REFLEXIONES SOBRE LA FUTURA NEGOCIACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES Y DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA EN EL MARCO DE LA COMUNIDAD EUROPEA

MARCOS M. PASCUAL GONZÁLEZ

Doctor en Derecho
Profesor de la Escuela Superior de Turismo Iriarte (Puerto de la Cruz, Tenerife)

SUMARIO

I. La Reserva para Inversiones en Canarias.
   A) Régimen jurídico
II. La Zona Especial Canaria.
   A) Régimen jurídico
   B) Régimen tributario de las entidades de la ZEC
III. Propuestas de reforma.
   A) Las posibles reformas en la Reserva para Inversiones en Canarias
   B) Las posibles reformas en la Zona Especial Canaria

Resumen del contenido:

Los beneficios fiscales que se recogen en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación de los Aspectos Económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias tienen una fecha límite. Pero ello no quiere decir que, llegados a esa fecha, debamos despedir para siempre unos instrumentos que han servido, en algunos casos, para una sensible mejora económica y social del Archipiélago canario. En todo caso, es posible su prórroga.

En el presente estudio, nos limitaremos a centrar nuestro objeto de trabajo en dos de las medidas recogidas en la citada Ley: la Zona Especial Canaria y la Reserva para Inversiones en Canarias. Son, probablemente, las más importantes de las que se recogen en la norma y, quizá, el estandarte de las especificidades de la fiscalidad directa en Canarias.

El análisis del régimen jurídico de ambas exenciones será breve. Nuestro interés aquí es el de poner la vista en esa futura posibilidad de negociar la prórroga de ambos instrumentos fiscales. Como acabamos de señalar, nos acercamos a las fechas en las que termina el período de vigencia y, en ambos casos, dejó la Comisión Europea la posibilidad de entablar un nuevo acuerdo que permita la subsistencia de ambas. Es por ello que el objeto más concreto de estudio será el de las propuestas de reforma de la Zona Especial Canaria y de la Reserva para Inversiones en Canarias para que encajen en línea doctrinal que mantiene la Comisión Europea.

El análisis del régimen jurídico estará encaminado para servir de base a la explicación de nuestras propuestas. Es evidente que la futura Reserva y Zona Especial tendrán que ser claro reflejo de la que hasta ahora ha existido. Pero debemos ser conscientes de que un régimen igual no va a ser admitido por las Instituciones comunitarias. De algo habrá que desprenderse y muchas cuestiones deberán ser abordadas desde otra óptica. Fundamental en este punto será constatar lo que no ha sido de fácil aplicación o lo que no ha conllevado una mejora de las condiciones económicas y sociales de la Comunidad Autónoma de Canarias.

El esquema que utilizaremos será el de dividir el presente trabajo en dos partes, una de ellas dedicadas a la Reserva para Inversiones en Canarias y la segunda a la Zona Especial Canaria. En cada una de ellas expondremos de manera sintética el régimen jurídico actual para, a continuación, exponer nuestras opiniones y sugerencias al respecto de las reformas y de los argumentos con los que defender dichas propuestas ante la Comisión Europea.

Pero antes de entrar en las cuestiones de fondo, consideramos oportuno hacer una reflexión previa. La Comisión lleva muchos años negociando con el Gobierno español las cuestiones relativas al Régimen Económico y Fiscal de Canarias. El ejemplo de la ZEC es paradigmático, pues desde la publicación de la Ley hasta su entrada en vigor transcurrieron seis años. Y ello, sin duda, fue perjudicial. Una primera propuesta es, en consecuencia, llevar a la mesa de negociación una propuesta de reforma seria y posible. Con ello lo que expresamos es la imperiosa necesidad de exponer ante la Comisión un régimen jurídico que no sea claramente incompatible con la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado. Desde el momento en que el documento que se le presente a dicha Institución pueda ser considerado de ambicioso por los beneficios fiscales que en él se contenga, sin duda, los representantes de la Comisión, si se nos permite la expresión, se levantarán sin más de la mesa, negando por tanto la prórroga.

Olvidémonos de obtener, no ya más, sino ni tan siquiera lo mismo que tenemos ahora. A nuestro juicio, la política fiscal que pretende la Comisión, no admite lo que ahora tenemos. Pero

ello no significa, como expresamos más arriba que nos tengamos que despedir de estas ayudas. Tan sólo habrá que reformarlas conforme a los dictados de la Comisión. Exigencias que se nos imponen a partir de que, el 21 de diciembre de 1989, el Parlamento de Canarias aprobara una comunicación al Gobierno de la Nación sobre la modificación del Protocolo de Adhesión de España a la Comunidad Europea, instando una mayor integración del Archipiélago, dictándose a raíz de ello el Reglamento (CEE) 1.911/1991 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias[1]*, y la Decisión 91/314 del Consejo, de 26 de junio de 1991*[2]*, por la que se establece un Programa de Opciones específicas por la Lejanía y la Insularidad de las islas Canarias (POSEICAN)*[3].

I. LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

A) RÉGIMEN JURÍDICO

La Reserva para Inversiones en Canarias se encuentra regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación de los Aspectos Económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias[4].

De lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, podrán dotar la Reserva los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos mediante el método de estimación directa, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimiento permanente situado en Canarias.

Pese a la simplicidad de la regulación legal, estamos ante un punto de muy compleja interpretación. Tanto lo que debemos entender por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es un asunto que no ha quedado resuelto con la disposición legal. La brevedad que nos impusimos en el análisis del régimen legal de la Reserva para Inversiones en Canarias nos impide detenernos en este punto, por lo que reflejaremos lo que, a nuestro juicio, es de mayor relevancia[5].

Al entrar en vigor la Ley 19/1994 estaba aún vigente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades,

[1] *DOCE* L 171, de 29. 06. 1991, modificado por el Reglamento (CE) 2674/1999 del Consejo, de 13 de diciembre de 1999 (*DOCE* L 326 de 18. 12. 1999).

[2] *DOCE* L 171, de 29. 06. 1991.

[3] Para un análisis detallada de ambas normas, vid., por todos, ASÍN CABRERA, A., NÚÑEZ PÉREZ, G. G., RIVERO CEBALLOS, J. L. y RODRÍGUEZ MARTÍN, J. A.: «Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, separata del nº 166, noviembre, 1998, pág. 9 y ss.

[4] La RIC fue aprobada por la Comisión Europea mediante Decisión de 23 de enero de 1998 [SG (98) D/669], que fue recogida en el Derecho interno por el Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio, por el que se modificó el citado artículo 27 de la Ley 19/1994.

[5] Nos remitimos en este punto a nuestra tesis doctoral *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, leída en la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna y que, en el momento de elaborar el presente trabajo, se encuentra en fase de publicación por el Gobierno de Canarias al haber sido merecedora del Primer Premio de Tesis Doctorales del Premio Hacienda Canaria del año 2002.

por lo que será necesario plantearse si tal remisión es válida con respecto a la nueva Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. A nuestro juicio, en tanto que es la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la que mantiene la vigencia de la Ley 19/1994 [6], es preciso que la remisión se haga a la nueva Ley y no a la ya sustituida [7], por lo que, en principio, tendrían derecho a dotar la Reserva todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, esto es, tanto los enumerados en el artículo 7 de la Ley 43/1995, como aquellos sujetos pasivos sometidos a los regímenes tributarios especiales regulados en el Título VIII de la citada Ley. Sin embargo, no todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades pueden dotarla, no ya por prohibición legal, sino en atención a su naturaleza.

En este sentido, por lo que se refiere a los Fondos de Inversión, los Fondos de Capital-Riesgo, los Fondos de Pensiones, los Fondos de Regulación del Mercado Hipotecario, los Fondos de Titulización Hipotecaria y los Fondos de Titulación de Activos –todos ellos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades–, tendrán derecho a dotar la RIC. No obstante, por la naturaleza de la actividad económica que desarrollan, sólo la podrán materializar en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen su actividad en el Archipiélago. En tanto las inversiones realizadas por los fondos tienen una vocación de no perdurabilidad en la empresa, tal característica les impediría cumplir con el requisito de permanencia en su patrimonio durante cinco años ininterrumpidamente que el artículo 27 de la Ley 19/1994 exige de los bienes en que se materialice la inversión. Estamos, en consecuencia, ante sujetos pasivos que, aun no estando prohibido por mandato legal que disfruten del beneficio fiscal que ahora analizamos, por sus propias características se ven imposibilitadas de optar a él.

Lo mismo cabe decir de las Uniones Temporales de Empresas, las cuales en atención a las actividades que llevan a cabo, difícilmente podrán cumplir con el requisito de permanencia de los bienes durante cinco años en el patrimonio empresarial. No obstante, si se llevara a cabo alguna obra durante un plazo superior, ninguna duda cabe de que podrían dotar la RIC. Por su parte, los Grupos de Sociedades podrán, sin ninguna limitación, dotar la Reserva para materializarla conforme lo establecido en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

Por lo que se refiere a los sujetos pasivos del IRPF, la cuestión más conflictiva se centra en la capacidad que tienen los profesionales para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias. En la actualidad no es de fácil solución pues, pese a los intentos de la Dirección General de Tributos

[6] Cfr. apartado 2.20 del artículo único de la Disposición Derogatoria.

[7] Son varias las modificaciones operadas en la Ley 19/1994 después de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, sin que el artículo 27 haya sido modificado.

y a la existencia de la alguna Sentencia del TSJ de Canarias en favor de admitirla, es un asunto que escapa de la competencia nacional, residiendo en la Comisión Europea la facultad de admitir tal posibilidad. Nos remitimos a líneas posteriores para abordar este supuesto.

Continuando con la exposición del régimen jurídico de la RIC, hemos de entrar a conocer del tema de la vinculación de los beneficios con los que se dota la Reserva con Canarias. Tales beneficios han de proceder de establecimientos situados en Canarias. No es necesario que la entidad esté domiciliada en Canarias, ya que lo único que prevé el artículo 27.1 de la Ley 19/1994 es la posibilidad de acogerse al beneficio de la RIC en relación con los establecimientos situados en las islas [8].

En la Contestación de la DGT de 25 de abril de 2001, se detallan una serie de requisitos para considerar que un beneficio ha sido obtenido material y efectivamente en Canarias:

1.º «La realización de la actividad económica con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado en Canarias y, por tanto, si su naturaleza o destino lo permite, que estén situados de forma permanente en el territorio canario».

2.º «Que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario, es decir, que allí se realice la prestación a terceros mediante contraprestación generadora de beneficios».

Con respecto a los límites que la Ley 19/1994 establece a la dotación de la Reserva, hemos de destacar, junto a CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO [9], los siguientes aspectos. En el primer párrafo del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994, se fija un limite cuantitativo a la dotación de la RIC, al no poder ser superior al 90 por 100 de la parte del beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución. El beneficio no distribuido está constituido por el destinado a nutrir las reservas, con la exclusión de la reserva legal y las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado o de valores representativos de la participación en el capital de otra sociedad, siempre que el importe se reinvierta en cualquiera de esos elementos patrimoniales [10]. Si por alguna razón se detrajera alguna cantidad de lo asignado a la Reserva durante el ejercicio en que se reduce la base imponible o en el que se adoptara el acuerdo de realizar la dotación, habrá de minorarse la Reserva en tanto disminuye la cuantía del beneficio no

[8] Vid. la contestación de la DGT de 27. 01. 1997.

[9] «La reserva para inversiones en Canarias», *Revista de Estudios Financieros*, nº 146, mayo, 1995, pág. 10.

[10] La Ley 19/1994 establece, en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 27, que «(...) Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades».

distribuido del ejercicio en que se realicen tales detracciones [11]. Asimismo, el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 27 establece otro límite para la cantidad susceptible de dotar a la Reserva, al no poder suponer la reducción una base imponible negativa [12].

Estas cantidades dotadas a la Reserva deberán ser materializadas en determinados bienes expresamente señalados en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994. En primer lugar se establece la posibilidad de adquirir activos fijos situados o recibidos en el Archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo, así como la adquisición de activos fijos usados, siempre que no se hayan beneficiado con anterioridad del régimen de la Reserva, cuando supongan una mejora tecnológica para la empresa. Se admite también la posibilidad de invertir en activos fijos que, aun no siendo necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial, contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

En la letra b) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, se autoriza a materializar la Reserva mediante la suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, cuando la misma se destine a:

- financiar inversiones en infraestructura,
- la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

En el primer párrafo de la letra b) *in fine*, se establece la cuantía máxima que se puede destinar a la adquisición de títulos de Deuda Pública, que no podrá superar el límite del 50 por 100 de lo realmente dotado en cada ejercicio. En contra de nuestra opinión se manifiesta la Comisión encargada de la redacción del Informe, para la que el límite del 50% ha de calcularse sobre el importe total de la reserva que se puede dotar, no sobre la cantidad que haya sido efectivamente dotada o materializada. A nuestro juicio tal interpretación no es deducible del tenor del artículo 27.4, letra b), donde se señala que el límite lo determina lo dotado, no lo que potencialmente se pueda dotar.

En la letra c) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, se regula la última opción que los sujetos pasivos tienen

[11] Vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M.: «La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 11 y ss.

[12] Sobrepasa con muchos los límites de nuestro trabajo la explicación práctica del cálculo de la Reserva, por lo que nos remitimos al *Manual Práctico sobre la Nueva Fiscalidad Canaria: Incentivos para las empresas*, obra colectiva editada por la Sociedad Canaria de Fomento Económico. Santa Cruz de Tenerife, 1994. Es interesante, asimismo, acudir a las explicaciones que sobre la materia expone BLÁZQUEZ MÚREZ, J. A.: «Análisis de la Reserva para Inversiones en Canarias», *Actualidad Financiera*, nº 12, diciembre, 1999, pág. 69 y «RIC y crecimiento», Hacienda Canaria, nº 1, abril, 2002, pág. 65 y ss.

para materializar las cantidades dotadas en la Reserva: la suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el Archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, es decir, sociedades que adquieran activos fijos situados o recibidos en el Archipiélago o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente. Se asemeja a la posibilidad otorgada por la letra b) en cuanto consiste en la cesión a terceros de capitales propios, para que sean éstos los que efectúen las inversiones que promuevan el desarrollo social y económico del Archipiélago. Sin embargo, en su normación existe una importante diferencia, pues no se establece en la letra c) ningún límite a la inversión.

En el ya mencionado artículo 27.4 de la Ley 19/1994, se establece la obligación de que las cantidades que se dotaron a la Reserva para Inversiones en Canarias se materialicen en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma. Mientras que en el apartado 5 del citado precepto, se expresa que los activos fijos contemplados en el apartado a) del referido artículo, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo, siendo, en todo caso, el de su vida útil en el caso de que éste fuera menor a los cinco años señalados [13].

Para finalizar la exposición del régimen jurídico de la RIC, hemos de hacer referencia a las fechas contempladas en la Decisión de la Comisión para fijar el límite temporal de la Reserva. El régimen considerado como ayuda a la inversión perdurará hasta finales del año 2005, por lo que hasta esa fecha se podrán dotar beneficios a la Reserva, quedando los mismos exentos de tributación, siempre que se materialicen en la adquisición de activos fijos o en la participación en el capital de otra entidad. Mientras que la fecha de término del régimen calificado de ayuda al funcionamiento es la de 31 de diciembre de 2003, por lo que sólo será susceptible de cumplir con las exigencias legales de materialización la Deuda Pública canaria adquirida con beneficios dotados hasta la reseñada fecha de 31 de diciembre de 2003.

II. LA ZONA ESPECIAL CANARIA

A) RÉGIMEN JURÍDICO

El principal objetivo de la ZEC es el de contribuir a «potenciar el desarrollo económico y social de la islas Canarias, mediante la atracción de capitales y empresas provenientes del exterior». A dicha finalidad, recogida en el artículo 28 de la Ley 19/1994,

[13] Según el segundo párrafo del apartado 4 del artículo 1 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se deberá entender por vida útil de los elementos patrimoniales del inmovilizado material «el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual».

el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio, que modifica la citada Ley [14], incorpora una nueva: la diversificación de la estructura productiva del Archipiélago. Se pretende, en suma, que la ZEC sea un revulsivo para que surjan, o se recuperen, sectores económicos distintos al turístico [15].

Adentrándonos ya en su régimen jurídico, hemos de resaltar como principio que ha de presidir la Zona Especial Canaria, el de la estanqueidad geográfica. Se recoge en el artículo 30 de la Ley, donde se estipula que su ámbito geográfico se extenderá a todo el territorio de las islas Canarias [16]. La excepción o limitación, recogida en el mismo precepto, la constituye lo preceptuado para las empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías, que deberán situarse en las áreas que se determinen, situadas preferentemente en las proximidades de los puertos y aeropuertos insulares, si bien, por razones urbanísticas o medioambientales podrán ubicarse en otros lugares, siempre y cuando se garantice el control de las mercancías.

El artículo 31.1 de la Ley 19/1994, restringe la operatividad en la ZEC a quienes sean entidades de la Zona Especial Canaria. Según el apartado 2 del mismo precepto, serán las personas jurídicas de nueva creación que, previa autorización del Consorcio de la Zona Especial Canaria, se inscriban en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. Para que se autorice la inscripción, han de cumplir con los requisitos exigidos en el apartado 3 del artículo 31. Así, en primer lugar, deberán tener personalidad jurídica, por lo que, evidentemente, el empresario persona física no podrán disfrutar de este régimen. Asimismo, se requiere que la entidad que va a desarrollar su actividad en la ZEC, realmente lleve a cabo una actividad económica y no sea, meramente, una entidad interpuesta con el objeto de evitar la presión fiscal. De ahí la exigencia de tener su domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. No obstante, podrán abrir sucursales en el resto del territorio español, a las que no se aplicará los beneficios de la ZEC.

En la letra c) del artículo 31.1 de la Ley 19/1994 se preceptúa que el objeto social que pretende llevar a cabo la futura entidad de la ZEC ha de ser alguna de las

[14] *B.O.E.* nº 151, de 24. 6. 2000.

[15] Sobre los problemas que puede generar el que la más importante fuente de riqueza en Canarias sea el turismo, nos remitimos a nuestro trabajo «La Zona Especial Canaria en el marco jurídico constitucional y del Tratado de la Unión Europea». *Noticias de la Unión Europea*, nº 180, enero, 2000, pág. 59 y ss.

[16] Por territorio de las islas Canarias, debemos entender el especificado en el artículo 2 del Estatuto de Autonomía de Canarias: «(...) el Archipiélago Canario, integrado por las siete Islas de El Hierro, Fuerteventura, Gran Canaria, La Gomera, Lanzarote, La Palma y Tenerife, así como por las Islas de Alegranza, La Graciosa, Lobos, y Montaña Clara, Roque del Este y Roque del Oeste (...)». Sobre la configuración territorial de Canarias, vid. YANES HERREROS, A. y ARROYO LARA, E.: «La Comunidad Autónoma Canaria como unidad archipielágica». *Rumbos*, nº 7, 1982, pág. 15 y ss.

actividades económicas incluidas en el anexo al Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

En la letra d) del citado artículo 31.1, encontramos otra norma de obligado cumplimiento para la entidad de la ZEC. Se preceptúa la necesidad de realizar inversiones en los dos primeros años desde su autorización por un importe mínimo de cien mil euros (16.638.600 pesetas). Se detalla, además, que dichas inversiones se materialicen en activos fijos materiales o inmateriales, situados o recibidos en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria y que sean utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de sus actividades empresariales efectuadas en dicho ámbito. Asimismo, tales inversiones deberán permanecer en la entidad de la ZEC durante todo el período de disfrute de este régimen, o durante su vida útil si fuera menor; no podrán ser objeto de transmisión, salvo que el importe se reinvierta en nuevos elementos del activo fijo en las mismas condiciones dentro del plazo de un año; no podrán ser arrendados o cedidos a terceros para su uso, salvo que se trate del objeto social o actividad de la entidad de la ZEC y siempre que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de los bienes y, finalmente, los activos usados no pueden haber sido utilizados con anterioridad para el computo del mínimo de inversión inicial.

En la misma línea de evitar el diferimiento fiscal sin creación de actividad económica, se ha introducido una nueva novedad con el Real Decreto-ley 2/2000, al requerir la creación y mantenimiento de cinco puestos de trabajo en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, los cuales habrán de mantenerse como promedio anual de plantilla durante el período de disfrute del régimen de la ZEC. En el caso de haber ejercido la misma actividad bajo otra o igual titularidad en territorio español, dispone el segundo párrafo del mismo precepto, que será necesario la creación neta de un mínimo de cinco puestos de trabajo. Se impide así que una empresa ya en funcionamiento en territorio español se acoja al régimen de la ZEC aportando, como justificación del cumplimiento del requisito de tener personal contratado, a los trabajadores que desarrollaban su labor en la anterior empresa.

Por último, se obliga a las entidades de la ZEC a la presentación de una memoria descriptiva de las actividades económicas a desarrollar por la entidad, que será vinculante para la entidad en sus términos [17], por lo que su incumplimiento llevará aparejada sanción [18].

[17] Salvo que, como especifica el propio precepto, *in fine*, exista variación en las actividades ha desarrollar por la entidad de la ZEC, previa autorización del Consejo Rector.

[18] El incumplimiento de este requisito está tipificado en el artículo 66.2, letra b), como infracción grave, lo que está sancionado, a tenor del artículo 67.1, con la revocación de la autorización, la cancelación de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria y multa de 49.916 pesetas a 4.991.580 pesetas.

Junto al principio de estanqueidad que acabamos de exponer, también preside la ZEC el principio de temporalidad, en virtud del cual el artículo 29 de la Ley 19/1994 establece una doble limitación en la vigencia temporal: el 31 de diciembre de 2008 como límite de la de la vigencia temporal de la ZEC y el 31 de diciembre del año 2006 para autorizar la inscripción en el Registro Oficial de la Zona Especial Canaria.

B) RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES DE LA ZEC

La especificidad fundamental la encontramos en el Impuesto sobre Sociedades y, más en concreto, en el tipo de gravamen al que estarán sujetas las entidades de la ZEC. Así, en el artículo 42.1 de la Ley 19/1994, se establece que se aplicará un tipo de gravamen especial a aquella parte de la base imponible que corresponda a las operaciones que realicen material y efectivamente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. Para la determinación de tal tipo de gravamen, dispone el artículo 43.1 una división del período de vigencia de la ZEC en tres tramos del siguiente modo:

Primer tramo:
- Los primeros tres años para las entidades autorizadas en los años 2000 y 2001.
- Los primeros dos años para las autorizadas en los años 2002, 2003 y 2004.
- El primer año para las restantes.

Segundo tramo:
- Los siguientes cuatro años para las entidades autorizadas en el año 2000.
- Los siguientes tres años para las autorizadas en los años 2001 y 2002.
- Los siguientes dos años para las autorizadas en los años 2003, 2004 y 2005.
- El siguiente año para las autorizadas en el año 2006.

Tercer tramo
- El resto del período de vigencia.

En función de esta división temporal, en la letra a) del artículo 43.2 se determina el tipo de gravamen aplicable en cada tramo, que dependerá, asimismo, de la creación neta de empleo [19]. La variación que implica este factor surtirá efecto a partir del siguiente período impositivo en que se produzca la creación neta de puestos de trabajo. De este modo, los tipos a aplicar serán los siguientes:

[19] En el inciso final del mencionado precepto, se especifica que por creación neta de empleo se ha de entender el número de puestos de trabajo netos creados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria desde la autorización de la entidad de la ZEC.

CREACIÓN NETA DE EMPLEO	TRAMO 1	TRAMO 2	TRAMO 3
Entre 5 y 8 trabajadores	1 %	2,5 %	5 %
Entre 8 y 12 trabajadores	1 %	2,5 %	4,5 %
Entre 12 y 20 trabajadores	1 %	2 %	4 %
Más de 20 trabajadores	1 %	1,75 %	3,5 %

Para aquellas entidades de la ZEC que, al ejercer con anterioridad la misma actividad, incorporen una plantilla de trabajadores, se especifica en el artículo 43.2, letra b) el tipo de gravamen que les será de aplicación. En este supuesto, se le aplicarán los siguientes tipos de gravamen [20] en atención al factor de incremento neto de empleo [21]:

INCREMENTO NETO DE LA PLANTILLA	TRAMO 1	TRAMO 2	TRAMO 3
Más de un 50% de incremento	1 %	2,5 %	5 %
De un 25% a un 50% de incremento	2,5 %	3,5 %	5 %
Menos de un 25% de incremento [22]	3,5 %	4,5 %	5 %

En el apartado 3 del artículo 43 se incluye, además, una reducción del 20 por ciento en los tipos impositivos aplicables al segundo y tercer tramo en los casos en que la entidad de la Zona Especial Canaria tenga por objeto social el desarrollo de actividades escasamente implantadas en el Archipiélago canario. A tenor del segundo párrafo del citado precepto «se considerarán actividades escasamente implantadas en las islas Canarias, aquellas (sic) que, de forma agregada, ocupen a un porcentaje no superior al 1,5 de la población activa en las islas Canarias o que representen menos del 1 por 100 del valor añadido bruto, a precios de mercado, de las mismas» [23].

Un aspecto también importante a destacar es el modo de determinación de la base imponible de las entidades de la

[20] Los tipos impositivos referidos en ambas tablas se aplicarán, a tenor de lo dispuesto en la letra c) del artículo 43.2, en los períodos impositivos que se inicien en cada uno de los años naturales correspondientes a cada tramo.

[21] En el segundo párrafo del artículo 43.2, b), se recoge la fórmula por la que se determinará el incremento neto de plantilla. Dicha fórmula consiste en una fracción donde en el numerador se refleja la creación neta de empleo –puestos de trabajo que se creen en el ámbito de la ZEC desde la autorización de la entidad–, menos la totalidad de la plantilla incorporada. En el denominador se incluye la totalidad de la plantilla incorporada.

[22] En la transcripción del texto del Real Decreto-Ley 2/2000 en el *B.O.E.* de 24 de junio de 2000 existe, en este punto, un error, al señalarse literalmente «menos de un 2,5 por 100 de incremento. En tanto en el Anteproyecto estipulaba un 25 por ciento y por ser esta cifra más lógica que la de 2,5, hemos optado por la opción correcta.

[23] Este precepto fue introducido a petición del Parlamento de Canarias. Es de alabar tal iniciativa en tanto de no especificarse lo que se debe entender por «actividades escasamente implantadas», se podría haber estado ante un concepto jurídico indeterminado que provocase arbitrariedad en la Administración tributaria a la hora de conceder beneficios fiscales.

Zona Especial Canaria. Ya expusimos que las entidades de la ZEC pueden abrir sucursales en otros puntos geográficos distintos al ámbito de la Zona Especial Canaria, a los que no será de aplicación el régimen especial que analizamos [24]. Se hace necesario, por tanto, establecer una serie de normas para determinar, a efectos de la aplicación de los tipos de gravamen anteriormente analizados, la parte de la base imponible de la entidad de la ZEC que se deriven de las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

Tales reglas están recogidas en el artículo 44 de la Ley 19/1994, en el que se dispone, en primer lugar, que la determinación de la base imponible, se hará conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades. Dispone el artículo 10.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que «la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período de la imposición (...)»y se determinará, según el artículo 10.2, mediante el régimen de estimación directa.

Posteriormente, preceptúa el referido artículo 44 de la Ley 19/1994, la exigencia de calcular un porcentaje, que será el resultante de multiplicar por cien el producto de la siguiente fracción [25]:

En el numerador:

a) con signo positivo, el importe de las siguientes operaciones:

- las transmisiones de bienes muebles corporales efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria,
- las transmisiones de bienes inmuebles que formen parte del activo inmovilizado afecto a la actividad, cuando estén situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria,
- las prestaciones de servicios realizadas con medios de la entidad radicados o adscritos al ámbito de la Zona Especial Canaria,
- las operaciones realizadas desde los centros de actividad de la entidad de la ZEC situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria con sus sucursales, para la entrega de bienes o prestaciones de servicios por parte de éstas a terceros.

b) con signo negativo, el importe de las siguientes operaciones:

- las operaciones recibidas por los centros de actividad de la entidad de la ZEC situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria desde sus sucursales cuando las mismas se hayan utilizado por la entidad de la ZEC para la entrega de bienes o prestación de servicios a terceros,
- las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos por la entidad de la ZEC proveniente de entidades que no tengan tal carácter, por operaciones acogidas al régi-

[24] Cfr. artículo 31.2, c), *in fine*.

[25] Porcentaje que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 44.4, se redondeará en la unidad superior.

men especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores[26].

En el denominador:

- el importe de la totalidad de los ingresos y demás componentes de la base imponible de la entidad de la ZEC.

Una vez calculada la base imponible conforme las normas del Impuesto sobre Sociedades y hallado el porcentaje, es necesario cumplir con la tercera regla que se preceptúa en el artículo 44 de la Ley 19/1994, por la que el tipo de gravamen especial se aplicará exclusivamente a la parte de la base imponible que coincida con la menor de las siguientes cuantías:

- el importe que resulte de aplicar a la base imponible el porcentaje determinado conforme a las reglas anteriores,
- el importe que, en función de la creación de empleo y la actividad desarrollada, resulte del cuadro siguiente:

CREACIÓN NETA DE EMPLEO	ACTIVIDADES DE SERVICIOS	ACTIVIDADES INDUSTRIALES
Entre 5 y 8 trabajadores	249.579.000 pesetas (1.500.000 euros)	299.494.800 pesetas (1.800.000 euros)
Entre 8 y 12 trabajadores	332.772.000 pesetas (2.000.000 euros)	399.326.400 pesetas (2.400.000 euros)
Entre 12 y 20 trabajadores	499.158.000 pesetas (3.000.000 euros)	598.989.600 pesetas (3.600.000 euros)
Entre 20 y 50 trabajadores	1.331.088.000 pesetas (8.000.000 euros)	1.530.751.200 pesetas (9.200.000 euros)
Entre 50 y 100 trabajadores	2.994.948.000 pesetas (18.000.000 euros)	3.593.937.600 pesetas (21.600.000 euros)
Más de 100 trabajadores	16.638.600.000 pesetas (100.000.000 euros)	19.966.320.000 pesetas (120.000.000 euros)

Sin embargo, los límites a aplicar serán distintos cuando, por su objeto social, la entidad desarrolle alguna de las siguientes actividades:

- comercio al por mayor e intermediarios de comercio (excepto vehículos de motor y motocicletas),
- agencias de viaje, mayoristas y minoristas de turismo y otras actividades de apoyo turístico,
- actividades informáticas,
- actividades jurídicas, de contabilidad, de teneduría de libros y asesoría fiscal,

[26] Cfr. Título VIII, Capítulo VIII –artículos 97 a 110– de la Ley Impuesto sobre Sociedades.

- estudios de mercado y realización de encuestas de opinión pública,
- consulta y asesoramiento sobre dirección y gestión empresarial,
- gestión de sociedades de cartera,
- servicios de publicidad y relaciones públicas.

Los límites a la parte de la base imponible de estas entidades a la que se le aplicará los tipos especiales de gravamen serán los siguientes:

CREACIÓN NETA DE EMPLEO	ACTIVIDADES MENCIONADAS
Entre 5 y 8 trabajadores	187.184.250 pesetas (1.125.000 euros)
Entre 8 y 12 trabajadores	249.579.000 pesetas (1.500.000 euros)
Entre 12 y 20 trabajadores	374.368.500 pesetas (2.250.000 euros)
Entre 20 y 50 trabajadores	998.316.000 pesetas (6.000.000 euros)
Entre 50 y 100 trabajadores	2.246.211.000 pesetas (13.500.000 euros)
Más de 100 trabajadores	12.478.950.000 pesetas (75.000.000 euros)

Con estas medidas se reduce aún más la ventaja que la Zona Especial Canaria puede suponer para el inversor. Aunque explícitamente nada dice la Ley, es obvio a nuestro juicio que la parte de la base imponible que no esté sujeta al tipo de gravamen especial, lo estará al general del Impuesto sobre Sociedades. No es tal subsidiariedad ningún contratiempo para la idoneidad de la ZEC como aliciente para el inversor, sino el hecho de que en tanto existe límite en la parte de la base imponible que puede quedar sujeta al tipo de gravamen especial, no toda operación realizada efectiva y materialmente en el ámbito de la Zona Especial Canaria, gozará de la ventaja que, en principio, supone el régimen de la ZEC.

Por lo que se refiere a otros beneficios fiscales incluidos en el régimen de la ZEC, podemos destacar los siguientes.

En el artículo 46 se recoge la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en determinados supuestos. Son los caso de las adquisiciones de bienes y derechos que vayan a ser destinados por el sujeto pasivo al desarrollo de su actividad; en las operaciones societarias realizadas por las entidades de la Zona Especial Canaria, excepto en el caso de su disolución; en todo acto jurídico documentado que esté vinculado a las operaciones realizadas por las mencionadas entidades en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria,

salvo las letras de cambio, los documentos que las suplan o realicen la función de giro y las escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31.1 del Real Decreto-legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [27].

En el artículo 47 de la Ley, encontramos la exención en el Impuesto General Indirecto Canario por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen las entidades de la Zona Especial Canaria a otras entidades de la Zona Especial Canaria. Al tener tales entidades derecho a la devolución y deducción de las cuotas soportadas por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes y en las prestaciones de servicios, o de la carga impositiva implícita en los mismos, así como de las cuotas satisfechas a la Hacienda Pública, la exención de la que gozan será de las denominadas de carácter pleno. Se mantiene, asimismo, aunque ahora en el artículo 47 *in fine*, la exención para las importaciones de bienes realizadas por las entidades de la Zona Especial Canaria [28].

Asimismo, en el artículo 48 de la Ley se posibilita al Consorcio de la Zona Especial Canaria a suscribir conciertos fiscales con las Entidades locales. Se fijará una cifra global de tributación, que podrá ser inferior a la suma de todos los tributos de pago único o periódico, las tasas municipales y las contribuciones especiales devengadas en cada ejercicio económico por las entidades de la ZEC establecidas dentro de las áreas geográficas restringidas. Se prevé, asimismo, la posibilidad de suscribirlos en relación con las entidades de la ZEC establecidas fuera de las citadas áreas. Por su parte, en el artículo 49 se impone la obligación a las Entidades locales afectadas por la creación de la Zona Especial Canaria de incorporar a sus Ordenanzas fiscales las previsiones necesarias para suscribir los conciertos fiscales. A tenor del apartado 2 del artículo 49, se aplicarán en su totalidad los conciertos fiscales aun cuando las Entidades locales incumplieran el mandato anteriormente comentado. Además, no será de aplicación el artículo 9.2 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, por lo que los convenios fiscales no tendrán que determinar fórmulas de compensación, ni tener en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades locales procedentes de los tributos incluidos en los convenios fiscales.

En el marco legal de la Zona Especial Canaria, no sólo encontramos preceptos que recogen beneficios fiscales para las entidades, también existen algunas obligaciones tributarias. Éstas se refieren a dos tasas a las que han de hacer frente: la

[27] Dispone dicho artículo 31.1 que: «Las (...) actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 50 pesetas por pliego o 25 pesetas por folio (...)».

[28] La exención de las importaciones se añadió a la Ley 19/1994 a través del artículo 61, apartado 10, de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (*B.O.E.* nº 315 de 31. 12. 1996).

tasa por inscripción en el registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria y la tasa anual de permanencia en dicho Registro Oficial. Además, el artículo 51 de la Ley 19/1994 regula la posibilidad de que el Consorcio de la Zona Especial Canaria proponga al Ministerio de Hacienda la fijación, mediante Orden ministerial, de los precios públicos que considere necesarios como contraprestación por las actividades que realice. Los precios públicos deberán exigirse conforme a los criterios dispuestos en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

III. PROPUESTAS DE REFORMA

A) LAS POSIBLES REFORMAS EN LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Una de las cuestiones más problemáticas en la regulación de la Reserva se refiere a la determinación de los sujetos pasivos del IRPF que pueden dotarla. Como ya reflejamos más arriba, es evidente que lo podrán hacer quienes realicen actividades empresariales siempre que determinen sus rendimientos mediante el método de estimación directa. Pero no es tan clara la respuesta cuando se trata de los profesionales [29]. De hecho, la DGT, en varias contestaciones, rechaza tal posibilidad. A título de ejemplo, en la de 11. 07. 1997, les deniega la dotación al especificar que «la aplicación en el IRPF de la Reserva para Inversiones en Canarias a las actividades profesionales está expresamente excluida por el apartado 9 del artículo 27».

CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO no están de acuerdo con ello, pues tal discriminación no respeta la línea equiparadora en el IRPF y carece de sentido en una ley cuya finalidad es estimular la inversión [30]. Sin duda, esta afirmación se ve reforzada con la nueva regulación de la LIRPF, donde la equiparación entre profesionales y empresarios es aún mayor [31], empero mantener un régimen diferenciado en determinados aspectos [32].

No nos vamos a detener en este aspecto, toda vez que ya tratamos de manera extensa este punto en nuestra tesis doctoral, de próxima publicación. No obstante, queremos aquí trazar unas breves pinceladas.

La Audiencia Nacional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el asunto, pero

[29] Como ha definido el profesor MENÉNDEZ MORENO, «es profesional quien de forma independiente se dedica a prestar servicios para los que se requiere cualificación intelectual o técnica, con posibilidad de obtener la pertinente contraprestación» (*El concepto jurídico tributario de profesional*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 206).

[30] «La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 8.

La misma opinión es compartida por TREBOLLE FERNÁNDEZ, aunque matizada por él mismo en atención al principio de que la ley especial prevalece sobre la general («Incentivos fiscales a la inversión en Canarias». *Carta Tributaria. Monografías*, nº 215, 15 de diciembre de 1994, pág. 9).

[31] El artículo 25 de la Ley 40/1998, habla de «actividades económicas», donde incluye tanto a las empresariales como a las profesionales.

[32] Por ejemplo en la determinación del rendimiento neto por estimación objetiva, a la que no pueden someterse los sujetos pasivos que ejerzan actividades profesionales, o bien el caso de las retenciones a cuenta.

en casos referidos al FPI. En sus sentencias de 11 de octubre de 1994 y de 18 de mayo de 1999 estimó los recursos de los profesionales pro la inexistencia de una clara diferenciación economicista entre empresario y profesional. En línea similar, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 28 de febrero de 2000, consideró que existe una total equiparación entre profesionales y empresarios a efectos de los estímulos e incentivos a la inversión, por lo que no encuentra motivo para negar el acceso de los profesionales al Régimen del Fondo de Previsión para Inversiones (Fundamento de Derecho 4º). Pero todas estas sentencias se refieren a un incentivo fiscal distinto a la RIC, por ello, tales razonamientos jurisprudenciales, no pueden ser trasladados al incentivo fiscal que nos ocupa. Opinión que no comparte el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, por cuanto reconoció en su sentencia de 18 de octubre de 2000 el derecho de los profesionales a dotar la Reserva en atención a los criterios mantenidos por el Tribunal Supremo, tal y como expresa en su Fundamento de Derecho 2º [33].

El Informe también se muestra favorable a la extensión de la exención a los profesionales. Se fundamentan para ello tanto en una interpretación de la finalidad del artículo 27 de la Ley 19/1994, como de una interpretación sistemática del mismo, que «obliga a poner en relación el citado precepto con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y lleva a considerar que la referencia a las "actividades empresariales", contenida en el citado apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, ha de entenderse sustituida por la de "actividades económicas", comprensiva tanto de las actividades empresariales en sentido estricto como de las profesionales, ya que en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con carácter general (y en particular en el artículo 55.2 al remitirse a los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades) se sustituye la tradicional mención separada a las "actividades empresariales y profesionales" por la mención conjunta a las "actividades económicas"».

Se podría alegar contra tal interpretación que estamos ante una extensión más allá de los términos estrictos del ámbito de la exención. Pero más contundente, a nuestro juicio, es el siguiente argumento. La Comisión Europea en el momento de considerar compatible la RIC con la normativa comunitaria, admitió que pudieran dotarla los sujetos pasivos del IRPF que realizaran actividades empresariales. En ese momento, en la normativa interna española estaban claramente diferenciadas las actividades empresariales de las profesionales, por lo que la Institución comunitaria obviamente, en una interpretación

[33] En dos recientes sentencias, el TSJ de Canarias cambia de parecer al no admitir que los profesionales puedan dotar la Reserva. Cfr. Sentencias de 10 de abril de 2002 y de 19 de junio de 2002.

sistemática del ordenamiento español, sólo concedió tal beneficio a los empresarios y no a los profesionales. El cambio terminológico en el ordenamiento interno no puede afectar al pronunciamiento de la Comisión, por lo que sólo a partir de una nueva Decisión que lo admita, podrán los profesionales dotar la Reserva.

Bien es cierto que, pese a la diferenciación en la Ley del Impuesto sobre la Renta entre profesionales y empresarios, en ciertos aspectos los asimilaba, como era el caso de los estímulos e incentivos a la inversión. Pero no es menos cierto que debemos atender al principio de que la Ley especial –la del REF– prevalece sobre la general –la de la Renta–. Por lo que la Ley 19/1994 sólo admite la aplicación de la Reserva a los empresarios y no a los profesionales. Aun a sabiendas de la posibilidad de tachar nuestra afirmación como discriminatoria, no somos quienes discriminamos a los profesionales, sino la Ley, pues en este aspecto es claro que en su ámbito subjetivo no incluye a los profesionales. Su inclusión sólo es posible con la extensión de la exención, lo que en nuestro ordenamiento jurídico está prohibido.

Además de lo expuesto, hemos de dejar constancia de que toda interpretación que se haga del artículo 27 para extender el alcance de la RIC, es una ayuda de Estado y, en consecuencia, incompatible con el artículo 87.1 TCE mientras la Comisión no adopte una Decisión que la haga compatible por aplicación de alguna de las excepciones del artículo 87.3 TCE. Como consecuencia de ello, la contestación de la DGT de 25 de abril de 2001, al admitir la extensión del régimen de la RIC a los profesionales, podrá ser declarada por la Comisión contraria al Derecho comunitario por contravenir las disposiciones en materia de ayudas de Estado. Y de ser así, la principal consecuencia jurídica que se derivaría de la declaración por parte de la Comisión como ayuda de Estado, es que los profesionales que hayan dotado la Reserva deberán devolver la ayuda ilegal, esto es, imputar dichas cantidades a las bases imponibles de los períodos impositivos en que fueron dotadas.

Por ello entendemos que, antes de encomendar la redacción de un informe a una comisión de expertos para que señalen posibles fundamentos jurídicos para la extensión de la exención, y basar en dicho Informe una contestación de la DGT en tales términos, es deseable que se notifique a la Comisión Europea la intención de modificar el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, para que los profesionales también puedan dotar la RIC. La actuación de la Administración española en este punto, con toda probabilidad, será declarada incompatible con la normativa sobre ayudas de Estado.

En conclusión, los profesionales sufren una discriminación injustificada al no poder beneficiarse de la Reserva para Inversiones en Canarias en los términos en que sí lo hacen los empresarios. Pero tal discriminación no va a poder ser remediada, en ningún caso, ni por la DGT ni por los Tribunales nacionales –ya sea el TSJ de Canarias o el TS–. Sólo hay dos vías para

ello: una reforma de la Ley 19/1994 autorizada por la Comisión o una Decisión de dicha Institución en tales términos. En definitiva, es la Comisión Europea la única que puede admitir que los profesionales doten la Reserva.

Ahora bien, tanto en el caso de reforma de la Ley 19/1994, como de una Decisión *ad hoc* de la Comisión, la extensión de la Reserva para Inversiones en Canarias a los profesionales deberá ser admitida por dicha Institución sin restricción ni oposición alguna, en atención a las normas por ella dictada. En su Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas [34], analizada cada uno de los elementos configuradores de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE. Uno de ellos es el de que la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. En los apartados 13 y siguientes, la Comisión distingue entre las medidas específicas y las de carácter general, sintetizando la línea jurisprudencial y doctrinal mantenida por el TJCE y por la Comisión respectivamente. Para determinar si una exención contempla o no dicho elemento, será necesario el estudio del régimen general aplicable y, luego, considerar si la excepción que la disposición implica está justificada «por la naturaleza o la economía del sistema» fiscal en el que se integra; o lo que es lo mismo, si se deriva «directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión» [35], pues de otro modo podríamos estar ante una ayuda de Estado.

Por la naturaleza del sistema fiscal español, es evidente la equiparación entre profesionales y empresarios, máxime, repetimos, cuando ya no hay diferencia terminológica en la Ley del IRPF, que los engloba a ambos en el concepto de «actividades económicas». Por ello, los profesionales deberán ser incluidos en el régimen de la Reserva para Inversiones en Canarias en atención a la naturaleza del sistema tributario español. De no ser admitido tal razonamiento por la Comisión Europea, estaría yendo en contra de lo manifestado en su Comunicación la cual, pese a carecer de valor jurídico para sus destinatarios, en cambio si genera en la propia Comisión la obligación de respetarla y cumplirla. No le queda más opción a la Comisión que admitir la dotación de la Reserva por los profesionales en atención a la naturaleza del sistema tributario interno español.

Sobre la cuantía máxima para la dotación de la RIC, consideramos oportuna, en una futura propuesta de negociación, la rebaja del límite. La posibilidad de dotar el 90% los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y el 80% los del IRPF, se

[34] *DOCE* C 384, de 10. 12. 1998, pág. 3.
[35] Ibídem.

ha demostrado, a todas luces, excesiva. El enorme volumen de dotación que aún no se ha materializado (los cálculo actuales señalan que hay más de un billón de pesetas dotadas sin materializar) constituirán un serio handicap en la negociación con las Instituciones comunitarias. Por ello proponemos tal rebaja en los límites. La determinación de cuál es el límite ideal, escapa de los márgenes de conocimientos del jurista, sin duda, es labor a realizar por los economistas. Tal razón nos impide adentrarnos más en esta propuesta, señalando, simplemente, la necesidad de una sustancial rebaja en el límite cuantitativo de dotación.

En relación con los bienes aptos para la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias definidos en el artículo 27.4, es oportuno también realizar algunas propuestas de reforma. La primera de ella se centra en los activos fijos en que puede ser materializada, pues múltiples han sido las controversias que se han suscitado en este asunto. Consideramos necesario que se concrete y detalle los activos fijos en que se puede materializar la Reserva. El que por su naturaleza hayan de ser necesarios en la actividad económica que se desarrolle, se ha comprobado que no soluciona nada. Más bien al contrario, genera incertidumbre. Quizá sería oportuno una enumeración en atención a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad. De tal modo que sólo se podría materializar la RIC en algunos de los elementos enumerados por la nueva Ley siempre, que, evidentemente, sean consustanciales a la actividad que se desarrolle.

De especial interés en esta materia es la posibilidad de materializar la Reserva en suelo. Aquí se debe ser sumamente preciso, pues la inseguridad jurídica que se sufre al momento de la materialización es manifiesta. Sólo hay que remitirse a las contestaciones de la DGT para constatar la contradicciones en la que dicho órgano administrativo incurre. No abogamos por imposibilitar de manera radical la materialización de la Reserva en la adquisición de suelo, pero sí de limitarla a unos supuestos concretos y claramente especificados en la Ley. Ciertamente, no siempre será factible la materialización en la adquisición de solares. El hecho de adquirir un terreno para construir una nave donde desarrollar una actividad consistente en la venta al por mayor de productos alimenticios, no supondrá, probablemente, ni una disminución del coste unitario del bien ni una mejora en él o en el servicio prestado a la clientela. Aquí sí estamos de acuerdo con la DGT al no estimar adecuada esta inversión, ya que simplemente se produce un cambio en el lugar de prestación del servicio [36]. Es correcto también denegar la materialización de la RIC en la adquisición de terrenos para la construcción de nuevos hoteles, por no suponer mejora tecnológica de la empresa, ya que ni abarata el ser-

[36] Cfr. Contestación de la DGT de 09. 04. 1997. En términos similares se muestra en la de 13. 07. 1999.

vicio ni lo mejora [37], sólo supone la posibilidad de ofrecer un nuevo servicio [38].

Cosa distinta sería, en nuestra opinión, que los terrenos adquiridos sirvieran para ampliar la oferta de ocio que el hotel dispensa al cliente, mediante la construcción de piscinas o zonas deportivas y de recreo. En este caso, al aumentar la calidad del servicio, ninguna duda existiría para considerar apta tal materialización. Esta postura, que ya tuvimos ocasión de defender en otro momento [39], es la que, finalmente, ha aceptado expresamente la DGT en su Contestación de 25 de abril de 2001 y que ya había dejado entrever en la de 23 de junio 1998 al entender que en el sector turístico cabe materializar la RIC en la adquisición de terrenos cuando sean necesarios para elevar la categoría administrativa de un establecimiento o para transformar edificios de apartamentos turísticos en hoteles-apartamentos [40].

En consecuencia, sólo será posible materializar la RIC en la adquisición de terrenos o de bienes inmuebles usados cuando, en atención a la actividad desarrollada por la entidad, resulte claro que de tal adquisición se derivará una disminución del coste de producción unitario del bien o del servicio, o una mejora de su calidad [41]. Deberían ser los criterios que hemos propuesto con los que se evaluara la posibilidad de materializar la RIC en terrenos [42], sin que quepa denegarla por razón del aumento cuantitativo del negocio, ya que en ningún momento la normativa aplicable al caso toma esta causa como desestimatoria [43].

[37] Cfr. Contestación de la DGT de 27. 07. 1999.

[38] Para la DGT, no habrá mejora tecnológica cuando la adquisición de un bien inmueble de lugar a la prestación de servicios nuevos (vid. Contestación de 18 de septiembre de 1995).

[39] Vid. nuestro trabajo «La aplicación de los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias al sector turístico». *Canarias Fiscal*, nº 8, junio, 2000, pág. 59.

[40] En contra de nuestra opinión, vid. ROMERO PI, J: «La materialización de la RIC en suelo según la DGT y la Decisión de la Comisión de la UE de 16. 12. 1997». *Canarias Fiscal*, nº 1, noviembre, 1999, pág. 12 y ss.

[41] En el mismo sentido se expresa MIRANDA CALDERÍN, S.: «Reserva para Inversiones en Canarias: discrepancias con la Administración». *Revista Técnica Tributaria*, nº 48, enero-marzo, 2000, pág. 36 y ss.. Si bien sus propios criterios los pone en duda tras el estudio del artículo de ROMERO PI citado en la anterior nota al pie.

[42] A nuestra propuesta se añade en la Contestación de la DGT de 25 de abril de 2001, a propuesta de los expuesto en el Informe, la posibilidad de materializar la RIC en la adquisición o construcción de terrenos no preexistentes, es decir, los que constituyan superficies nuevas creadas por la acción humana, como los terrenos ganados al mar o bancales en zonas de fuerte desnivel.

Creemos que incluso en tales casos es necesario estar también a los criterios antes señalados. Es poco recomendable ante la escasez de suelo insular admitir la inversión en ellos del dinero dotado a la RIC, que no haría sino encarecerlo. Sólo en el caso de que el suelo disminuyera el coste de producción o mejorara la calidad del servicio, cabría tal inversión. Ganar terreno al mar para aumentar la superficie del hotel dedicada al ocio, o para construir una nave que permita almacenar materiales, con el consiguiente ahorro en la producción y en el coste final, es una inversión válida para materializar la RIC. Pero no lo es en el caso de utilizarse ese nuevo suelo para aumentar el número de habitaciones disponible o los metros cuadrados de nave, que en nada influyen ni en el coste del producto ni en la calidad del bien.

[43] Esta parece ser la opción que apuntó la DGT en su Contestación de 14. 07. 1999, al condicionar la aptitud de la materialización de la RIC en terrenos y bienes inmuebles usados en el cumplimento de los requisitos exigidos por el artículo 27.4, esto es, no haberse beneficiado con anterioridad de éste régimen y suponer mejora tecnológica para la empresa, sin supeditarlo a requisitos cuantitativos. Y también por la que se opta, en términos similares, en la de 25 de abril de 2001.

Con el objeto de asegurar que se cumpla este fin, proponemos que la construcción en los nuevos terrenos debería comenzar en un plazo no superior a tres años contados a partir de la fecha de adquisición del terreno. Si no se llevaran a efecto tales obras, se integrarían en la base imponible del ejercicio en que finalizara el plazo para el comienzo de la construcción las cantidades que en su día dieron lugar a su reducción. La misma consecuencia acarrearía el que no se hubiese puesto en funcionamiento el nuevo establecimiento –o la parte en que se amplió el establecimiento– en un plazo no superior a cinco años, computados a partir de la fecha de adquisición del terreno. Como último requisito para asegurar el correcto cumplimiento del fin de la Ley, a nuestro entender, la nueva obra debería permanecer afecta a la actividad empresarial durante un período no inferior a diez años contados desde la fecha de adquisición del terreno.

Es cierto que con la nueva Ley sobre las Directrices del Turismo en Canarias, se ha paralizado la concesión de licencias para la construcción de nuevos hoteles. No obstante, se podrán construir hoteles cuando se dispongan de la licencia con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley o, bien, en el caso de la sustitución de un hotel antiguo por uno nuevo. Si lo que se pretende es limitar la construcción de nuevos hoteles en Canarias, una medida eficaz es impedir que la construcción de los nuevos hoteles se haga con las dotaciones a la Reserva. Al igual que de la Zona Especial Canaria están excluidas las actividades turísticas, deberían limitarse, que no excluirse, el beneficio de la RIC para ellas. Proponemos, en consecuencia, que las empresas hoteleras sólo puedan materializar la RIC en la adquisición de terrenos destinados a aumentar la oferta de ocio para el cliente y en la construcción de tales ofertas, como son piscinas, canchas deportivas, etc. Pero que la materialización no pueda ir en ningún caso dirigida a la construcción del hotel, ya sea en la adquisición de los terrenos, ya sea en la propia construcción del edificio. Como reflejó el profesor VILLAR ROJAS, probablemente una limitación del beneficio fiscal que supone la RIC sea más efectiva que lo dispuesto en las propias Directrices del Turismo [44].

Desde algún sector económico, especialmente desde la patronal hotelera de Tenerife, se han levantado voces críticas contra la exigencia de que los bienes en que se materialice la Reserva hayan de ser utilizados en Canarias. Abogan por la posibilidad de que, ante la imposibilidad de materializar las cantidades dotadas en activos a utilizar en Canarias, se les permita, con una reforma de la Ley, el materializarlos en la construcción de hoteles en África. Esto es desconocer la finalidad del incentivo fiscal. La Reserva no está pensada,

[44] «Aspectos jurídicos de las limitaciones al crecimiento del turismo en Canarias». Conferencia pronunciada en las V Jornadas del Turismo dedicadas a la «Situación actual y perspectivas de futuro del turismo en Canarias», celebradas entre los días 7 a 10 de abril de 2003 en la Escuela Superior de Turismo Iriarte (Puerto de la Cruz).

aunque muchos así lo crean, para que los empresarios situados en Canarias dejen de pagar impuestos sin más. Lo que se pretende con la RIC es que el dinero que se deja de ingresar en las arcas públicas circule por Canarias reactivando la economía del Archipiélago. Si se materializa en África, deja de circular por Canarias, por lo que se va contra la finalidad de la Ley. Y si no es posible materializar la totalidad de lo dotado, la solución es fácil: que se dote menos cantidad a la RIC.

En la misma letra a) del artículo 27.4, se estipula la posibilidad de materializar la Reserva en la adquisición de activos fijos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente del Archipiélago canario, sin necesidad de que sean necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial [45], lo que supone una excepción en el sistema general, pues tal requisito sí aparece en los apartados 4 y 5 del artículo 35 de la LIS [46]. Sin embargo, no compartimos la regulación actual por varios motivos. Su configuración normativa es un tanto genérica, lo que puede generar el fraude fiscal. Ejemplo de ello lo tenemos en la Contestación de la DGT de 19. 02. 1997, donde estimó que no podía entenderse que la adaptación de los terrenos que rodean el lugar donde la empresa desarrolla su actividad para la construcción de jardines, ni la introducción del riego por goteo, contribuían a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, por lo que estas inversiones no podían considerarse materialización adecuada de la RIC.

A partir de la citada Contestación, podemos ofrecer ya una primera idea, referida al agua en Canarias. A nuestro juicio, no debería caber la más mínima duda en el hecho de que toda medida que implique ahorro de agua en Canarias ha de constituir una inversión admitida para la materialización de la Reserva para Inversiones. La Administración tributaria estatal debería tener conciencia de la escasez de agua que sufre el Archipiélago, por lo que toda media orientada a su ahorro es susceptible de ser enmarcada en mejora del medio ambiente [47].

Centrándonos ya en la reforma de la Ley en materia de protección del medio

[45] Sobre este punto ya hemos expuesto nuestro parecer y ofrecido ideas para la reforma de la Ley, por ello aquí haremos un breve esbozo de ellas, remitiéndonos para un estudio más detenido a nuestro trabajo «Análisis jurídico de la Reserva para Inversiones en Canarias. Reflexiones sobre su utilización para la protección del medio ambiente». *Hacienda Canaria*, nº 2, octubre de 2002, pág. 147 y ss., galardonada con un accésit en los premios Hacienda Canaria del año 2001.

[46] Para un estudio de la deducción por inversiones en medio ambiente en la LIS vid. por todos BOKOBO MOICHE, S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Ed. Cívitas, Madrid, 2000, pág. 137 y ss.).

Debemos destacar, no obstante, algunas de las más relevantes diferencias entre ambos incentivos fisclales. Así, mientras que en el Impuesto sobre Sociedades sólo se admiten determinadas inversiones, en la Ley 19/1994, como acabamos de ver, no se establece mayor exigencia. La deducción en el Impuesto sobre Sociedades se establece en la cuota y, además, es necesaria la colaboración con la Hacienda Pública.

[47] Sobre la escasez de agua en Canarias, así como sobre los problemas que ello conlleva y las posibles soluciones que se barajan, vid. por todos RODRÍGUEZ BRITO, W.: *El agua en Canarias y el siglo XXI*. Ediciones del Cabildo Insular de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 1995, *passim.*

ambiente mediante la utilización de la Reserva para Inversiones en Canarias, lo primero que hay que apuntar es que será oportuno y conveniente tener presente el Derecho comunitario, tanto el originario como el derivado, para una correcta y efectiva regulación de la Reserva en este punto. Destacamos aquí los principios de cautela y de acción preventiva, el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y el principio «quien contamina paga», establecidos en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 174, que habrán de constituir los pilares en los que se base la política de la Comunidad para la protección medioambiental [48]. En atención a ella, la futura regulación de la Reserva debería admitir sólo la inversión que se haga en la protección y mejora del medio ambiente de forma voluntaria, es decir, sin que medie exigencia de la Administración de ningún tipo. A modo de ejemplo, si la Administración competente exigiera para determinadas actividades económicas instalaciones que contrarresten los males olores, su cumplimiento no podrá llevarse a cabo con cantidades dotadas a la Reserva. Sin embargo, si tales instalaciones las hiciera una empresa cuya actividad económica no se incluye entre las sometidas a tal exigencia, entonces sí sería válida la materialización. Y es evidente también que se deberá excluir del ámbito de la inversión todas aquellas medidas que se tomen a partir de una sanción medioambiental derivada, por ejemplo, del principio «quien contamina paga». De este modo, si una empresa dedicada al refinado de petróleo en Canarias, que por accidente o negligencia ha vertido combustible en el mar, no podría materializar la Reserva en la adquisición de maquinaria que subsane los daños provocados en el medio ambiente. En la actualidad, nada le impide hacerlo, lo cual, a nuestro juicio es una posibilidad indeseable, de ahí que propongamos que claramente en la futura Ley se prohiba pues, como acertadamente advierte HERNÁNDEZ GONZÁLEZ «el coste de tal medida correría en su mayor parte a cargo no del agente contaminante, sino de la totalidad de los contribuyentes por medio del gasto fiscal que la reserva para inversiones representa» [49].

Proponemos, por tanto, que en la nueva regulación se elimine el inciso final del primer párrafo de la letra a) del artículo 27.4, para incluir en dicha letra un tercer párrafo dedicado en exclusiva a la materialización de la Reserva en activos fijos que mejoren y protejan el medio ambiente de forma más concisa, de tal modo que los

[48] Dispone el artículo 174.2 TCE, en su primer párrafo que «La política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga».

[49] «La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias», *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre, 1998, pág. 56.

sujetos pasivos puedan materializar las cantidades dotadas en:

La adquisición de activos fijos situados o recibidos en Canarias que contribuyan a una evidente mejora y protección del medio ambiente del archipiélago, salvo que la inversión constituya el cumplimento de alguna obligación impuesta por la Administración competente o esté destinada a subsanar daños provocados por el sujeto pasivo.

En tanto se va a favorecer fiscalmente las inversiones en medio ambiente, el legislador debería también dirigirlas hacia los conceptos que se manejan en el derecho comunitario derivado. Es decir, que se regule de tal modo que se procure un desarrollo sostenible del medio ambiente, aún cuando la materialización no se haga en atención a la mejora y protección del medio ambiente, sino a partir de las otras opciones que el legislador recoge en la propia letra a) del artículo 27.4. De este modo, si una empresa tiene pensado materializar la Reserva en la adquisición de activos fijos nuevos necesarios para el desarrollo de su actividad económica, siempre deberá optar, en caso de varias opciones, por la que más proteja y mejore el medio ambiente. Proponemos, por ello, un cuarto y último párrafo para el artículo 27.4 en su letra a), que dispondría lo siguiente:

Si el sujeto pasivo, en el momento de materializar las cantidades dotadas a la reserva, pudiera optar entre la adquisición de distintos activos fijos, sólo tendrá derecho al beneficio que este régimen supone cuando adquiera el que mayor protección ofrezca al medio ambiente del archipiélago.

Conflictivo también es el plazo de tres años que establece el artículo 27.4 para la materialización de las cantidades dotadas a la Reserva. El problema surge en la determinación del ejercicio a partir del que computar el plazo de tres años, ya que bien puede ser el ejercicio en que se obtuvieron los beneficios a cuyo cargo se dota la Reserva o del ejercicio en que se acordó la dotación. Para CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO, si se optara por la segunda opción –que parece ser el resultado lógico de una interpretación literal del artículo–, llegaríamos al absurdo de incluir un año de «carencia en el que la sociedad no puede realizar ninguna inversión durante el ejercicio en que se aprueban las cuentas y se dota la Reserva» [50]. Consecuencia lógica de esta reflexión es la de entender que el plazo se empieza a computar desde el devengo del ejercicio en que se obtuvieron los beneficios a cuyo cargo se dota la RIC [51].

Tampoco es muy clarificadora la Decisión de la Comisión por la que se aprobó la RIC, pues en ella se expresa: «Estos importes deben materializarse en un plazo

[50] «La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 21

[51] La misma opción toma la DGT, cuando afirma en la Contestación de 27. 07. 1999 que la RIC podrá materializarse en inversiones realizadas en el plazo de los tres años siguientes contados desde la fecha del devengo del impuesto, esto es, el último día del período impositivo del que procede el beneficio con cargo al que se realiza la dotación.

máximo de tres años a partir del ejercicio en el cual se haya constituido la reserva (...)». Las mismas dificultades interpretativas se plantean con la sustitución del término «dotar» por el de «constituir». Ya que bien puede entenderse constituida la Reserva en el año en que se obtuvo el beneficio, bien en el año en que se apruebe su constitución.

Sin embargo, la interpretación que se realiza en la Contestación de la DGT de 25 de abril de 2001, al igual que la hecha en el Informe, es muy distinta. Para su mejor comprensión la desglosaremos en tres apartados para posteriormente hacer el comentario en su conjunto:

- El plazo máximo para invertir «comenzará a contarse desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva que, en el caso de las sociedades mercantiles, será normalmente en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio fiscal».
- El apartado 4 del artículo 27 se refiere al inicio del plazo máximo del que se dispondrá para realizar las inversiones de las cantidades destinadas a la reserva, pero no indica desde cuando podrá materializarse la RIC, sino que se refiere al plazo máximo del que se dispondrá para realizar las inversiones necesarias para dicha materialización y al inicio de su cómputo.
- Se deberá permitir materializar la RIC «desde el mismo momento en el que se hayan obtenido los ingresos que quedarán libres de tributación, sin que sea necesario esperar al acuerdo de dotación contable de la reserva».

Con esta interpretación el sujeto pasivo dispondrá de un plazo efectivo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último. La justificación a tal interpretación la encuentran en que si la finalidad es la de fomentar la reinversión lo lógico es que se permita la misma desde el primer momento en que resulta materialmente posible, esto es, desde que se obtienen los recursos materiales. De ser válida tal opción, el Informe ha creado un nuevo principio que debe inspirar la interpretación y aplicación del artículo 27: el principio pro empresario.

A nuestro juicio, el artículo 27.4 expresa no sólo el tiempo máximo para la materialización, sino el período de tiempo en que la misma se puede llevar a cabo. La interpretación que se hace del precepto en la Contestación de la DGT, sería válida de haber expresado el precepto que las cantidades destinadas a la RIC «deberán estar materializadas». En este caso, sin duda el legislador no establecería un plazo temporal durante el cual el sujeto pasivo debe ejecutar una acción, sino al momento final en el que debe estar hecha, pero no el inicial. Sin embargo, la redacción del apartado 4 del artículo 27 es clara en cuanto a referirse a un período de tiempo dentro del cual se deben realizar las inversiones oportunas.

También resulta meridiano, a nuestro juicio, el momento en que se inicia el citado período. Como expusimos más arriba, ha de comenzar el cómputo el primer día del período impositivo siguiente al del devengo del impuesto. Por tanto, el año en que se dota la RIC. Esta es la opinión mantenida, como vimos, por CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO y la seguida, hasta el momento de la reseñada contestación, por la DGT. Ahora bien, es cierto que pueden alegar los sujetos pasivos del IS que si se ha de esperar a que la Junta General de accionistas apruebe los resultados y, por tanto, la dotación de la RIC, el primer año para la materialización puede quedar ostensiblemente reducido [52]. En atención a una interpretación finalista de la Ley, podemos aceptar la conclusión expuesta por la DGT de entender que el plazo se computa a partir del período impositivo siguiente al que se dotó.

Pero lo que de ningún modo aceptamos es que se pueda materializar la RIC fuera de dicho período. No compartimos el que se pueda materializar en el período impositivo en que se obtiene el beneficio. La razón para ello la encontramos en otro punto del Informe, donde se afirma que la existencia misma de la Reserva es legalmente imposible antes de la finalización del ejercicio en que se obtienen los beneficios, porque no ha sido aprobada por la Junta General de accionistas. Lo que no se ha dotado por todavía no existir, no podrá ser materializado, lo que es premisa para afirmar que es contrario a la Ley habilitar el período impositivo de obtención de beneficios para materializar la RIC.

Y tampoco estamos de acuerdo en la posibilidad de materializarla en el período impositivo en que se dota por las razones antedichas de que el precepto hace referencia a un período dentro del que se ha de llevar a cabo las inversiones. Ni antes ni después. Y ese plazo es de tres años, no de cuatro.

Es cierto que la reforma introducida en el artículo 27, con la inclusión del apartado 10, realizado a través de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, permite las inversiones anticipadas tal y como se proponía en el Informe. Sin duda, ahora existe cobertura legal para ello, pero no nos hace cambiar nuestra postura. Estamos, por tanto, en desacuerdo con tal reforma pues todavía no existen beneficios. Estos sólo se sabrán al momento de la presentación de las cuentas anuales, por lo que si no se sabe el resultado contable de la actividad económica, el sujeto pasivo desconocerá la cantidad que pueda dotar a la RIC. Imaginemos el supuesto de prever unos beneficios de ese año durante el mes de agosto y que, por cuestiones ajenas a la empresa, sufre grandes pérdidas durante los meses de octubre y de noviembre que tienen como

[52] Lo mismo cabría decir de los sujetos pasivos del IRPF, quienes no declaran su beneficio hasta la autoliquidación del Impuesto, normalmente a mediados del año siguiente a su obtención.

consecuencia una importante disminución del beneficio final o, incluso, un resultado contable con pérdidas. Si las inversiones dotadas exceden de lo que realmente puede dotar, se crearía en la empresa una situación de mayor crisis en tanto deberá aumentar su base imponible.

Consecuencia de todo ello, y siguiendo el esquema expositivo tanto de la Contestación como del Informe, el sujeto pasivo obtendrá el beneficio en el primer período impositivo; dotará la Reserva en el segundo; y podrá materializarla en el tercer, cuarto y quinto período impositivo. De esta manera son cinco los años, pero para poder invertir las cantidades dotadas se dispone de tres, tal y como expresamente indica la Ley.

Se puede reclamar, sobre todo desde el sector empresarial, como de hecho se hace, que el plazo de tres años para materializar la inversión, en ocasiones, puede ser demasiado corto en tanto que las condiciones estructurales impiden canalizar tales dotaciones de forma continuada. Es indudable que un exceso de inversión puede generar la no adaptabilidad de su nueva infraestructura al mercado competitivo. Tales razones son las que nos llevan a defender una interpretación amplia y finalista del apartado 4 del artículo 27 para entender que el período de materialización empiece a computarse a partir del período impositivo siguiente al de la dotación de la Reserva. Más allá de esto, como se pretende injustificadamente en la Contestación, se corre el riesgo, ya advertido por el profesor NÚÑEZ PÉREZ, de posibilitar la desnaturalización del beneficio fiscal al poderse transformar «en un mecanismo que no sirva a la economía productiva y sí a la economía puramente especulativa» [53].

Proponemos, en atención a lo expuesto, que en la futura norma se especifique de manera más clara todos estos detalles, de tal modo que tanto los sujetos pasivos que realicen la materialización, así como la Administración Tributaria en sus acciones de inspección, sepan en todo momento a que atenerse.

Alguna mención también cabe hacer respecto al plazo que establece el artículo 27.5 para el mantenimiento por parte del sujeto pasivo de la inversión realizada con lo dotado a la Reserva. Los activos fijos contemplados en el apartado a) del referido artículo, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo, siendo, en todo caso, el de su vida útil en el caso de que éste fuera menor a los cinco años señalados [54].

Una de las dudas que se plantea es la determinación del momento a partir del

[53] «Las medidas fiscales en la reforma del régimen económico y fiscal de Canarias: una reflexión jurídico-política», op. cit., pág. 29.

[54] Según el segundo párrafo del apartado 4 del artículo 1 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se deberá entender por vida útil de los elementos patrimoniales del inmovilizado material «el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual».

que hay que empezar a computar el plazo de cinco años. CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO [55] señalan que el plazo hay que contarlo desde el momento en que se empieza a utilizar en el proceso productivo, no desde la fecha de adquisición, lo que era acorde con el tenor del artículo 46.2.1ª del anterior Reglamente del Impuesto sobre Sociedades [56]. Desde nuestro punto de vista, la solución puede ser distinta ahora, ya que en el primer párrafo del apartado 4 del artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se establece que los «elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento», por lo que, salvo que sea necesario practicar reparaciones o mejoras para su puesta en funcionamiento, el inmovilizado material estará en disposición de entrar en funcionamiento desde el momento de la adquisición [57].

Entendemos que el cómputo de los cinco años debe empezar desde el momento de la adquisición al exigir el artículo 27, en su apartado 4, letra a), que el activo fijo en que se invierte deba ser necesario para el desarrollo de la actividad empresarial. Obviamente, un activo fijo no utilizado, no es necesario para el desarrollo de la actividad, por lo que no sería apta la inversión a efectos de materializar lo dotado a la RIC. Esto como norma general, pues cabe señalar alguna excepción que, a nuestro juicio, debería ser contemplada en una futura Ley. Nos referimos a la adquisición de activos fijos que su función es la de sustituir a otro activo en caso de, por ejemplo, avería. Si una empresa desea asegurar la continúa producción adquiriendo maquinaria de repuesto, puede ser que tarde en entrar en funcionamiento o que, simplemente, no lo haga nunca por falta de avería de la principal. Esta correcta previsión empresarial debería ser admitida en el régimen de la RIC. Proponemos, por tanto, la posibilidad de materializar la Reserva en la adquisición de activos fijos cuya función sea la de permanecer en la empresa para el caso de avería de la maquinaria. En estos casos, no se aplicaría la estipulación de que tengan que entrar en funcionamiento. El plazo temporal de per-

[55] «La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 29.

[56] «Los elementos de inmovilizado material empezarán a amortizarse desde el momento en el que entren en funcionamiento».

[57] Es necesario, por tanto, determinar en qué momento se entiende que el sujeto pasivo ha adquirido el bien. Según el artículo 1.095 del Código Civil, no se adquiere el derecho real del bien hasta que le haya sido entregado, lo que se entiende que ocurre, a tenor del artículo 1.462 del Código Civil, cuando se ponga en poder y posesión del comprador. En consecuencia, será éste el momento en que comenzará a computarse el plazo de cinco años (cfr. Contestaciones de la DGT de 17. 02. 1997 y de 12. 03. 1997). En el caso de bienes inmuebles, el otorgamiento de escritura pública equivale a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura, como advierte el artículo 1.462 del Código Civil, no resultare o se dedujere claramente lo contrario (Cfr. Contestación de la DGT de 17. 02. 1997). En definitiva, como concluye la DGT en su Contestación de 22. 03. 1999, «la puesta a disposición será el momento en el cual, desde un punto de vista jurídico privado, se adquiere el dominio del bien objeto del contrato, con independencia tanto de la fecha en la que se formalizó dicho contrato como del importe de los pagos parciales que se han ido entregando al ejecutar la obra».

manencia se empezaría a contar desde el momento en que, efectivamente, pueda estar a disposición de uso, aunque no se utilice luego.

Cuando la Reserva se materialice en la suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de Deuda Pública o de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen su actividad en el Archipiélago canario, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos. En aras de evitar la especulación financiera, no se debe permitir la venta de tales valores, ni siquiera cuando la ganancia obtenida se reinvierta en la adquisición de otros valores en los mismos términos.

No obstante tal radical postura, se podría establecer una excepción: la de admitir la venta de tales valores siempre que lo obtenido se reinvierta en la adquisición de los activos reseñados en la letra a) del apartado 4 del artículo 27. Con ello se flexibiliza el régimen inversor, ya que, como hemos expuesto, no siempre las condiciones del mercado hacen posible invertir en la propia empresa. De este modo, la entidad tendrá un plazo de tres años para materializar la inversión en valores de Deuda Pública o acciones de otra entidad y otros cinco para enajenarlas y reinvertirlas en activos fijos. Desde nuestro punto de vista, se evita con ello la especulación con fondos que deberían ser públicos, a la par que se posibilita el diferimiento de la inversión hasta un momento más adecuado.

B) LAS POSIBLES REFORMAS EN LA ZONA ESPECIAL CANARIA

La puesta en funcionamiento de la Zona Especial Canaria es mucho más reciente que la de la Reserva para Inversiones en Canarias. La escasa andadura unida a las numerosas modificaciones legales para adaptar la normativa interna a la comunitaria, dan lugar a que las propuestas, en este caso, deban ser cuantitativamente, y en ocasiones cualitativamente, menores.

La exposición sistemática de nuestras ideas en relación a los cambios normativos que proponer a las Instituciones comunitarias, seguirá el orden estructural del articulado de la Ley 19/1994 que regula la Zona Especial Canaria. La primera observación, en consecuencia, se refiere al principio de estanqueidad. Dispone el artículo 30 que se situarán en áreas localizadas «(...) las empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación y comercialización de mercancías cuando éstas se produzcan, transformen o manipulen en la Zona Especial Canaria o se entreguen desde ésta (...)». Esta redacción es, cuando menos, confusa al no ser su construcción gramatical todo lo correcta que debería ser, sin que, por otro lado, el alcance de la misma varíe en atención a regulaciones anteriores. De mantenerse el principio de estanqueidad geográfica, proponemos la siguiente redacción del precepto:

«El ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria se extenderá a todo el territorio de las Islas Cana-

rias, salvo en el caso de empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación y comercialización de mercancías que, para acogerse al régimen de la Zona Especial Canaria, deberán establecerse en las áreas que, dentro de dicho territorio, se determinen por el Gobierno de la Nación, a propuesta del Gobierno de Canarias».

Aunque esta es una propuesta subsidiaria de una principal, en atención a la cual abogamos por la supresión del principio de estanqueidad geográfica en estos términos para las empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación y comercialización de mercancías. No obstante, tal propuesta la explicaremos más adelante, pues antes es necesario explicar otras premisas.

De mantenerse, repetimos la estanqueidad geográfica, sugerimos que se determinen a la mayor brevedad posible, las zonas delimitadas para tales fines en cada una de las islas del Archipiélago. La desinformación actual es absoluta, pues mientras en la página web del Consorcio de la Zona Especial Canaria se habla de que una de esas zonas se situarán en el municipio de La Guancha, en la isla de Tenerife, desde su Ayuntamiento nada saben pues carecen de toda información al respecto. Solicitamos desde aquí que se tomen las medidas oportunas para delimitar dichas zonas colaborando e informando al Ayuntamiento del municipio correspondiente. Todo lo que no sea trabajar de este modo perjudica al municipio, a los operadores económicos y, sobre todo, a la propia Zona Especial Canaria.

Dentro del principio de estanqueidad, hemos de recordar que a tenor de lo dispuesto en la Ley tras la modificación sufrida por el Real Decreto-Ley 2/2000, sólo podrán operar en la ZEC las personas jurídicas de nueva creación que, previa autorización del Consorcio, se inscriban en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.

En el anteproyecto de Real Decreto-Ley de modificación de la Ley 19/1994 ya figuraba el acotamiento de sujetos con capacidad para operar en la ZEC, si bien en su Exposición de Motivos, no se cercenaba la posibilidad de extender el régimen a los establecimientos permanentes [58]. En su informe, el Parlamento de Canarias solicitó una modificación en este punto en la Exposición de Motivos y el consiguiente reconocimiento legal de tal posibilidad [59]. Tal propuesta no fue atendida por el Gobierno de la Nación, por lo que no sólo no se incluyeron en el Real Decreto-Ley 2/2000 los establecimientos permanentes como posibles entidades de la ZEC, sino que, además, se eliminó toda referencia a una

[58] Señalaba el tercer párrafo del apartado II de la Exposición de Motivos, *in fine*, que: «además, la regulación actual podría extenderse a establecimientos permanentes si las circunstancias lo aconsejan».

[59] Se propone por el Parlamento de Canarias el cambio de redacción del anteriormente citado tercer párrafo de la Exposición de Motivos, por el siguiente tenor: «Además, la regulación actual deberá extenderse (...)».

posible inclusión de los mismos como beneficiarios del régimen de la ZEC.

La propuesta del Parlamento de Canarias tenía un fundamento jurídico claro y rotundo, por lo que no entendemos la negativa final de su inclusión. Así, la Comisión en su Carta de 4 de febrero de 2000, por la que se aprueba la presente ayuda, estableció claramente que «los beneficiarios serán personas jurídicas de nueva creación y nuevos establecimientos permanentes de personas físicas o jurídicas tanto residentes como no residentes en territorio español (...)» [60]. Idea reiterada posteriormente al afirmar la Comisión «en particular (...), la posibilidad de localizarse en la ZEC por medio de un establecimientos permanente (...)» [61]. Por tanto, la propuesta que desde aquí hacemos de permitir que los establecimientos permanentes puedan ser entidades de la ZEC no necesita esperar a una negociación futura con la Comisión Europea, pues ya lo ha autorizado. Es en la instancia del poder legislativo o en el Gobierno donde se deben tomar las medidas pertinentes para la reforma del articulado en este punto.

Otro punto que también debe ser modificado en el ámbito interno del Derecho español, sin necesidad de beneplácito comunitario, es el referido a la doble inscripción en registros a la que se ven sometidas las entidades de la ZEC: Registro Mercantil y el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. Ello supone un engorro burocrático y demora en el tiempo que en nada favorece el éxito de la ZEC como coadyuvante del desarrollo económico y social del Archipiélago.

Ya hemos expresado que otras de las exigencias contenidas en la Ley 19/1994 es la de constituir su objeto social la realización en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria de alguna de las actividades económicas incluidas en el anexo al Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio. Nuestra propuesta aquí es la de suprimir este requisito.

La práctica del funcionamiento de la Zona Especial Canaria ha demostrado que este requisito genera conflicto a la hora de determinar si una entidad puede ser o no admitida dentro de la Zona Especial Canaria. Y ello es así en tanto en algunos supuestos, el objeto social que pueden realizar ya lo hacen otras empresas radicadas en Canarias, con lo que se genera una competencia desleal no deseada dentro del Archipiélago. A nuestro juicio, sería preferible el establecimiento de unos criterios que fijen lo que se ha de entender por escasa o nula presencia en la economía Canarias. Lo que con ello queremos decir es que la ZEC debe servir para que se instalen en nuestra Comunidad empresas que desarrollen objetos sociales de escasa o

[60] Cfr. párrafo primero del apartado dedicado a los «Beneficiarios» en la carta de la Comisión de 4 de febrero de 2000, Ayuda de Estado nº N 708/98 – Islas Canarias (España), SG (2000) D/101214.

[61] Ibíd. punto f2) del apartado «Las ayudas de funcionamiento en cuestión a la luz de las excepciones regionales de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE».

nula presencia actual. Para ello es necesario primero exponer unos criterios objetivos y claramente definidos que especifiquen los parámetros en los que considerar que se dan los supuestos de la escasa o nula presencia de un sector económico en Canarias. A partir de ahí, debería ser admitida cualquier entidad que tenga intención de llevar a cabo un objeto social que reúna tales características.

Esto lo enlazamos ahora con la idea antes expuesta de suprimir, dentro de la estanqueidad geográfica, el requisito de delimitar zonas para la instalación de entidades que se dediquen a la transformación, producción, manipulación y comercialización de mercancías. Si la actividad que desarrollan no tiene relevancia en la competencia dentro de Canarias, carece de toda importancia el lugar donde deseen instalarse. Que se desarrollen obras públicas en determinadas zonas para acondicionarlas mejor para estas entidades es importante, pero sin que ello sirva para obligarles a instalarse allí.

Por tanto, sugerimos la supresión de la estanqueidad geográfica, de tal modo que la entidad de la ZEC pueda desarrollar su actividad en cualquier punto del Archipiélago canario. Así como una modificación tendente a evitar que no sea requisito el constituir su objeto social uno de los determinados en la Ley, sino uno que entre dentro de los límites estipulados de lo que se entienda por escasa o nula relevancia de la actividad en la economía canaria.

Sobre el régimen tributario al que quedan sometidas las entidades de la ZEC en el Impuesto sobre Sociedades, nada tenemos que añadir. Nos parece oportuna la delimitación de la base imponible, pues con ello se evita el fraude fiscal que supone declarar obtenido por la entidad lo que en realidad pertenece, por ejemplo, a una sucursal que opera fuera de los límites geográficos de la Zona Especial Canaria. En cuanto al tipo de gravamen, queda fuera de los márgenes de nuestro trabajo ofrecer los que deberían ser propuestos en una futura negociación, ya que es tarea que ocupa a los economistas.

No obstante, sí quisiéramos hacer alguna puntualización al respecto. Sin duda sería deseable que una prórroga del régimen de la ZEC permitiera la inclusión en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, a nuevas empresas. Hemos de recordar que el límite temporal para la inscripción está fijado en el 31 de diciembre de 2006. A partir de ahí, y hasta el 31 de diciembre de 2008, sólo podrán operar las ya inscritas. Pero se hace aconsejable proponer a la Comisión Europea que nuevas empresas se puedan crear en Canarias al amparo de este beneficio fiscal.

De ser esto así, se tendrían que crear dos clases distintas de tipos de gravámenes del Impuesto sobre Sociedades para las entidades ZEC. Una clase para las entidades inscritas con anterioridad al 31 de diciembre de 2006 y otro para las de nueva inscripción. El espíritu que debe guiar a estas nuevas escalas de gravamen, debería ser el mismo que el que existe en la actualidad tras la reforma operada por el Real Decreto-Ley 2/2000. Esto es, una es-

cala progresiva en atención a los años de permanencia en la ZEC, que pueda ser disminuido por aplicación del criterio de la creación y mantenimiento de nuevos puestos de trabajo.

Estimamos también oportuno el mantenimiento de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como en el Impuesto General Indirecto Canario. Pero criticamos lo relativo a los conciertos fiscales en los tributos locales. Si ya en nuestra tesis doctoral defendimos su inconstitucionalidad, es obvio que aquí propongamos su desaparición en una futura negociación.

La figura de los conciertos fiscales o convenios con agrupaciones de contribuyentes hace aparición en el Derecho positivo español con la Ley de Reformas del Sistema Tributario de 26 de diciembre de 1957, recogidas en el Capítulo I del Título II. Para SAINZ DE BUJANDA, los convenios constituían negocios jurídicos bilaterales de Derecho público que presentaban las siguientes características[62]:

- En su elaboración participaban dos partes perfectamente diferenciadas: la Administración y los representantes de los contribuyentes.
- Los acuerdos se adoptaban cuando existía coincidencia de voluntades entre ambas partes.
- Dichos acuerdos presentaban los tres elementos fundamentales para reconocer la existencia de un negocio jurídico bilateral: consentimiento, objeto y causa.
- El convenio se perfeccionaba con el acuerdo de ambas partes, no obstante, su eficacia se subordinaba a la aprobación de la autoridad administrativa superior.

No obstante, la figura que se contempla en el régimen jurídico de la Zona Especial Canaria es en parte distinta a la que existía en nuestro ordenamiento –y decimos «existía», pues se creía por parte de la doctrina del Derecho Tributario que estaba definitivamente desterrada–. La diferencia fundamental la encontramos en la función de representación de los intereses particulares que se le otorga al Consorcio de la Zona Especial Canaria. En la Ley de 1957, el convenio era negociado por las agrupaciones de contribuyentes de una parte y la Administración de otra. Sin embargo, nos encontramos ahora con la novedad de que la representación de los intereses particulares de las entidades de la ZEC no la ostentará una agrupación de ellas, ni siquiera la Confederación Española de Organizaciones Empresariales. El Consorcio de la Zona Especial Canaria se constituirá como el representante de los intereses particulares de dichas entidades, negociando en nombre y por cuenta de ellas la cifra global que habrán de pagar

[62] SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho, Volumen IV*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 243.

para hacer frente a su obligación tributaria respecto de los tributos locales que se devengaran en el ejercicio de sus actividades. Lleva esto pues a la paradoja de concluir que los convenios se pactan entre una Administración, que representa intereses muy específicos de particulares concretos, y la respectiva Entidad Local. El erigirse una Administración, no ya en interprete del interés público, sino en defensora de un interés privado es, sin duda, una aberración frente al Estado social y democrático de Derecho consagrado en el artículo 1 de la Constitución Española.

Pero además, en el artículo 49 de la Ley 19/1994, se estipula que las entidades locales afectadas por la ZEC, deberán incorporar a sus Ordenanzas fiscales las necesarias previsiones para la aplicación de los conciertos fiscales. Aunque les advierte el propio precepto que de nada le vale no cumplir con tal obligación, pues ello no impedirá la total aplicación de los conciertos fiscales. Además, por si todo esto no fuera poco, se establece que no serán de aplicación las compensaciones establecidas en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

No encontramos objeción alguna al apartado primero de este artículo por cuanto que, al instaurar en el ordenamiento jurídico español la figura de los convenios, se han de establecer los mecanismos necesarios tendentes a posibilitar su puesta en práctica. Sin embargo, en el apartado segundo del artículo 49, aparece un nuevo elemento configurador de esta modalidad de convenio, que la diferencia de su predecesora. Si antes habíamos dejado claro el carácter contractual de los convenios al producirse como consecuencia del consentimiento de las dos parte intervinientes, tal característica en ningún caso se podrá predicar de los conciertos fiscales regulados en la Ley 19/1994, toda vez que se preceptúa la obligatoriedad de su aceptación por parte de las Entidades Locales [63]. En la Ley de 1957, el contribuyente, considerado de forma individual y no ya agrupado con otros contribuyentes, podía no aceptar la cuantía asignada [64], lo que ahora no se permite. Y es por ello por lo que antes decíamos que, si bien la atribución de competencias que la Ley hace a favor de las entidades locales para la fijación de la cuantía era una cuestión que quedaba clara en el artículo 48, ello era sólo en principio. La competencia la tienen en lo que podríamos denominar período voluntario de negociación. Sin embargo, es una asunción insustancial por cuanto el Consorcio puede discrepar y no aceptar la cuantía del concierto fiscal, fijando la que estime conveniente en atención a lo dispuesto en el artículo 49.2. En definitiva, si

[63] En sentido contrario se expresa la profesora MAZORRA MANRIQUE DE LARA, quien entiende que este precepto es una «mera recomendación a las Entidades locales» (MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «El régimen jurídico de la Zona Especial Canaria», op. cit., pág. 95; de la misma autora «La Zona Especial Canaria, régimen jurídico general. Especial referencia al régimen fiscal», op. cit., pág. 94)

[64] Cfr. artículo 35 de la Ley de 26 de diciembre de 1957.

no se alcanza un acuerdo en el período voluntario de negociación, se entra en un período obligatorio, incluso coercitivo, en el que el Consorcio fija la cuantía sin necesidad de tener en cuenta los intereses de las Entidades Locales.

Pero el carácter obligatorio que para las Entidades Locales suponen los conciertos se agrava por el hecho de que la cifra global «podrá ser inferior» a la suma total que le correspondería pagar por los tributos a los que alcance el concierto. En atención a los poderes de los que la Ley inviste al Consorcio de la Zona Especial Canaria, todo hace suponer que esa cifra global siempre será inferior, lo que causará un perjuicio para las arcas municipales. Si además tenemos en cuenta que en virtud del apartado 3 del artículo 49 no será de aplicación el artículo 9.2 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, por lo que los convenios fiscales no tendrán que determinar fórmulas de compensación, ni tener en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las entidades locales procedentes de los tributos incluidos en los convenios fiscales, dichas entidades quedan en una situación de desamparo total ante la arbitrariedad del Consorcio de la Zona Especial Canaria en el establecimiento de la cifra global. Se pierde definitivamente el carácter contractual en los conciertos fiscales, dado que el elemento del consentimiento que predominaba en los convenios, no existe ahora. Llegamos en consecuencia a la conclusión de que el legislador, inspirándose en la antigua figura de los convenios, ha creado una nueva figura en el ordenamiento jurídico-tributario español como es la de los conciertos fiscales [65], cuyas notas esenciales serían:

- Por ley, las entidades locales estarán obligadas a concluir los conciertos fiscales.
- El Consorcio de la Zona Especial Canaria, aun siendo Administración, se convierte en representante de los intereses particulares de las entidades de la ZEC.
- Las entidades locales están abocadas a aceptar como crédito tributario una cantidad inferior a la que por ley les corresponde.
- Las entidades locales no podrán optar por otra solución ni reclamar por el perjuicio que el concierto le provoque, al no impedir su oposición la aplicación de los mismos.

A nuestro juicio, los artículos 48 y 49 de la Ley 19/1994 son inconstitucionales por las siguientes razones:

En primer lugar, no se respeta el principio de igualdad que inspira al sistema tributario español (artículo 31.1 CE), pero no por perjudicar al sujeto pasivo de

[65] NÚÑEZ PÉREZ se plantea, en este punto, si la intención del legislador era la de crear una nueva modalidad de concierto fiscal concebido como un «contrato de adhesión» («Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)», op. cit., pág. 474).

la obligación tributaria, sino, y aquí reside lo curioso de esta figura, por crear un perjuicio al sujeto activo representado en la entidad local y, que duda cabe, también al resto de sujetos pasivos de los tributos a los que no alcanza el concierto, pues no será equitativa la carga tributaria de aquéllos frente a éstos.

Segundo, se afecta a la Constitución al atentar contra el principio de legalidad para el establecimiento de tributos que impone el artículo 133.1 [66]:

- Por un lado, se vulnera el principio general que informa todas las situaciones jurídicas subjetivas del tributo: la inderogabilidad de la obligación tributaria o indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas
- Por otro lado, ha señalado el Tribunal Constitucional al respecto de la reserva de ley en materia tributaria que «el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria (...). Vulnerará el artículo 86 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» [67]. Si el Decreto-ley no puede alterar los elementos esenciales de los tributos, menos lo podrá hacer una decisión unilateral del Consorcio de la Zona Especial Canaria mediante la imposición del concierto.

Tercero, al incluirse en los conciertos fiscales todos los tributos devengados, el artículo 48 incidirá, sin duda, en impuestos de las Entidades locales canarias integrados en el sistema de financiación derivado del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Se afectará, de este modo, al principio de financiación de las Haciendas Canarias que, como señala OROZCO MUÑOZ, constituye, junto con el principio de franquicia fiscal, el «otro gran principio conformador del Régimen Fiscal Especial» [68].

A esto hay que añadir que el Código de Conducta fiscal de la Unión Europea considera potencialmente perniciosa una medida fiscal que carezca de transparencia y, en particular «si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menor rigor y sin transparencia» [69]. Esto es lo que, en definitiva, ocurrirá con la aplicación de los conciertos fiscales. Sin duda, una reclamación ante la Comisión Europea por parte de un sujeto que se considere perjudicado

[66] A este respecto, señala el profesor GARCÍA AÑOVEROS que con la reforma fiscal operada en 1977, se suprimieron en 1978 los sistemas de evaluación global, «que al distanciar las bases imponibles de las reales, producía desvíos del principio de legalidad tributaria y del de capacidad económica» («Las reformas fiscales», op. cit., pág. 517).

[67] Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre de 1997.

[68] *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, op. cit., pág. 199.

[69] *DOCE* C 2 de 6. 1. 1998, p. 2, Comunicación del Consejo de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal, punto 5 de la letra B.

por la aplicación del concierto fiscal daría lugar, desde nuestro punto de vista, a una Decisión de dicha Institución en contra de los artículos 48 y 49 de la Ley 19/1994.

Por todo lo hasta aquí expuesto, entendemos que se debería suprimir del texto legal los mencionados preceptos por los que se establecen los conciertos fiscales. Desde nuestro punto de vista, se puede optar por otras soluciones:

- Someter a las entidades de la ZEC a las mismas obligaciones tributarias, respecto de los tributos locales, que al resto de sujetos pasivos.
- Reconocerles una exención total en relación a los mencionados tributos locales.
- Considerar a las entidades de la ZEC sujetos pasivos de los tributos locales, aunque con exenciones parciales en cuanto a la carga tributaria. Quizá sea ésta la opción que mejor combine los intereses de las entidades de la ZEC y de las Entidades locales [70].

Una pequeña mención queremos hacer también sobre la tasa de inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. La regulación del sujeto pasivo de la misma genera, a nuestro entender, algunas dudas. En la letra b) del artículo 50.2 de la Ley 19/1994, se señala que serán sujetos pasivos, a título de contribuyente, las entidades de la Zona Especial Canaria que soliciten la inscripción en el Registro Oficial. Por otro lado, tenemos el artículo 31.2 del mismo texto legal que preceptúa que son entidades de la Zona Especial Canaria las personas jurídicas inscritas en el Registro Oficial. De la puesta en relación de estos dos artículo, se desprende, a nuestro juicio, una incongruencia legal, al establecer el artículo 50.2, b) un sujeto pasivo inexistente pues, hasta que no se inscriba, no existe entidad de la Zona Especial Canaria, tan sólo un interés de determinadas personas físicas o jurídicas de constituir una entidad de la ZEC. Además, en la letra c) del artículo 50.2, se fija el devengo de la tasa en el momento de practicarse el correspondiente asiento en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. Es de suponer que, como toda actuación ante la Administración, primero habrá que hacer frente a la tasa y luego practicarse la inscripción [71].

En orden a evitar tal incongruencia legal, proponemos la siguiente redacción para el artículo 50.2, b) de la Ley 19/1994:

«Serán sujetos pasivos de esta tasa, a título de contribuyente, las personas físicas o jurídicas que insten la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria».

[70] En el mismo sentido, vid. NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)», op. cit., pág. 474; SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Régimen General de las Entidades ZEC (arts. 40 a 52 de la Ley 19/1994, de 6 de julio)», op. cit., pág. 112.

[71] Ejemplo de ello lo encontramos en el artículo 7.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, donde exige para la inscripción en el Registro Mercantil la «previa justificación de que ha sido solicitada o realizada la liquidación de los impuestos correspondientes al acto inscribible».