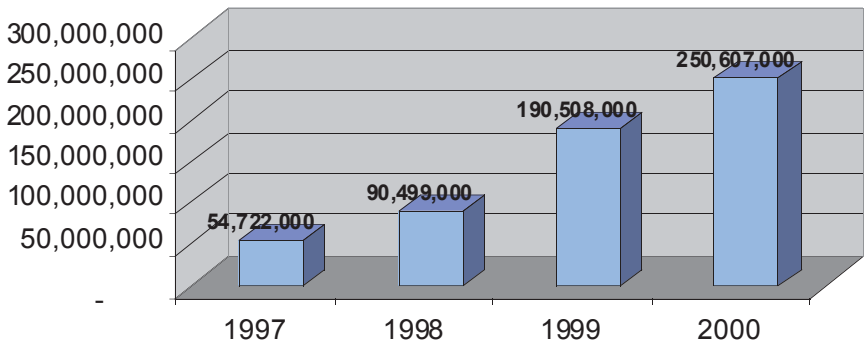
EVOLUCIÓN DE AHORRO FISCAL
ISLA DE FUERTEVENTURA



EVOLUCIÓN DEL AHORRO FISCAL
ISLA DE LA GOMERA



EVOLUCIÓN DEL AHORRO FISCAL
ISLA DE LA PALMA



EVOLUCIÓN DEL AHORRO FISCAL
ISLA DE EL HIERRO

