



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
EMPRESARIALES

**“RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL CANARIO.
ANÁLISIS DE SUS REFORMAS E IDONEIDAD COMO
ESTÍMULO PARA LA ECONOMÍA CANARIA Y
FÓRMULA DE ATRACCIÓN DE INVERSIONES
INTERNACIONALES”.**

Autor: Plácido Barrios Manrique de Lara
Director: Dña. Laura Lazcano Benito

“Los seres humanos no nacen para siempre el día en que sus madres los alumbran, sino que la vida los obliga a parirse a sí mismos una y otra vez”.

Gabriel García Márquez

A todas aquellas personas que me han apoyado en estos cinco años de aprendizaje, gracias por ayudarme a nacer y renacer.

Plácido Barrios Manrique de Lara

RESUMEN

Las Islas Canarias han contado desde antaño con un régimen singular que empezó con la Ley de Puertos Francos, y que ha ido evolucionando en consonancia con los vaivenes de la política nacional e internacional, hasta culminar con el Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF). Dicho régimen ha probado ser bastante útil en el desarrollo económico y social del archipiélago, cuya situación de vulnerabilidad geográfica y natural es más que evidente. Insertados en el REF se encuentran la Reserva de Inversiones Canarias (RIC) y la Zona Especial Canaria (ZEC), cuyas acciones se basan eminentemente en la creación de empleo, diversificación del modelo productivo y fomento de las inversiones empresariales. A lo largo de este trabajo se estudia las variaciones que ha sufrido el REF en atención a la realidad económica de Canarias, así como el marco normativo por el que se regulan estos dos importantes incentivos fiscales y su idoneidad para internacionalizar la economía de las Islas e impulsar su tejido empresarial.

➤ **Palabras clave: REF, incentivo fiscal, impuestos, Canarias, RIC, ZEC**

ABSTRACT

The Canary Islands have had a unique regime since ancient times which began with the Law of Free Ports, and that has evolved in line with the swings of national and international policy, to culminate with the Economic and Fiscal Canary Regime (REF). This regime has proven to be quite useful in the economic and social development of the archipelago, whose geographical and natural vulnerability is more than evident. Inserted in the REF we find the Canary Investment Reserve (RIC) and the Canary Islands Special Zone (ZEC), whose actions are based eminently on the creation of employment, diversification of the productive model and promotion of business investments. Throughout this work we study the variations that the REF has suffered in response to the economic reality of the Canary Islands, as well as the regulatory framework through which these two important tax incentives are regulated as well as their suitability to internationalize the economy of the Islands and boost the business reality.

➤ **Key words: REF, tax incentives, taxes, Canary Islands, RIC, ZEC**

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. ANTECEDENTES DEL REF.....	8
3. NATURALEZA, FUNDAMENTOS Y PRINCIPALES INCENTIVOS DEL REF.....	11
4. VARIABLES ECONÓMICAS DE CANARIAS.....	17
4.1. Entorno	17
4.2. Variables económicas	22
5. DESARROLLOS DEL REF	27
5.1. Período 2000-2006	27
5.2. Período 2007-2013	29
5.3. Período 2014-2020	31
5.4. Nuevo REF	32
6. REF COMO ESTÍMULO DE LA ECONOMÍA CANARIA.....	37
6.1. Reserva de Inversiones Canaria	37
6.1.1. Elemento subjetivo	38
6.1.2. Elemento objetivo	39
6.1.3. Elemento formal	44
6.1.3. Materialización	45
6.2. Zona Especial Canaria	50
6.2.1. Requisitos para ser entidad ZEC	50
6.2.2. Ventajas entidades ZEC	54
6.2.3. Situación actual de la ZEC	59
6.3. Canarias, ¿paraíso fiscal?	65
7. CONCLUSIONES DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN.....	68
8. BIBLIOGRAFÍA.....	70
9. ANEXOS.....	73

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de este estudio se centrará en un primer lugar en realizar una investigación bibliográfica que nos permita contrastar las diferentes versiones del REF a lo largo de los últimos años, así como la analizar los cambios que sufre el nuevo REF con esta última e importante modificación. La intención es medir el grado de relación existente entre los contenidos de cada una de las modificaciones que ha sufrido, a fin de poder comparar aquellas áreas afectadas por estos cambios y que influyen de manera significativa sobre la economía del archipiélago. Luego para poder explicar lo anterior, trataremos de exponer brevemente la realidad y funcionamiento de la economía del archipiélago canario, a grosso modo, para de tal manera comprender el por qué del REF.

Seguidamente nos centraremos en los incentivos fiscales, pero prestando especial atención a los incentivos más importantes del REF, es decir, la Reserva de Inversiones Canarias (en adelante, RIC) y la Zona Especial Canaria (en adelante, ZEC), sin olvidar mencionar el resto, que si bien menos determinantes en términos de creación de empleo y crecimiento económico, siguen siendo fundamentales. Posteriormente, trataremos de observar si se reúnen los requisitos para considerar, dadas las importantes ventajas fiscales, que las Islas Canarias puedan tener estatus de paraíso fiscal o bien si las ayudas en el REF contenidas puedan tener la consideración de “ayudas de estado”.

Finalmente, en el apartado de conclusiones, se incorporarán las cuestiones más relevantes vistas a lo largo del trabajo así como la idoneidad de Canarias como Hub de Negocios Internacionales en pos de diversificar la economía de las Islas, muy dependientes del sector servicios, que se espera represente hasta un 86,2% de la economía en el año 2019 (Informe Hispalink, 2017)

Tener una economía robusta y consolidada y procurar los estándares de las economías más pujantes parece una pretensión legítima que cualquier país o región debe al menos plantearse. Y es que la realidad nos muestra que efectivamente no todos los territorios gozan de un escenario propicio que facilite las condiciones sociales y económicas necesarias para un pleno desarrollo. Esta clase de situaciones, históricamente, han sido más típicas en territorios insulares cuya situación geográfica es complicada y que se encuentran alejados de la influencia y oportunidades que presentan los territorios continentales., normalmente por razones de conexión aérea y marítima, mercado común y demás.

Las islas Canarias son claro ejemplo de lo anterior, ya que tanto elementos geográficos como naturales han venido condicionando, de manera manifiestamente desfavorable, el desarrollo socioeconómico de las personas que aquí han echado raíces. Por todo esto, es razonable que Canarias, como región separada del resto del territorio español, pero siendo parte de este, aspire a unos estándares en cuanto a calidad de vida de sus ciudadanos en consonancia con los del resto del territorio nacional, atendiendo a sus particularidades y haciéndose necesaria una compensación para su posterior equiparación al resto de Comunidades Autónomas.

Ya desde finales del S. XV, coincidiendo con la época de la conquista de las Islas Canarias, la intervención pública ha venido jugando un rol importante en el desarrollo económico de las mismas. Esto ha facilitado que, ante la situación de vulnerabilidad que ha padecido este territorio constantemente, se hayan ido desarrollando y adaptando a las circunstancias de cada etapa, interesantes mecanismos de intervención pública.

En este sentido cobran vital importancia las políticas económicas cuyos objetivos básicos son los de crecimiento económico, estabilidad de precios, redistribución de la renta, equilibrio exterior y pleno empleo, siendo esta última la primera obligación de cualquier gobierno (Stiglitz, 2001). Y en atención a lo anteriormente dicho, tenemos en la actualidad en canarias un régimen económico especial que se denomina Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF en adelante), el cual vela principalmente por el crecimiento económico y la creación de empleo como bases del crecimiento económico-social.

Dicho régimen se regula en la Ley 19/1994, de 6 de julio, y engloba relevantes medidas que sirven de apoyo y estímulo a la economía canaria, disponiendo de una extensa configuración legal y diferentes medidas de índole económico-fiscal que, atendiendo a su repercusión y su carácter más técnico, hacen de este un estudio interesante. Y es justo ahora que cobra un extra de relevancia este estudio pues el 24 de octubre de 2018, a la par que realizo este trabajo, el Senado aprueba la nueva reforma del REF y el nuevo Estatuto de Autonomía de Canarias, que viene a significar, en palabras del actual presidente canario, *“un día histórico para todos los canarios y canarias; un día que permitirá a Canarias subir el último peldaño de su ordenamiento jurídico para situarse, dentro del Estado español, como una autonomía de máximo nivel y contar con una norma fundamental para los próximos 25 años”*, como aparece recogido en la noticia de “El senado aprueba el Estatuto de Autonomía con el voto en contra de Podemos” (Europapress, 2018).

En definitiva, el hecho de que el REF sea el principal “arma” del que disponemos los canarios para fomentar el desarrollo socio-económico, contando para tal menester con importantes incentivos que impulsan el crecimiento y neutralizan los sobrecostes que la geografía nos impone, para así situarnos en igualdad de condiciones con el resto del territorio español, compensando en cierto modo la preocupante tasa de desempleo que nos sitúa a la cola de país (como aparece recogido en los datos que hace público el Banco de España) es a mi modo de ver, razón suficiente para justificar que me haya decantado por este tema en el Trabajo de fin de Grado.

2. ANTECEDENTES



Mapa histórico de Canarias. Fuente: Gobierno de Canarias

Que las Islas Canarias cuenten con un tratamiento fiscal-económico distinto al del resto del territorio español no es algo que surgiese con el Régimen Económico y Fiscal Canario, sino que habría que remontarse hasta la época de la conquista. La cantidad de naves y buques que hacían escala en los puertos de Canarias era bastante elevada, pues suponía el primer y último punto de escala para las expediciones que hacían la travesía del mundo occidental al “Nuevo Mundo”, e incluso para aquellos que se dirigían a las costas del continente africano o los mares de Oceanía y Asia (Pineda, 2016). Estos acontecimientos ya marcaban la relevancia estratégica que ostentaban las islas como puerto de conexión en medio del Atlántico Medio.

Desde su conquista e incorporación a la Corona de Castilla en el siglo XVI, el archipiélago contaba, debido a su condición insular y de lejanía geográfica con respecto a Europa, amén de su escasez de recursos naturales, con un tratamiento especial tanto en el ámbito administrativo como en el económico. Dichos derechos diferenciales se tradujeron años más tarde, en el siglo XIX, en un sistema librecambista con los denominados Puertos Francos, esto es, un régimen fiscal que se basaba en la libertad comercial de importaciones y exportaciones en franquicias aduaneras y además, en la existencia de impuestos locales (Pineda, 2016).

La gran novedad vino con el trascendental Real Decreto de Puertos Francos de Canarias, promulgado el 11 de julio de 1852 por el por aquel entonces ministro, Juan

Bravo Murillo (Pineda, 2016). Esta norma impuso una serie de medidas de índole económica que significaban la liberación de las entradas y salidas de mercancías de los puertos del archipiélago. De esta manera se consiguió propulsar la economía isleña y se constituyó un gran aliciente fiscal para el comercio que tuviese tanto origen como destino en las Islas. Este Real Decreto sirvió de gran ayuda en cuanto a que por aquel entonces se había iniciado el proyecto de Estado liberal en España, que defendía un proteccionismo y la imposición de gravámenes a las importaciones y exportaciones, algo que resultó bastante mal en la economía canaria, que se encontraba fuertemente internacionalizada (Pineda, 2016).

Así todo, los que defendían el llamado “librecambismo isleño” argumentaron sus razones para demandar un sistema impositivo distinto al del resto del territorio español (Calderín, 2017). Dichas razones se basaron en la realidad que imperaba en la economía isleña por aquellos años, puesto que históricamente la economía de las islas no fue complementaria de la economía peninsular, circunstancia que provocaba que ya desde los inicios de la conquista tuviese sus principales mercados fuera de la Corona española.

Este Real Decreto de Puertos Francos perdió todo su atractivo ya entrada la segunda mitad del siglo XX, momento en que dicho sistema de Puertos Francos fue evolucionando, configurando las medidas precisas para fomentar el desarrollo socioeconómico de las Islas, que se plasmaron en el año 1972 con la Ley del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Y no solo lo perdió con la llegada del REF, sino también con la entrada al Mercado Único Europeo años más tarde (Calderín, 2017).

En la Disposición Adicional 3º de la Constitución Española de 1978 se reconocía la existencia de un régimen especial para Canarias. Lo relevante de esta disposición es que permite que dicho régimen pueda reducirse o ampliarse según lo que disponga el legislador nacional, ya que dicho régimen se vinculaba a la solidaridad del Estado español para con Canarias por el hecho de ser este un territorio insular y poseer una renta per cápita bastante más precaria que la de la península. Igualmente, el régimen se constituyó con cierto carácter finalista (Calderín, 2017), pues si en un futuro los niveles de riqueza de los canarios se equiparaban a los de la media española, el régimen vería

alterado su fin y por tanto podría verse modificado completamente (circunstancia que hasta el día de hoy no ha ocurrido ni hay visos de que vaya a ocurrir en el corto plazo).

Con la incorporación el 1 de enero de 1986 de España a la entonces Comunidad Económica Europea (CEE) se hizo imprescindible actualizar el REF, pues las expectativas canarias no fueron satisfechas, en especial en lo referente a las exportaciones agrícolas (Pineda, 2016). Tenida en cuenta las nuevas circunstancias, se hace necesaria una reforma fiscal del REF, que siga respetando la menor presión fiscal de Canarias con respecto al resto de España. Así pues, considerando las exigencias de la Comunidad Económica Europea, se introduce progresivamente una fiscalidad moderna y que garantiza la financiación de las Haciendas Locales (Calderín, 2017).

Una vez cumplidos 166 años desde la aprobación del Real Decreto que dio lugar a los Puertos Francos, y 46 años desde el primer REF, estas dos normas jurídicas se han revelado como fundamentales en la historia reciente y no tan reciente de Canarias puesto que, en dos momentos cronológicos diferentes, han dado contenido al Estatuto económico canario. Estas dos normas han supuesto dos maneras fundamentales de encarar las especificidades de la economía de las islas. Por ejemplo, el Real Decreto de Puertos Francos sirvió para soportar la crisis del Antiguo Régimen e incorporar un capitalismo agrario exportador (Pineda, 2016), con la idea de dar solución a los problemas de aquella época, de manera que se combinaba un régimen general librecambista con el mantenimiento de ciertas protecciones, como las que tenía la tributación sobre el tabaco o los aranceles a los cereales (Pineda, 2016).

3. NATURALEZA, FUNDAMENTOS Y PRINCIPALES INCENTIVOS DEL REF

Contextualización

Antes de entrar en los diferentes periodos que han marcado las sucesivas reformas de REF, conviene hacer un pequeño balance, una vez visto la realidad que impera en Canarias en el artículo anterior, sobre la naturaleza y fundamentos del REF, así como la mención de sus principales incentivos, si bien nos adentraremos en ellos en profundidad más adelante (en concreto en la Reserva de Inversiones Canarias y la Zona Especial Canaria) para entender en qué cambia dicho Régimen en cada etapa.

El Estatuto económico y fiscal que funciona en la Islas desde la entrada en la Corona de Castilla hasta nuestros días establece un marco institucional diferenciado para propulsar el desarrollo económico. La principal razón de existir del mismo se fundamenta eminentemente en razones geográficas, como ya expusimos, pues esta situación geográfica afecta directamente al potencial de crecimiento del Canarias, y ya no solo en cuanto a la lejanía con el resto de Europa, sino también en base a la insularidad del archipiélago; la fragmentación de las islas, es decir, la discontinuidad territorial; la escasez de recursos básicos convencionales, la necesidad de aprovechar la abundancia de energías renovables; la localización en comparación con la lejanía de los mercados, etc.

En definitiva, se trata de un conjunto de particularidades que, a su misma vez, resultan en varias ventajas comparativas y desventajas para la actividad económica. De esta manera, el Estatuto económico y fiscal está destinado a cumplir una función reguladora de carácter mixto (Calderín, 2017), por medio de la compensación y rectificación de las limitaciones y el estímulo así como el aprovechamiento de los recursos disponibles para ser agregados a la producción de bienes y servicios (Calderín, 2017).

Naturaleza y fundamentos

➤ Naturaleza:

En base a lo dicho y de forma simplificada, y atendiendo a la normativa que lo regula, el REF no es más (ni menos) que un régimen especial distinto al del resto del territorio nacional por razón de sus peculiaridades económicas y fiscales cuyo objeto no es otro que atender a las necesidades y carencias de Canarias. No se trata de un privilegio (si bien estudiaremos si puede considerarse paraíso fiscal) sino una herramienta para incentivar en último término la calidad de vida de los canarios y de esta forma equipararnos al resto de España.

➤ Fundamento Constitucional del REF:

El REF se recoge expresamente en el artículo 138.1 de la Constitución española, y tal artículo dispone: *“El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular”*.

El fundamento aquí radica en los condicionantes negativos que simbolizan la realidad canaria. Y esta institución jurídica no supone un especial privilegio, pues atendiendo al Dictamen del Consejo Consultivo de Canarias 1/1993, Fundamento Jurídico 6º, que señala que *“la especialidad fiscal canaria no es un privilegio histórico ni un trato discriminatorio injustificado, sino, por el contrario, la expresión de un continuado propósito del Estado de contribuir mediante un trato fiscal ventajoso a favorecer condiciones adecuadas de desarrollo económico y social de una parte del territorio nacional que por sus específicas condiciones geográficas y económicas ostenta una constante y permanente relación de desventaja con el resto de aquél”*.

Luego la Disposición Adicional Tercera de la CE dice literalmente “*La modificación del Régimen Económico y Fiscal del Archipiélago Canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del régimen provisional autonómico*”. En esta disposición se reconoce que hay una institución jurídica regulada por un sistema normativo propio, ya que de ser otra cualquiera, la Constitución podría haber realizado tal modificación sin que fuera necesario el informe previo.

Dicho lo anterior, el REF se considera como una excepción al régimen constitucional común por el hecho de ubicarse en una disposición adicional lo que se caracteriza en (Orozco Muñoz, 1997):

- Carácter de principio, frente al de unidad. Esto quiere decir que el hecho de que este recogido en la Disposición Adicional de la Constitución carece de significado propio.
- Carácter preconstitucional, ya que no requiere de los preceptos de la Constitución para ser modificada.
- Naturaleza permanente, pues de no ser así lo habría regulado una Disposición Transitoria.
- Derecho particular, dado que se trata de un régimen especial que atiende a las peculiaridades del territorio.

Entonces se puede decir que la Disposición Adicional Tercera de la Constitución es la que reconoce la singularidad de las Islas Canarias en el ámbito económico y fiscal, manteniendo al margen el régimen administrativo que aparece regulado en el artículo 141.4 de la Constitución, donde se señala que Canarias contará con su propia administración a través de los Consejos o Cabildos.

Habida cuenta de su naturaleza y fundamentos, señalar que todas estas medidas se agrupan en dos grandes bloques: el REF económico, donde encontramos aquellas medidas de carácter compensatorio que persiguen la promoción del desarrollo socio-

económico, como por ejemplo las subvenciones al transporte de pasajeros y mercancías, la desalinización del agua del mar, la compensación por el alto coste del precio de la energía convencional, entre otros; y el REF fiscal, que procura fomentar e impulsar la capitalización de las empresas domiciliadas en Canarias, tratando de esta forma crear un clima apropiado para la creación de empleo en el Archipiélago.

Pese a todo esto, y aunque los fines que persigue el REF son claros, se detecta una suma importante de deficiencias que dificultan la aplicación no solo de su vertiente fiscal, sino también la de los económicos, bien por incumplimientos en el aspecto económico, la excesiva burocracia, la inseguridad jurídica que resultan de su aplicación a veces y las cuantas menos interpretaciones restrictivas.

Es durante el período 2007-2013 de estos desarrollos que resulta más palpables las deficiencias del REF. Todo esto en un contexto fuertemente influido por la crisis económico-financiera que afectó al mundo entero. Por ello se empezó a debatir sobre la idoneidad de hacer una reforma más consecuente con los nuevos tiempos, debate que generó un consenso general sobre la idea de que una amplia cantidad de medidas en el REF contenidas no estaban desarrolladas conforme a su potencial real, como aparece en la página corporativa de la Confederación Canaria de Empresarios, en su informe del año 2017.

▪ **Principales incentivos del REF:**

Antes de ahondarse en el análisis de los sucesivos desarrollos del REF, se ha de mencionar los principales instrumentos de los que dispone para la consecución de sus fines, si bien más adelante se centrará en los dos más importantes para la creación de empleo y la atracción de empresas. Entonces algunos de los principales instrumentos del REF, bien sean económicos o fiscales, e indistintamente al período al que se haga referencia, son los siguientes:

- La Reserva de Inversiones Canarias (RIC), que es un beneficio fiscal que busca incentivar la inversión empresarial de carácter productiva, la puesta en marcha de nuevas infraestructuras públicas así como la generación de empleo.

- La Zona Especial Canaria (ZEC), que se caracteriza por ser un régimen de baja tributación cuyo objetivo es, según se consagra en el marco del REF, incentivar el desarrollo socio-económico del archipiélago y sobre todo, diversificar su estructura productiva.
- El Registro Especial de Buques (REB), que viene a ser un registro público de tipo administrativo que persigue, en esencia, mejorar la competitividad de las empresas navieras y de los puertos canarios a través de medidas que implican diversas bonificaciones y exenciones fiscales a las que no solo pueden acogerse las empresas, sino también los buques que se hallen inscritos.
- El Régimen Específico de Abastecimiento (REA), que permite que los canarios dispongan, por medio de un sistema de contraprestaciones, la importación de aquellos productos indispensables para el consumo en Canarias, consiguiendo de esta forma equipararnos en precio tanto a España como al resto de la Unión Europea.
- El Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), que se trata de otro incentivo a la inversión a través de la imposición directa que grava el consumo de bienes y servicios. En este caso está destinado a gravar el consumo final, reemplazando al tradicional IVA, pero aplicando unos tipos de gravamen inferiores y aumentando el número de exenciones al que acogerse. En la misma línea, nombrar el Arbitrio sobre Importaciones y Entrega de Mercancías (AIEM).
- La Deducción por Inversiones en Canarias (DIC), siendo una muy importante herramienta de impulso fiscal cuyo objeto es estimular la inversión empresarial directa, pues en Canarias las deducciones son mayores que en el resto de España.
- Mencionar finalmente que tanto la DIC y la RIC se pueden aplicar tanto en el Impuesto de Sociedades (IS) como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas (IRPF) en base al régimen de compatibilidad que regula la Ley que desarrolla el REF.

Finalmente, pese a no constituir el objeto de este trabajo, conviene señalar algunas de las medidas de naturaleza económica y financiera del REF, pues si bien no son tan trascendentales en términos de reducción del paro e incremento de la actividad económica, si son importantes para conseguir equiparar la calidad de vida de las islas con el resto del territorio. Algunas de estas medidas se refieren a las siguientes materias (Gobierno de Canarias) principio de libertad comercial, principio de libertad de transporte, tráficos regulares de personas, inspección del comercio exterior, precios de la energía y agua, telecomunicaciones internacionales, promoción comercial, promoción turística, formación profesional, entre otras.

4. VARIABLES ECONÓMICAS DE CANARIAS

Resulta necesario analizar la realidad económica de las islas para entender la necesidad de contar con un régimen tan diferenciado como el que es objeto de este trabajo. Hace falta explicar en primer lugar el entorno en el que viven los canarios, y luego poner en cifras a través de las variables económicas datos macroeconómicos para que se vea mejor las medidas que se desarrollaron en cada etapa del REF en pos de poner remedio a los vaivenes políticos y económicos que acecharon en cada una, sin entrar en mucho detalle.

4.1 ENTORNO

Para analizar el entorno insular, se dividirá el estudio en dos dimensiones, la estática y la dinámica. La primera dimensión se trata de aquella sobre la que existe un margen de maniobra nulo o, mejor dicho, sobre la que no se puede influir ni tener poder (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015). Luego las dinámicas son las que si tienen un poder las personas para influir en ellas. Estas últimas se dividen así mismo en dos; estructurales, que son difíciles de modificar en el corto y medio plazo, y las coyunturales, que son más flexibles en el corto plazo (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015). Dicho esto, vamos a repasar de un modo general los condicionantes que afectan a nuestra economía.

I. Dimensiones estáticas

a) Geográfica

Como se ha reiterado a lo largo del presente trabajo, uno de los principales problemas que presenta es la dispersión territorial y el aislamiento. La lejanía del archipiélago respecto al continente nos hace partir de posición marginal, que en cierta medida se ven compensados por este “coste de la insularidad” por su reconocimiento

como Región Ultra periférica, esto es, regiones caracterizadas por la lejanía, la insularidad, superficie reducida, relieve y clima adversos, así como dependencia económica respecto de un reducido número de productos (artículo 299.2 del tratado de la Comunidad Europea). Al constituir estos condicionantes claros inconvenientes para un desarrollo sostenible y armonioso, la Unión Europea pone a disposición de estos territorios programas económicos, como el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) para paliar los costes adicionales en los transportes, comunicaciones y demás.

Igualmente, lo que se conoce comúnmente en las islas como “doble insularidad” es fruto de la dispersión geográfica, en lo que resultan especialmente perjudicadas las islas no capitalinas (todas excepto Tenerife y Gran Canaria). A raíz de esta realidad se siguen impulsando hoy en día nuevas bonificaciones al transporte, cabiendo mencionar el reciente descuento al tráfico de pasajeros entre islas de un 75% y poco después, también a la península. La dispersión geográfica es causante a su vez de otros problemas, como por ejemplo la práctica imposibilidad de generar economías de escala, lo que explica la tendencia a la pequeña dimensión de las empresas y la escasa industria, por no decir nula, de producción en serie (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015).

Otro factor geográfico es la climatología, que es sin duda una de las mayores ventajas con las que cuenta el Archipiélago. La incidencia de la climatología en la actividad económica de una región es bastante fuerte, pues no solo condiciona el estilo de vida de la gente que ahí reside, sino también las ramas de actividad que surgen, favoreciendo como es conocido, en el caso de Canarias, un enorme sector terciario, eminentemente el turismo; e induciendo en otros sectores, como la agricultura, a un tipo de cultivos más específicos, como lo son los de carácter subtropical, entre otros.

Las características físicas de cada isla (altura, dimensión, condiciones naturales, etc.) marcan en alto grado la disponibilidad y coste de la tierra para expandirse en determinados sectores. Ejemplo de ello es la poca disponibilidad de suelo para desarrollo urbanístico, sobre todo por la alta protección medioambiental. Y, por último y quizás la más palpable, la escasez de recursos naturales. Circunstancia que compromete la población que acoge cada isla y la capacidad de tener industrias más dinámicas, debido a que el escaso tejido industrial depende en gran medida de los recursos que importamos (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015).

b) Histórica

El componente sociocultural de los canarios es el resultado de un largo proceso que se remonta a la conquista. Desde entonces, las islas se han visto condicionadas por una red de relaciones comerciales establecidas con pocos territorios, que además tienen un poder de influencia y de decisión sobre varios aspectos del tipo de empresas y mercados del archipiélago, que mantienen hasta día de hoy un relevante control respecto al intercambio de mercancías, los flujos financieros, las decisiones económicas y políticas, entre otras (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015).

II. Dimensiones dinámicas

a) Estructurales

1. Demográfica

La condición insular limita determinantemente el volumen de población que pueden acoger las islas, y esto influye directamente en la escasez de mano de obra para ocupar importantes proyectos empresariales.

2. Cultural

Se dice que existe una falta de cohesión social en la sociedad canaria a consecuencia del individualismo existente (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015), resultado de la omnipresencia del turismo, los puertos y hechos en la historia del archipiélago que la abrieron al mundo inesperadamente. Por ello, la cooperación empresarial, así como el asociacionismo, se ven limitados de manera considerable. Sin embargo, a raíz de la fuerte oleada de inmigración que vino de África y Latinoamérica, y la mayor presencia de individuos de la UE como consecuencia de la libre circulación de personas por el espacio económico europeo, ha incrementado la interculturalidad y una mejor relación del archipiélago con otras zonas de interés hasta entonces con relaciones muy endebles (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015).

3. Económica

Al igual que los anteriores, la condición insular sigue teniendo un fuerte peso a la hora de condicionar la estructura de los sectores que tienen presencia en la isla, comprometiendo el poder de negociación con clientes y proveedores, la amenaza de nuevos competidores, la constante aparición de productos sustitutivos, así como la alta competencia entre las empresas que operan en un mismo sector. Todas estas se hallan encorsetadas básicamente por la limitación geográfica del mercado, la lejanía de las fuentes de aprovisionamiento, etc. Pero, sobre todo, la principal limitación es la dependencia que presenta el modelo monocultivo tradicional de Canarias, bastante vulnerable a los ciclos económicos de los países más desarrollados (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015).

4. Medioambiental

La alta vulnerabilidad del entorno físico de las islas, llegando a ser la Comunidad Autónoma con más territorio protegido, con hasta un 44% del mismo destinando a la conservación (como aparece publicado en la noticia “Canarias, Comunidad Autónoma con más territorio protegido” del portal online canariasenhora.com) condiciona y limita la libertad empresarial a producir lo que se quiera y como se quiera (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015).

5. Tecnológica

Aunque hay potencial de desarrollo tecnológico puntero en determinados sectores, dígame las renovables y más concretamente la Plataforma Oceánica Canaria, no se puede obviar, la poca oportunidad de aprovechar las economías de escala fruto de la distancia con territorio europeo, la fragmentación y el aislamiento (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015).

b) Coyunturales

1. Política.

Siguiendo el tenor de todo lo anteriormente expuesto, la situación que provoca la condición de archipiélago propicia condicionantes territoriales que imponen la existencia de instancias políticas relativamente autónomas en el desarrollo de la identidad isleña, ejemplificándose en aspectos como la existencia de un cabildo para cada isla. Pero lo realmente perjudicial es la dependencia que tenemos de un centro administrativo que queda lejano, y que provoca problemas en lo que se refiere a la distribución de poderes de cara al administrado. Este sometimiento genera una alta dependencia socioeconómica de cada isla con respecto a estos centros administrativos, lo cual afecta de manera manifiesta a la actividad empresarial que albergan (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015)

2. Legal

Aquí se encuentra la parte del trabajo que nos trae a coalición, esto es, el Régimen Económico y Fiscal, un régimen diferenciado que condiciona de manera clara tanto la actividad empresarial actual, como la potencial. Y no solo el REF, sino también el proceso de adhesión de Canarias a la Unión Europea, marcan las principales características de este marco institucional (Batista Canino y Moreno Perdigón, 2015), que ha convertido a Canarias en lo que es y que busca convertirlo en lo que debería ser, un hub de negocios internacionales.

3.2 Variables económicas

Expuesto de manera generalizada el entorno que define a la empresa canaria y, en consecuencia, a su realidad social, se pasa a evaluar cuantitativamente la evolución de los indicadores que se considera, mejor reflejan el avance económico del archipiélago. Estos datos macroeconómicos quizás ayuden a entender los cambios que se propiciaron

en cada etapa del REF en base a la situación que se vivía en cada momento. Luego se expondrá el peso que tiene el PIB por sectores en pos de conocer si hay dependencia económica, y la necesidad de diversificar la economía.

El instrumento de medida económica que hemos escogido es el Producto Interior Bruto (PIB) así como el PIB per cápita, dado que son los indicadores más empleados para conocer cómo es y cómo se encuentra la economía de una zona concreta, que para nuestro caso son las Islas Canarias.

En la siguiente tabla se puede observar como han evolucionado los anteriores indicadores a lo largo de los períodos que se analizan en el siguiente epígrafe referente a los desarrollos del REF.

Tabla 1. Evolución del PIB en Canarias 2000-2017

EVOLUCIÓN PIB				
Fecha	PIB Mill. €	Var. Anual	PIB Per Cápita	Var. Anual
2017	44.206 €	2,9%	20.425 €	3,1%
2016	42.460 €	3,0%	19.821 €	3,1%
2015	40.923 €	2,4%	19.233 €	2,3%
2014	39.823 €	0,8%	18.802 €	0,2%
2013	39.556 €	-1,3%	18.760 €	-1,4%
2012	39.799 €	-2,5%	19.017 €	-3,9%
2011	41.048 €	-1,0%	19.792 €	-1,5%
2010	41.249 €	1,0%	20.091 €	0,4%
2009	40.695 €	-4,4%	20.006 €	-5,6%
2008	42.582 €	0,1%	21.186 €	0,1%
2007	41.656 €	3,2%	21.167 €	3,7%
2006	39.248 €	2,9%	20.422 €	4,2%
2005	36.768 €	3,1%	19.595 €	4,4%
2004	34.305 €	1,9%	18.778 €	3,0%
2003	32.434 €	3,5%	18.227 €	4,3%
2002	30.246 €	2,4%	17.476 €	4,3%
2001	28.278 €	4,7%	16.759 €	7,6%
2000	25.962 €		15.570 €	

Fuente: Elaboración propia de datos de bde.com (Banco de España)

Según se observa en la tabla anterior, la línea evolutiva del PIB de las Islas Canarias se podría dividir en tres etapas diferenciadas. La primera corresponde a un periodo alcista, en los que la renta per cápita, que refleja la calidad de vida de las personas en términos monetarios, incrementa de manera más notoria que en ningún otro periodo.

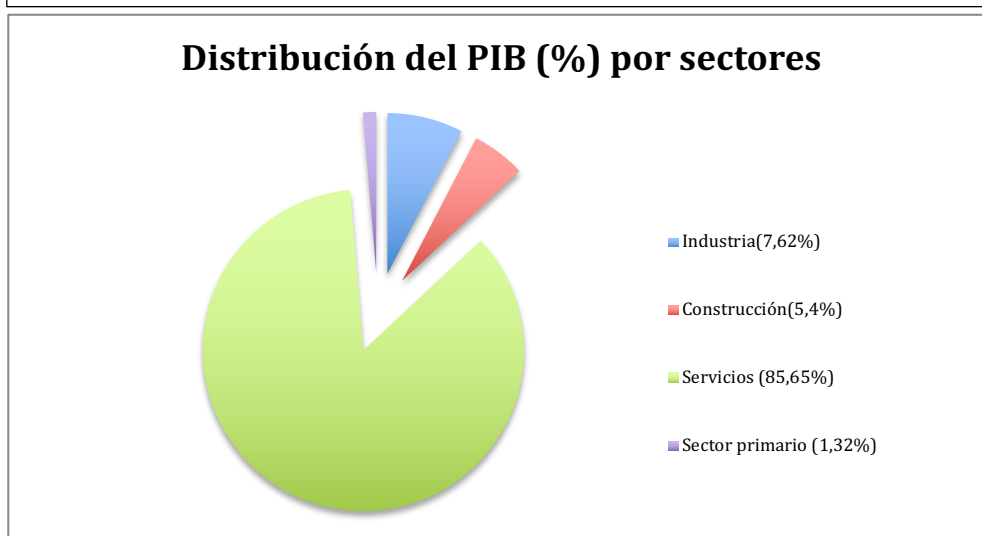
Pero la ya conocida por todos crisis del año 2007-2008 hizo que se resintiese de manera exagerada la economía canaria, si bien está claro que no se trató de una excepción. Esta nueva etapa bajista empieza a cambiar de tercio a partir del año 2014, momento en que el turismo comienza a vivir un pleno auge, atrayendo cifras históricas de visitantes a las islas, llegando a la asombrosa cantidad de cerca 16 millones de turistas, nacionales e internacionales, como apunta la noticia “Canarias cerrará el año 2017 con un nuevo récord en la llegada de turistas, con cerca de 16 millones de personas” de el diario.es y de esta manera, sumado al aumento del consumo interno y la

economía general, se alcanza en Canarias variación interanuales del PIB que la sitúan en el “top” de comunidades autónomas en crecimiento económico.

Sin embargo, esta tendencia al alza parece haber puesto freno en el último año, 2018, a raíz de la recuperación de aquellos destinos competidores en atracción de visitantes que se habían visto azotados por la inestabilidad política de sus países, dígase Turquía, Egipto, Túnez, entre otros (Canális, 2018).

Y es este ralenti el que ha vuelto a encender las alarmas en tanto que, como se observa en la siguiente gráfica, la dependencia del sector turístico es excesiva, y cualquier vaivén de los acontecimientos puede poner en riesgo nuestro modelo productivo.

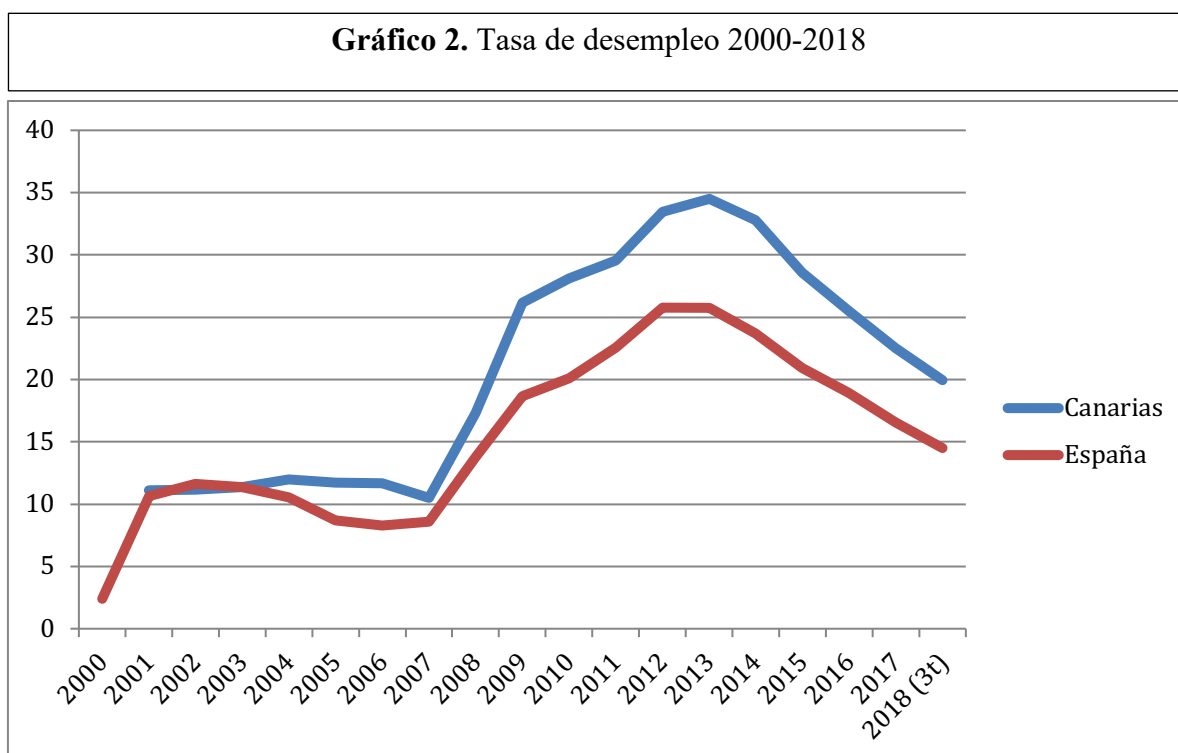
Gráfico 1. Distribución del Producto Interior Bruto por Sectores



Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Confederación Canaria de Empresarios

Por esta razón, y como bien dice el consejero de Economía, Comercio y Conocimiento del Gobierno de Canarias, Pedro Ortega, se hace ahora más que nunca necesario diversificar la economía para no poner en jaque el futuro de las nuevas generaciones.

Y ya no solo por la alta dependencia del sector servicios, sino también por las preocupantes cifras de paro que por desgracia los indicadores señalan. Para muestra de ello se adjunta el siguiente gráfico en el que se observa la evolución de la tasa de desempleo de Canarias en comparación con la media nacional, dato indiscutible que evidencia la necesidad de actuar con nuevas medidas y seguir profundizando en la mejora del REF, con sus vitales incentivos fiscales, en concreto la RIC y la ZEC, y que se siga promoviendo el crecimiento y la generación de empleo.



Fuente: elaboración propia a partir de datos del INE

Finalmente, vista la evolución de la tasa de paro contrastada con la media española (que encima se ve afectada por la ya de por sí baja tasa canaria) a lo largo del período 2000-2018 (tercer trimestre), se puede decir que si bien al principio del siglo mantenían una tasa de desempleo pareja, la debilidad y dependencia exterior del archipiélago se puso de relieve con la crisis financiera-inmobiliaria de 2007-2008, afectado más drásticamente al empleo en esta región que en el conjunto de España (véase la gráfica). Y es que a cierre del año anterior 2017, Canarias se mantiene deshonrosamente a la cola del país en cuanto a desempleo, concretamente tercera tras Extremadura y Andalucía

(Banco de España). Se puede considerar estos datos razón a priori más que suficiente para que Canarias, amén de la delicadeza de su entorno, cuente con el REF hoy, y dentro de este, con la RIC y la ZEC.

5. DESARROLLOS DEL REF

La idea en este epígrafe es comprobar, por medio del análisis de los diferentes REF que se han instalado en la vida de los isleños durante los últimos períodos, cómo han variado y en qué han focalizado más sus incentivos dentro de cada sector, actividad o materia.

5.1 Período 2000 al 2006. (BOE nº 313, miércoles 30 de diciembre de 2000)

El Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, supone una nueva normativa comunitaria e implica la puesta en marcha definitiva de la ZEC (Zona Especial Canaria). Además este Real Decreto-Ley 2/2000 modificó diferentes Capítulos del Título V de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Supone además el final de un amplio período de aplazamientos de la puesta en marcha de una de las medidas más importantes establecidas en la Ley 19/1994 en beneficio del estímulo del desarrollo económico y social de Canarias. El retraso no debe posponerse, sobre todo teniendo en cuenta el limitado ámbito temporal fijado para el régimen de la ZEC, relacionado con los períodos de maduración de las inversiones que se pretende atraer. Por todo ello está completamente justificado el carácter extraordinario y urgente de las medidas adoptadas por este Real Decreto- Ley.

La creación de la Zona Especial Canaria como uno de los elementos clave del Régimen Económico y Fiscal ya fue contemplada en la Ley 19/1994 y la pretensión era que contribuyera a impulsar el desarrollo económico y social de las islas Canarias con la captación de empresas y capitales provenientes del exterior.

Curiosamente, y a pesar de que la Ley 19/1994 fue objeto de modificaciones y reformas, la ZEC no entró en vigor, como digo, hasta el año 2000 y esto fue así porque su regulación no tenía la autorización de la Comisión Europea, que llegó por escrito el 4

de febrero del año 2000. Esta autorización es necesaria cuando un Régimen Económico y Fiscal puede constituir una ayuda del Estado.

Las modificaciones del régimen de la ZEC realizadas por el Real Decreto-Ley 2/2000 requieren la autorización de la Comisión Europea, por ello la ZEC se somete a las disposiciones del Derecho Comunitario, sobre todo en materia de ayudas del Estado. Así, el nuevo régimen de la ZEC ha sido configurado de forma que esté en consonancia con los principios de la Unión Europea y la OCDE en sus respectivos ejercicios de lucha contra la competencia fiscal perjudicial.

La nueva regulación de la ZEC contiene muchas novedades que están recogidas en el artículo 1, que modifica distintos Capítulos del Título V de la mencionada Ley 19/1994.

La primera novedad, la disminución del ámbito temporal de la ZEC hasta el 31 de diciembre de 2008. Otra novedad es que los inversores puedan invertir tanto dentro como fuera del mercado nacional, eliminando de esta manera las barreras que existían anteriormente. El ámbito subjetivo de aplicación de la ZEC comprende a las personas jurídicas de nueva creación que estén inscritas en el Registro Oficial ad hoc. Para inscribirse hay que cumplir determinados requisitos: inversión mínima de 100.000 euros en activos fijos, creación de un mínimo de cinco puestos de trabajo y la realización de una serie de actividades que contribuyan a atraer inversiones y a potenciar y diversificar el tejido productivo canario.

Hay otra serie de novedades en el ámbito organizativo, como es la Comisión Técnica que se encarga de la emisión de informes vinculantes sobre las solicitudes de inscripción presentadas por las entidades interesadas en acogerse al régimen de la ZEC.

En el ámbito fiscal se introducen así mismo novedades. Se establecen unos tipos de gravamen reducidos que se aplicarán únicamente sobre la parte de la base imponible derivada de las operaciones realizadas en el ámbito geográfico de la ZEC, siempre teniendo en cuenta unos determinados límites que serán distintos según la actividad que se realice y el impacto de esa actividad en la economía canaria y siempre teniendo en cuenta las disposiciones comunitarias.

Las novedades introducidas en el ámbito fiscal hacen necesarias modificaciones en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF, las cuales constan en los artículos 2 y 3 respectivamente, de este Real Decreto-Ley.

5.2 Período 2007 a 2013 (BOE nº 312, sábado 30 de diciembre 2006)

El Real Decreto- Ley 12/2006, de 29 de diciembre, viene a modificar la Ley 19/1994 y el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, introduciendo cambios que afectan únicamente a los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, y a la ZEC en sus artículos 28 y siguientes.

Consecuencia de lo anterior se promulga el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF), que entra en vigor el 17 de enero de 2008. Sigue siendo objetivo prioritario fomentar la inversión en las islas Canarias. Destacan las siguientes novedades:

Se admiten exenciones del ITP y AJD y en el IGIC si se cumplen determinados requisitos, que sean entidades sujetas al IS con domicilio fiscal en Canarias, o entidades que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente.

Se establecen bonificaciones en el IS de tal manera que se podrá reducir en un 50% la cuota íntegra que corresponda a los rendimientos bonificados, los obtenidos de la venta de bienes corporales producidos en Canarias. Se trata de incentivar la producción de estos bienes. Las empresas o personas que los producen deben hacerlo en el Archipiélago Canario y contar con sucursal o establecimiento permanente en las Islas.

Este Real Decreto- Ley 12/2006 establece que la RIC se crea con el objetivo de estimular el esfuerzo inversor con cargo a recursos propios de las empresas que desarrollen su actividad en Canarias.

Se pueden acoger a la RIC todas las entidades sujetas al IS y todos los contribuyentes del IRPF que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa.

La RIC permite reducir la base imponible hasta en un 90% de los beneficios no distribuidos por el importe que los establecimientos situados en Canarias destinen a la dotación de la Reserva. Estas cantidades deben materializarse en una serie de inversiones en un plazo máximo de tres años y deben ponerse en funcionamiento en un corto plazo y mantenerse en explotación durante, al menos, cinco años consecutivos.

El Real Decreto-Ley 12/2006 introdujo numerosas novedades en la materialización de la RIC: Se establecen limitaciones en el caso de la materialización en suelo, que deberá tener unos fines determinados; Se aprueba la materialización en acciones o participaciones en el capital emitido por entidades de la zona ZEC, bajo determinadas condiciones; Se contempla la materialización a través de la creación de puestos de trabajo, relacionada de forma directa con las inversiones previstas; Se introducen restricciones en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles; Se introduce la obligación para los sujetos pasivos de presentar un Plan de Inversiones para la materialización de la Reserva, que deberá adjuntar a la declaración del Impuesto en el que se practica la reducción y se introducen nuevas obligaciones formales a las empresas, que afectan a la elaboración de sus Cuentas Anuales.

Otro incentivo fiscal, regulado en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 19/1994, es la Deducción por Inversiones en Canarias que consiste en una disminución de la cuota íntegra de un porcentaje de la inversión realizada.

Se pueden acoger a este incentivo las sociedades y demás entes jurídicos sujetos al IS con domicilio fiscal en Canarias, dependiendo de las inversiones que realicen y permanezcan en Canarias y las que aún no teniendo su domicilio en Canarias tengan en el Archipiélago establecimiento permanente, siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en las islas también. Igualmente se pueden acoger a este incentivo las personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales en Canarias, siempre que se atengan a la normativa del IRPF.

5.3 Período 2014 a 2020 (BOE nº 307, sábado 20 de diciembre de 2014)

Este tiempo se ve afectado por el Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre, que modifica el REF y establece que las empresas ubicadas en la zona ZEC se podrán acoger al Régimen Fiscal hasta diciembre de 2026.

Se pretende una diversificación productiva de la estructura económica que incentiva las inversiones en las empresas ZEC, en donde sus socios podrán disfrutar plenamente de la deducción por doble imposición; se hace posible que las entidades actúen sin limitación en toda Canarias y además, se amplían las actividades que dan derecho al incentivo.

Los objetivos que persiguen los incentivos fiscales a los que hace referencia este Real Decreto-Ley son: La creación de empleo; la inversión en el continente africano; la inversión en tecnología y la diversificación de la estructura económica, entre otros.

Se amplía el ámbito de aplicación de personas jurídicas de nueva creación a la admisión de inscripción de sucursales. Se aumenta la base imponible sobre la que aplicar el tipo reducido del 4% del Impuesto de Sociedades, vinculándose de manera directa a la creación de empleo y sin limitación por el tipo de actividad.

Destacan nuevos sectores y actividades para la obtención de beneficios fiscales: en el sector tecnológico: drones, construcción, embarcaciones deportivas. En el sector industrial: reparación de maquinaria y bienes de equipo. En el sector medioambiental: gestión de residuos, desalinización de aguas y en el sector complementario del turístico: parques temáticos, asistencia en salud y bienestar.

En el nuevo REF hay que destacar las siguientes ventajas fiscales:

Se facilita la inversión en entidades ZEC, de modo que la RIC puede materializarse tanto en inversiones directas como indirectas, lo que supone mayor flexibilidad y reducción de costes. La reforma permite cualquier tipo de instrumento financiero, no sólo acciones como hasta ahora.

Se eliminan exigencias para invertir en entidades ZEC, como por ejemplo la necesidad de que la emisión o ampliación de capital de la entidad ZEC en la que se invertía lo fuera por un importe mínimo de 750.000 euros, y que, al menos, el 10% del capital emitido o ampliado fuese suscrito por personas o entidades que no aplicasen la RIC a esa inversión.

Se crea una deducción de hasta el 15% en la cuota del Impuesto sobre Sociedades (IS), (para pequeñas y medianas empresas) o en el IRPF (para empresarios), por inversiones en determinados países africanos (Cabo Verde, Gambia, Guinea-Bassau, Senegal, Marruecos y Mauritania) para la constitución de sucursales o establecimientos permanentes (siempre que se produzca un aumento de plantilla en Canarias en el período impositivo en el que se aplique la deducción respecto a la del período impositivo anterior, y se mantenga dicho incremento durante, al menos, tres años); o por gastos de propaganda y publicidad de proyección que abarquen varios años, para lanzamiento de productos, de apertura de mercados en el extranjero, y de concurrencia a ferias o exposiciones, incluyendo las celebradas en España con carácter internacional. En resumen, se pretende favorecer la utilización de las Islas Canarias como plataforma para realizar inversiones en África Occidental.

Se incrementa la deducción por innovación tecnológica en territorio canario del vigente 32% al 45%. Se benefician las inversiones de alto valor añadido en las Islas que favorezcan las actividades económicas que estén a la vanguardia tecnológica.

5.4 Nuevo REF

Con fecha 6 de noviembre de 2018 se publica en el BOE la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Esta nueva Ley 8/2018 entró en vigor el 7 de noviembre, un día después de su publicación en el BOE.

Novedad 1. Se recoge en el Art.1 b) “La presente Ley tiene como finalidad garantizar que la lejanía e insularidad y las limitaciones estructurales permanentes de

Canarias, que la convierten en región ultra periférica de la Unión Europea de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 349 del Tratado de Funcionamiento, son compensadas a través de políticas específicas y suficientes.”

Es decir, se introduce una vertebración más sólida del REF, recogiendo el anclaje comunitario (art.349 del TFUE citado), así como aspectos como la cohesión económica, social y territorial, con especial atención a las islas no capitalinas, cuya doble insularidad será contemplada en las medidas compensatorias.

Novedad 2. Se garantiza una menor presión fiscal en Canarias con respecto al resto del territorio nacional y se desvinculan los recursos del REF del Sistema de Financiación Autonómica. (Art.3, puntos 3 y 4).

Novedad 3. Se especifica expresamente que el REF será de obligado cumplimiento, por lo que las decisiones de las Administraciones Públicas en el ámbito de sus competencias deberán ir orientadas a su consecución efectiva.

Aspectos relevantes en materia de transporte (Art .6, 7 y 8): Los puertos y aeropuertos de titularidad estatal en Canarias serán de interés general.

Se contempla un tratamiento diferencial para el sistema portuario y aeroportuario en las Islas que procure y potencie su presencia preferente en las principales redes de transporte y distribución internacionales. Al transporte regular de personas se le reconoce el carácter de servicio público esencial. La bonificación del transporte aéreo de pasajeros se eleva del 50% al 75%, respondiendo así a la necesidad de abaratar el precio del billete.

En el transporte de mercancías se consolida la compensación del 100% de su coste mediante consignación en los PGE. De igual forma se garantiza la financiación del transporte público terrestre en Canarias a través de los PGE.

Aspectos relevantes en materia de energía, gestión de residuos y precio del agua (Art.11 al 14): Se establece un sistema de compensación que garantice precios

equivalentes de la energía en Canarias, se promueve la implantación de energías alternativas y se crea un marco específico para fomentar la autogeneración y el autoconsumo energético basado en energías renovables.

Se prevén estrategias destinadas a reducir el volumen de residuos contaminantes generados en las Islas. Para compensar el sobrecoste de la producción, regeneración o reutilización del agua en Canarias se prevé una consignación anual en los PGE hasta alcanzar un nivel equivalente al resto del territorio nacional.

Aspectos relevantes en Telecomunicaciones y TICs (Art. 9): Los sobrecostes de los operadores de telecomunicaciones en el despliegue de los servicios de banda ancha en Canarias se financiarán mediante partida en los PGE. Y se prevén políticas económicas y fiscales que faciliten a toda la población de Canarias el acceso a la información y las nuevas tecnologías.

En materia de turismo (Art.19) se prevé la aprobación y dotación de un Plan Estratégico del Turismo, un Plan específico de Formación Profesional en el sector turístico y un Plan de Inversiones en infraestructuras en zonas turísticas.

En materia de incentivos económicos regionales (Art.20) se reduce el volumen mínimo de inversión necesaria para el acceso a estos incentivos y se prestará especial atención a los proyectos de rehabilitación y modernización de la planta alojativa turística y a los sectores complementarios del turismo.

En materia de comercio exterior (Art.72 y DA 2ª) se permite el establecimiento de zonas francas en todo el territorio canario. Y para simplificar los trámites en aduana se prevé la creación de una “Ventanilla Única Aduanera”.

En el sector primario (Art.24) se establece una consignación en los PGE para el fomento de producciones agrícolas locales y subvenciones a determinados seguros agrarios.

En materia de empleo (Art.21 al 23) se introduce el Plan de Empleo para Canarias para impulsar la creación de empleo y compensar los problemas de competitividad de las empresas ubicadas en las Islas. Se reconoce el papel de las Universidades y se potencia la formación profesional y la realización de prácticas en empresas mediante la adaptación de planes específicos.

En materia fiscal se han acordado mejoras en la deducción de apoyo al emprendimiento y actividad económica aplicables en Canarias (Art.94 bis) en la deducción por inversiones en Canarias (DIC) (DA 4ª), en la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (DA 14ª).

➤ **RIC**

Se posibilita sustituir un elemento patrimonial a tenor de su permanencia en la empresa y no de su vida útil como hasta ahora. Se excluye la posibilidad de materializar RIC en la compra, rehabilitación o reforma de viviendas con fines turísticos.

Se incluyen en las inversiones en suelo aptas para la materialización de la RIC las destinadas a actividades socio sanitarias, los centros residenciales de mayores, los geriátricos y los centros de rehabilitación neurológica y física.

Se matiza en la materialización de la RIC en inversiones destinadas a la creación de aplicaciones informáticas, derechos de propiedad industrial y derechos de propiedad intelectual, que estos deberán haber sido creados con medios de la entidad situados en el Archipiélago o adquiridos a terceros para su transformación, siempre que la explotación económica se dirija, realice, contrate, distribuya, organice y facture desde Canarias.

➤ **ZEC**

Se posibilita la inscripción o la permanencia dentro de la ZEC a aquellas entidades que superen el número mínimo de puestos de trabajo a crear y el promedio anual de

plantilla previsto en la norma (5 empleos en las islas capitalinas y 3 en las no capitalinas), incluso incumpliendo la exigencia de inversión en inmovilizado durante los dos primeros años (100.000 euros en islas capitalinas y 50.000 euros en las no capitalinas).

La ZEC permite beneficiarse de un tipo reducido por IS del 4% que se aplica sobre unos límites de base imponible atendiendo a la creación de empleo. La minoración de la cuota íntegra como resultado de la aplicación de este tipo reducido no podrá ser superior al 30% del importe neto de la cifra de negocios de la entidad. De la misma forma permite aplicar el régimen de consolidación fiscal en entidades españolas con sucursales establecidas en la ZEC.

También se introducen nuevas actividades susceptibles de desarrollarse al amparo de la ZEC, como la metalurgia y la fabricación de productos de hierro, acero y ferroaleaciones, las actividades auxiliares a las artes escénicas o la gestión de salas de espectáculos y de instalaciones deportivas.

6. REF COMO ESTÍMULO DE LA ECONOMÍA CANARIA

6.1. La Reserva para Inversiones en Canarias

La Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), se trata de un beneficio fiscal que busca impulsar la inversión empresarial de carácter productiva y la creación de infraestructuras, principalmente públicas, en las Islas Canarias. Su existencia se fundamenta en la auto inversión empresarial de los beneficios que su actividad genera, exonerando la tributación del Impuesto sobre Sociedades sobre la parte de estos que se hayan generado y se destinen a los fines que la normativa establezca.

La RIC aparece recogida en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del REF. Mencionar previamente que dicho artículo fue modificado como consecuencia del Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, modificación que encuentra su justificación en los imperativos del Derecho Comunitario, tras la autorización de la Comisión Europea N 377/2006, de 20 de diciembre. Dicho lo cual, el artículo 27 de la Ley 19/1994 dispone:

“1. Las entidades sujetas al Impuesto de Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se explicará a las dotaciones que en cada periodo impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte del beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

3. La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa (...).”

6.1.1 Elemento subjetivo

Los sujetos pasivos que pueden acogerse a este beneficio fiscal son aquellos que cumplan con lo dispuesto en el apartado primero del artículo 27. Y lo relevante aquí no es que aquella entidad que pretenda hacer uso de la RIC esté domiciliada en el archipiélago, sino que bastará con que dicho sujeto pasivo o entidad opere en Canarias a través de establecimiento permanente. Esto lo expresa de manera más concisa el reglamento que lo desarrolla en su artículo 1, apartado 2º (Reglamento 1758/2007).

Podemos decir que la Ley, con esta laxidad al permitir que sujetos pasivos que aun no estando domiciliados en Canarias puedan acogerse a la RIC, busca atraer el mayor número de inversiones a las islas y, por ende, generar un mayor volumen de operaciones que las que habría de no existir esta “permisiva norma”.

Igualmente dice el reglamento que no solo han de ser los contribuyentes del Impuesto Sobre Sociedades, sino que este incentivo se extiende tanto a las personas físicas que tributen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con domicilio fiscal en Canarias, y a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, siempre y cuando calculen su rendimiento por el método de Estimación Directa, bien en modalidad simplificada o normal (artículo 27.15 de la Ley 19/1994)

No obstante, también dice la norma que estas personas físicas han de desarrollar una actividad económica a fin de acogerse a este incentivo fiscal. Circunstancia que parece lógica en su planteamiento pero que en la práctica conduce a una serie de interpretaciones bastante restrictivas, como por ejemplo en el supuesto de la actividad de arrendamiento de inmuebles, que en base a la multitud de resoluciones de los Tribunales Administrativos, así como la Dirección General de Tributos, conducen a calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles como un paradigma de la inseguridad jurídica en el ordenamiento tributario español por su difícil aplicación (Calderín, 2015).

En definitiva, los sujetos pasivos que se pueden acoger a la RIC son:

- Sociedad o empresario que solo tiene establecimiento permanente en Canarias.

- Sociedad o empresario que opere en otras partes del mundo, teniendo su domicilio social o fiscal en cualquier otro lugar, pero que cuente con establecimiento permanente en Canarias.
- Sociedad o empresario no residente en Canarias pero que si cuente con establecimiento permanente en las Islas.

6.1.2 Elemento objetivo

Muy relevante es este elemento objetivo en tanto en cuanto determina la dotación máxima que puede ser dotada a la RIC. Primero se analiza qué beneficios pueden destinarse a este incentivo, y el artículo 27.2 de la Ley 19/1994 establece: *“a estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal”*.

Las de carácter legal tienen la condición de obligatorias cuando la cifra no alcance el 20% del capital social. Habrá de hacerse por un importe que sea igual al 10% del beneficio, o en porcentaje menor si este fuera suficiente para que la reserva alcance el 20% del capital social (Plan General Contable y artículo 274.1 TRLSC).

Siguiendo con qué beneficios pueden destinarse a la RIC, se determina que son aquellas que se destinen a las reservas de carácter voluntario, pero con el límite negativo de no considerar beneficios no distribuidos los dividendos que se repartan a los accionistas/propietarios, las cantidades que se destinen a la reserva legal ni tampoco el beneficio que provenga de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones. Y esto último tiene como fundamento el evitar un círculo cerrado de operaciones que, no sometándose a tributación, podrían aprovecharse para actividades fraudulentas al reducir la base imponible del sujeto rebajando su carga fiscal, sin otra finalidad que la de evadir al “fisco” (Calderín, 2016)

Y como mencionábamos, visto ya qué dotaciones son aptas, a priori, para la RIC, vemos cuál es la dotación máxima, es decir, el límite cuantitativo. Este aparece reflejado también en el artículo 27.2 de la Ley 19/1994, que in fine dispone:

“La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada periodo impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa”

Por ende, visto el precepto que regula este apartado, podemos decir que se deben cumplir tres requisitos en cuanto a su cuantía:

- Límite del 90% del beneficio obtenido durante el período impositivo, siempre y cuando no sea objeto de distribución.
- Que la base imponible no sea negativa como consecuencia de su aplicación.
- Que la disminución de los fondos propios afecta al cálculo de la RIC.

Ahora bien, conviene ejemplificar por medio de un supuesto práctico hasta qué punto llega el ahorro fiscal de una persona jurídica que opera en Canarias por medio de establecimiento permanente, dejando a un lado el resto de los supuestos, ya que el objeto de este punto, amén de entender qué beneficios son aptos para la RIC y demás consideraciones, es el de observar hasta qué punto se benefician las empresas Canarias, o que operan en Canarias, de la RIC, y como disminuye su carga tributaria. Y no hay mejor manera de ejemplificarlo que numéricamente.

- Ejemplo práctico 1

Supongamos una Sociedad Limitada (y que desarrolla actividad económica) que opera exclusivamente en el archipiélago, por ejemplo “RICSI S.L”. Dicha sociedad obtiene unos beneficios antes de impuestos (BAI en adelante) en el ejercicio 2018 de 15.000.000€. Se supone que no tiene obligación de dotar reserva legal pues ya cubre el 20% del capital social. Tenida en cuenta estas circunstancias, ¿qué importe puede destinar a la RIC y cómo se calcula?

-Solución: la cuantía máxima a dotar a la RIC será el 90% de las reservas voluntarias, esto es, todos los beneficios para este supuesto. Pero atendiendo a la

Ley de Sociedades de Capital y al Plan General Contable, deduciendo como una partida de gasto contable el Impuesto sobre Sociedades (IS en adelante). Entonces:

$$\text{Beneficio} = \text{BAI} - \text{IS}$$

Para seguir con el ejercicio, hay que calcular la cuota del IS, que en pos de simplificar, imaginaremos que no existen deducciones o bonificaciones de la cuota. El tipo de gravamen a aplicar será el general, un 25% sobre la Base Imponible (BI en adelante).

$$\text{IS} = 25\% \times \text{BI}$$

Sabiendo que el IS no es un gasto fiscalmente deducible (artículo 14.1.b TRLSC), la BI será:

$$\text{BI} = \text{BAI} - \text{RIC}$$

Teniendo en cuenta que la cuantía máxima a dotar era del 90% sobre el beneficio no distribuido, que para este ejemplo es todo el beneficio)

$$\text{RIC} = 90\% \times (\text{BAI} - \text{IS}). \quad [1]$$

Como se dijo anteriormente, la cuota del IS en el régimen general es del 25% de la BI, por lo que:

$$\text{IS} = 25\% \times (\text{BAI} - \text{RIC}). \quad [2]$$

Sustituyendo el valor de la RIC [1] y [2], tenemos:

$$\text{IS} = 25\% \times [(\text{BAI} - 90/100) \times (\text{BAI} - \text{IS})]$$

$$\text{Entonces } \text{IS} = (25/775) \times \text{BAI} \Rightarrow (25/775) \times 15.000.000 = 483.870,968 \text{ €}$$

En resumidas cuentas, el beneficio contable es de 14.516.129,032 € \approx 14.516.129 € (15.000.000 - 483.870,968); la dotación máxima de la RIC será 13.064.516 € (90% x 14.516.129 €), y la liquidación del IS final queda así:

Tabla 2. Ejemplo práctico ventaja fiscal de la RIC

	RIC SI S.L	RIC NO S.L (solo opera en península)
Beneficio	14.516.129,00 €	14.516.129,00 €
IS (suma)	483.870,97 €	483.870,97 €
RIC (resta)	- 13.064.516,00 €	-
Base Imponible	1.935.483,97 €	14.999.999,97 €
Cuota 25%	483.870,99 €	3.749.999,99 €

Fuente: elaboración propia

En este supuesto se observa que la cuota del IS que se contabiliza como gasto es igual a la cuota a ingresar en la declaración del mismo impuesto, ya que hemos dado por hecho que no existen ajustes extracontables por “diferencias temporales” ni por “pérdida a compensar” (Plan General Contable).

Así mismo, se ha puesto a modo de comparación como tributaria una empresa cualquiera, con los mismos números, pero sin poder hacer uso de la RIC por no operar en Canarias con establecimiento permanente, resultando la cuota a ingresar, cuanto menos, bastante más abultada.

- Ejemplo práctico 2

Igual que el ejemplo de antes con la única salvedad de que ahora sí tiene obligación de dotar la reserva legal, regulada en el artículo 274 TRLSC. Entonces la dotación máxima sigue siendo del 90% del beneficio no distribuido, esto es, el beneficio no repartido (todo para los dos supuestos) menos la parte que corresponda a la reserva legal, que es de un 10% del capital social en base al artículo antes mencionado.

Recordamos que el beneficio era igual a quince millones de euros menos la cuota del IS.

$$\text{RIC} = 90\% \times 90\% \times (\text{BAI} - \text{IS}) = 81\% \times (\text{BAI} - \text{IS}) \quad [1]$$

Volviendo a aplicar el tipo de gravamen general del 25% en la BI:

$$\text{IS} = 25\% \times (\text{BAI} - \text{RIC}) \quad [2]$$

Volviendo a sustituir el valor de RIC [1] y [2], obtenemos:

$$\text{IS} = 25\% \times [\text{BAI} - 81\% \times (\text{BAI} - \text{IS})]$$

$$\text{IS} = (475/7975) \times \text{BAI} \Rightarrow (475/7975) \times 15.000.000 \approx 893.417 \text{ €}$$

En resumen:

$$\text{B}^\circ \text{ contable} = 15.000.000 - 893.417 = 14.106.583 \text{ €}$$

Distribución del beneficio:

- Reserva Legal (10%): 1.410.658,3 (10% de 14.106.583 €)
- RIC: 11.426.332,2 [90% de (14.106.583 - 1.410.658,3 €)]
- Reserva voluntaria: 1.269.592,5 (el resto)

Tabla 3. Ejemplo 2 ventaja fiscal de la RIC

	RICSI S.L	RICNO S.L (solo opera en península)
Beneficio	14.106.583,00 €	14.106.583,00 €
IS (suma)	893.417,00 €	893.417,00 €
RIC (resta)	- 11.426.332,20 €	-
Base Imponible	3.573.667,80 €	15.000.000,00 €
Cuota 25%	893.416,95 €	3.750.000,00 €

Fuente: elaboración propia

Volviendo a observar la diferencia anterior, percatándonos en este segundo ejemplo de que el hecho de tener que dotar a la reserva legal minora la diferencia relativa con la cuota a pagar de RICNO S.L, pero la idea es la misma. La RIC supone un potente

incentivo fiscal de cara a destinar recursos a ciertos fines que de no existir se diluirían de la empresa en forma de impuestos. Por ello se pasa a analizar seguidamente en qué se puede materializar la RIC, siendo este uno de los puntos más conflictivos de su configuración.

6.1.3 Elemento formal

Antes de abarcar de manera más superficial a la materialización de los beneficios no distribuidos de la RIC, se ha de hacer mención a dos requisitos formales imprescindibles para su correcta aplicación. Estos requisitos se concretan en la decisión de la Junta de socios por un lado y en la contabilización de la RIC por el otro.

Hay que decir que estos requisitos formales se han visto simplificados en parte por la reforma del periodo 2014-2020, como, por ejemplo, la planificación previa del empresario respecto a aquellos elementos sobre los que pensaba materializar la dotación, entre otros. Y estas modificaciones se hicieron en pos de responder a la necesidad constante de simplificar las obligaciones de los destinatarios, así como para reducir los costes de estos.

a) La decisión de la Junta de socios:

Para el caso de que se trate de una sociedad mercantil, la decisión de constituir la RIC es competencia de la Junta de socios. Esta decisión habrá de producirse dentro de los primeros seis meses siguientes al cierre del ejercicio (artículo 164 TRLSC), y aunque no se precise el momento en que deba adoptarse la decisión, la jurisprudencia entiende que debe ser antes de la liquidación del impuesto.

b) La contabilización de la RIC:

Ya es conocida la importancia que una buena contabilidad tiene para la empresa y que esta refleje en todo momento la imagen fiel del patrimonio de la empresa, de la situación financiera y del resultado económico de la misma.

Además, el acuerdo que antes se mencionó como requisito para dotar a la RIC por la Junta de socios se ve acompañado de la necesidad de plasmar este acuerdo en la contabilidad de la empresa, a través de la creación de una reserva especial en el pasivo del balance. Obligación que aparece regulada en el artículo 27.3 de la Ley 19/1994, que dice así: *“La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa”*.

6.1.4 Materialización

Visto el ámbito subjetivo de aplicación de la RIC, su régimen de dotaciones y como se hace la base de cálculo, observando hasta qué punto opera este incentivo, se procede a estudiar la parte que más problemas genera, esto es, la materialización. El objeto de este apartado consiste en analizar los requisitos y condiciones que han de cumplir los sujetos pasivos para materializar la RIC.

El encargado de regular las pautas por las que se ciñen las entidades para materializar la RIC es el artículo 27, apartado 4º, de la Ley 19/1994 de 6 de julio. En él, que ha sido modificado recientemente, se aprecian las limitaciones en dos sentidos:

En primer lugar, la limitación temporal para hacer tal materialización y, en segundo lugar, qué elementos pueden ser objeto de esta materialización.

En cuanto a la limitación temporal para materializar, el artículo dispone lo siguiente: *“Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la*

realización de alguna de las siguientes inversiones (...)”. No obstante, hay que tener cautela con este precepto pues, por un lado, no se indica el momento desde que puede materializarse la RIC. Por otro lado, se entiende que el periodo a partir del cual comienza a computar el plazo máximo es desde el ejercicio siguiente al año en que se obtuvo el beneficio que dio lugar al incentivo, ya que, atendiendo al artículo antes comentado, en fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades del periodo correspondiente aun no ha sido dotada la parte de la RIC.

Y esto que se dice en el párrafo anterior es algo que comparten algunos autores, pues dicen que el texto legal genera inseguridad jurídica y serias dudas (González, 2003), razón la cual la Dirección General de Tributos tuvo que matizar por medio de una Contestación, de 25 de abril de 2001 (Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de fecha 25 de abril de 2001).

En el apartado séptimo manifiesta la Dirección General de Tributos, respecto al plazo de materialización, que el sujeto pasivo dispone de un plazo efectivo de hasta cinco años para su materialización. Y llega a esta conclusión luego de contabilizar el plazo de la siguiente manera: un año de obtención de ingreso, otro de dotación contable de la reserva y por último los tres siguientes a su materialización. Del mismo modo, en esta consulta vinculante, se aclara la parte relativa al momento de la materialización, indicando que no hace falta esperar a un momento ulterior, como sería la aprobación por la Junta General del beneficio del ejercicio, sino que basta para que la inversión pueda hacerse desde el momento que la obtención de ingresos proporciona capacidad para financiarla.

En definitiva, atendiendo a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, se dice que la correcta materialización de las dotaciones a la RIC puede efectuarse desde que se hayan obtenido los ingresos correspondientes a aquellos beneficios que dan derecho a la exoneración del impuesto, esto es, de forma anticipada, sin que sea requisito esperar a que se apruebe por la Junta General la dotación contable de la RIC (González, 2003).

Existen cuatro grupos diferenciados que establece el legislador en los que pueden destinarse esas inversiones. Estas son, como aparece también en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994:

A. Adquisición de elementos patrimoniales nuevos

Las inversiones iniciales que tengan por objeto la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del inmovilizado material o intangible como resultado de:

- La creación de un establecimiento.
- La ampliación de un establecimiento.
- La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
- La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.

Como aparece regulado en la norma, estos elementos tendrán que ser nuevos. Sin embargo, se recoge una excepción para la cual también podrán ser elementos usados los que se destinen a RIC, siempre y cuando el importe neto de la cifra de negocios en el año inmediatamente anterior hubiera sido inferior a diez millones de euros, esto es, entidades de reducida dimensión (artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).

Hay que indicar que con la nueva modificación se excluye la inversión en apartamentos turísticos que, en cierta manera, supone una protección de los intereses hoteleros que han visto mermada sus cuentas de resultados con el apogeo de la vivienda vacacional.

B. Creación de empleo

La creación de puestos de trabajo es otra opción que tienen los sujetos pasivos para materializar las dotaciones. Pese a que en un inicio se contempló que la creación de empleo tenía que estar vinculada de forma directa con las inversiones previstas en el

apartado anterior, luego se calificó como no imprescindible que se diese la relación entre las inversiones iniciales y la creación de empleo.

Atendiendo a la Ley, la creación de puestos de trabajo se determinará por el incremento de la plantilla media total del contribuyente producido en dicho período respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores a la fecha de la entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que dicho incremento se mantenga durante el período de cinco años, salvo en el caso de contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, quienes deberán mantener dicho incremento durante tres años (Ley 19/1994, en su artículo 27.4)

C. Adquisición de elementos patrimoniales que no cumplan los requisitos para considerarse inversión inicial

Se refiere a la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir cualquiera de los requisitos establecidos en el apartado A del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, la inversión en elementos de carácter patrimonial que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en territorio canario, así como aquellos gastos de I+D+i a los que se refiere el reglamento que desarrolla la Ley antes mencionada.

Resaltar en cuanto a este tipo de inversión la intención del legislador de no solo premiar la creación de empleo y generación de riqueza, sino también aquellas que contribuyan a la protección y mejora del medio ambiente, cada vez más importante en la Responsabilidad Social Corporativa de las empresas.

D. Inversión en determinados instrumentos financieros

Finalmente, el legislador indica la posibilidad de que la RIC se materialice en los siguientes instrumentos financieros:

- i. Acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en Canarias su actividad, siempre y cuando realicen las inversiones a las que se refieren los apartados anteriores, y que tanto la entidad suscriptora del capital como la que efectúa la inversión sean consideradas, en virtud del artículo 101 del Impuesto sobre Sociedades, entidades de dimensión reducida.
- ii. Acciones o participaciones emitidas por entidades ZEC como resultado de su constitución y/o ampliación de capital.
- iii. Cualquier instrumento financiero emitido por entidades financieras, siendo necesario que los fondos captados para RIC se destinen a financiar proyectos privados en Canarias, que se cumpla con lo regulado en esta Ley (art 27.4 de la Ley 19/1994), y que cuenten con informe vinculante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- iv. Títulos valores de deuda pública de la CCAA de Canarias, de las Corporaciones Locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos. Estos se han de destinar a financiar inversiones en infraestructura, equipamiento y protección del medio ambiente del Archipiélago.
- v. Títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones Públicas Canarias.
- vi. Títulos valores emitidos por entidades que procedan a la constitución o explotación de infraestructuras y/o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez se haya obtenido la concesión administrativa o título administrativo habilitante correspondiente, siempre y cuando la financiación que se haya obtenido con la emisión se destine exclusivamente a tal construcción o explotación.

A modo de resumen, tras haberse analizado la RIC con bastante detalle, se pueden extraer una serie de consideraciones y decir que se trata de un incentivo bastante completo. En primer lugar, que permite acoger a bastantes sujetos pasivos al mismo, dígase los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y los del Impuesto sobre Sociedades. En segundo lugar, su importancia viene marcada por ser un incentivo fiscal al que pueden acogerse la extensa mayoría de empresarios en algún ejercicio determinado. Esto choca con lo que veremos en el siguiente punto, referido a la ZEC, cuyo ámbito subjetivo es más restrictivo, como aparece explicado en el siguiente punto.

6.2 La Zona Especial Canaria

La ZEC es, junto a la RIC, el otro principal incentivo del Régimen Económico y Fiscal Canario. Además, es el que más aporta en términos de atracción de empresas de capital extranjero.

La ZEC viene regulada en el Título V, capítulo I de la Ley 19/1994, y se trata de un régimen de baja tributación cuya finalidad es promover el desarrollo económico y social del archipiélago, así como diversificar su estructura productiva (artículo 31 Ley 19/1994). Dicha Ley tuvo en sus orígenes problemas en tanto que las autoridades comunitarias rechazaron el régimen jurídico inicial por considerarlo incompatible con la normativa europea referida a las ayudas de Estado (Pascual, 2001). Tal oposición hizo que el legislador español tuviera que afrontar una serie de reformas en la Ley para que se pudiera crear la Zona Especial Canaria. Finalmente, tras un período de consultas y negociaciones, es aprobado el REF por la Comisión Europea por medio del Real Decreto 2/2000, que modifica la Ley 19/1994.

6.2.1 Requisitos para ser entidad ZEC

A modo general, pueden establecerse en la ZEC cualquier entidad que pretenda desarrollar una actividad de servicios, comercial o industrial que se encuentre dentro de

las “tasadas” en el anexo del Real Decreto-Ley 2/2000, actividades que adjuntamos en el *Anexo 1* de este trabajo.

Sin embargo, se requieren requisitos adicionales, y que también regula la Ley.

1) Requisitos temporal y geográfico.

El requisito geográfico hace referencia al principio de estanqueidad (Pascual, 2001), el cual viene a decir que existen unos límites territoriales dentro de los cuales pueden establecerse las entidades para que se les aplique la normativa de la ZEC. Según dispone el artículo 30 de la Ley 19/1994, la delimitación geográfica abarca la totalidad del territorio del archipiélago. Pero luego se concreta que estas actividades quedan limitadas a las áreas establecidas por el Gobierno de España, con unas superficies determinadas:

Tabla 4. Superficies ZEC	
Gran Canaria y Tenerife	150 hectáreas (divididas en 5 zonas)
La Palma	50 hectáreas (divididas en dos zonas)
Resto de islas (menos La Graciosa)	25 hectáreas

Fuente: elaboración propia a partir de datos de canariaszec.com

En cuanto al requisito temporal, hemos de mencionar que habida cuenta de su naturaleza como ayuda de Estado (Pascual, 2001), como viene diciendo también la normativa europea, su duración ha de ser limitada.

La Ley dice que la vigencia actual de la ZEC termina el 31 de diciembre del año 2026, momento el cual dejan de surtir efecto los incentivos de este régimen de baja tributación. No obstante, esto no debería suponer el final de la ZEC, ya que, como se ha venido haciendo desde que entró en vigor, la normativa contempla su carácter prorrogable, previa autorización de la Comisión Europea, puesto que el mantenimiento

de esta ayuda de Estado está supeditado a las revisiones periódicas que este organismo vaya efectuando (García Rodríguez, 2017). De todos modos, no se admiten más inscripciones en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria a partir del 31 de diciembre del año 2020, según se observa en la página corporativa de la ZEC.

2) Requisito subjetivo

Los requisitos subjetivos que han de cumplir las personas jurídicas y las sucursales de nueva creación son los que aparecen en el artículo 31.1 de la Ley 19/1994, destacando los siguientes:

- a. Que tenga su domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC, es decir, en las zonas habilitadas por el gobierno de España para tal fin.
- b. Que como mínimo un administrador (para el caso de las sucursales, un representante legal), resida en el Archipiélago.
- c. Que se trate de cualquiera de las actividades recogidas en el anexo de la Ley 19/1994, y que adjuntamos como Anexo 1.
- d. Que las inversiones se realicen en los dos primeros años desde la inscripción. Estos se han de materializar en la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible. Estos bienes han de estar afectos y ser necesarios para el desarrollo de las actividades económicas realizadas por el sujeto pasivo de que se trate, por el importe que se recoge en la siguiente tabla (artículo 31.1 Ley 19/1994):

Tabla 6. Inversión mínima ZEC por islas	
Gran Canaria y Tenerife	Mínimo de 100.000 €
Resto de islas (menos La Graciosa)	Mínimo de 50.000 €

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Ley 19/1994

Luego continua el citado artículo estableciendo una serie de pautas respecto a dichas inversiones:

-Deben permanecer en la entidad durante todo el periodo de disfrute de este régimen o, de ser inferior, durante su vida útil.

-No pueden ser objeto de transmisión a menos que su importe se reinvierta en nuevos elementos del activo fijo, en las mismas condiciones que antes, en el plazo de un año.

-De la misma manera tampoco pueden ser objeto de arrendamiento o cesión. Esto presenta como excepción, según reza la norma, que se trate del objeto social o actividad que desarrolle la entidad inscrita en la ZEC, y también que no exista tanto vinculación directa como indirecta con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes.

-De tratarse de elementos usados, no podrán haberse aplicado con anterioridad a este incentivo fiscal, como decíamos anteriormente en el apartado “d”.

- e. Se exige la creación de empleo en el ámbito geográfico de la ZEC en los seis meses inmediatamente siguientes a su inscripción. Para que no se trate de un mero formalismo para acogerse a este régimen, se añade también en el artículo que se habrán de mantener como mínimo ese número del promedio anual de

plantilla durante el periodo de disfrute de ese régimen, con un mínimo de puestos que exponemos en la siguiente tabla:

Tabla 6. Empleo mínimo entidades ZEC	
Gran Canaria y Tenerife	5 empleos
Resto de islas (menos La Graciosa)	3 empleos

Fuente: elaboración propia a partir de datos Ley 19/1994

- f. Finalmente, y como detallamos mejor en el siguiente apartado, presentar una memoria descriptiva de las actividades económicas que se vayan a desarrollar.

3) Requisito formal

Aquellos que deseen inscribirse en la ZEC han de obtener la autorización del consejo rector de la ZEC, autorización que es expedida en atención al cumplimiento de los anteriores requisitos, y además tras presentar una memoria detallada de las actividades económicas a desarrollar, en donde se avale su viabilidad, solvencia, competitividad internacional y su estimada contribución al desarrollo económico y social del archipiélago. Una vez recibida la autorización, la entidad tiene un plazo de 18 meses para inscribirse en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, como aparece recogido en la página corporativa de la ZEC.

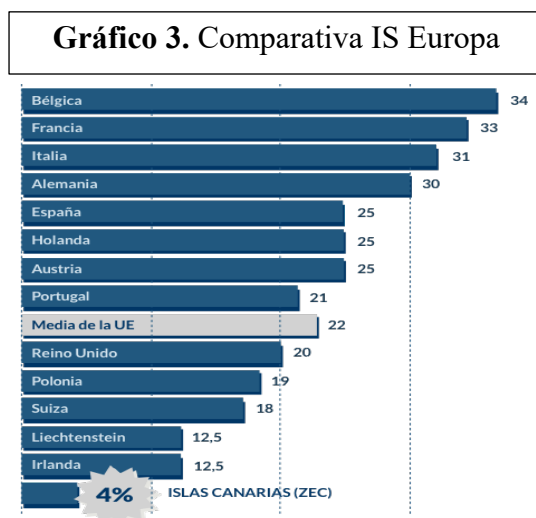
6.2.3. Ventajas de las entidades ZEC

Las principales ventajas que tienen las entidades ZEC son de índole fiscal. Consiguen, una vez cumplidos todos los requisitos mencionados anteriormente, aprovecharse de sustanciosas ventajas fiscales que se traducen en un menor pago de

impuestos y, por ende, mayor reinversión en la actividad económica que se desarrolle o bien mayor retribución a los accionistas vía dividendos. Dichas ventajas se materializan por medio de los siguientes impuestos:

1) Impuesto Sobre Sociedades

Se trata incuestionablemente de la figura tributaria que mayores ventajas fiscales reporta a las entidades ZEC, pues estas estarán sujetas al Impuesto Sobre Sociedades vigente en territorio nacional, pero con la importante salvedad de que su tipo impositivo se ve drásticamente reducido al 4%, resultando ser, como se expone en la siguiente tabla, el menor IS de Europa:



Fuente: canariaszec.com

Se ilustra adecuadamente la abultada diferencia del tipo impositivo con relación al resto de países de la Unión Europea. Pero hay que atender a la parte de la base imponible sobre la que se puede aplicar este tipo impositivo. Interesante hacer una comparativa entre el anterior ZEC y el actual ZEC, destacando su actual e importante avance respecto al antiguo.

El modus operandi del tipo impositivo aplicable sobre la base imponible en el anterior ZEC venía recogido en el Real-Decreto Ley 12/2006, para el cual, como se observa en la siguiente tabla, se establecen unos topes de base imponible susceptibles de ser parte del régimen de baja tributación, atendiendo a dos factores; tipo de actividad y puestos de trabajo generados:

Tabla 7. Base imponible entidades ZEC

Creación neta de empleo	Actividad industrial	Actividad de servicios	Otros servicios
Entre 3 y 8 trabajadores	1.800.000€	1.500.000€	1.125.000€
Más de 8 y hasta 12 trabajadores	2.400.000€	2.000.000€	1.500.000€
Más de 12 y hasta 20 trabajadores	3.600.000€	3.000.000€	2.250.000€
Más de 20 y hasta 50 trabajadores	9.200.000€	8.000.000€	6.000.000€
Más de 50 y hasta 100 trabajadores	21.600.000€	18.000.000€	13.500.000€
Más de 100 trabajadores	120.000.000€	100.000.000€	75.000.000€

Fuente: elaboración propia a partir del Real-Decreto Ley 12/2006

Sin embargo, a raíz de la reforma de la ZEC por el Real-Decreto Ley 15/2014, se implantan nuevas medidas que ayudan a impulsar la atracción de empresas a la zona ZEC.

En relación con la determinación de la base imponible sobre la que se aplica el tipo impositivo, se elimina el tipo de actividad como condición para aplicar unas bases u otras y se atiende exclusivamente al número de empleos generados, como ejemplifica la siguiente tabla:

Tabla 8. Base Imponible entidades ZEC (2)
--

	TOPE BASE IMPONIBLE ZEC	NÚMERO DE EMPLEOS
Gran Canaria y Tenerife	1.800.000 €	5 empleos
	500.000 € adicionales por empleo (máximo 24.300.000 €)	6 - 50 empleos
	Base imponible ilimitada	Más de 50 empleos
Restantes Islas Canarias	1.800.000 €	3 empleos
	500.000 € adicionales por empleo (máximo 25.300.000 €)	4 - 50 empleos
	Base imponible ilimitada	Más de 50 empleos

Fuente: canariaszec.com

A través del siguiente ejemplo se observa que, para empresas de tamaño medio, el impuesto a pagar tras la última reforma se reduce notablemente:

➤ **Ejemplo**

Una empresa que se dedica a la actividad de servicios (la más representativa en Canarias), que cuenta con 32 empleados, opera en Gran Canaria y tiene una base imponible de 18 millones de euros.

Tabla 9. Ejemplo comparativa ventaja fiscal entidades ZEC

BASE IMPONIBLE DE LA EMPRESA = 18.000.000 €		
Empresa servicios con 32 empleados	Real-Decreto Ley 12/2006	Reforma: Real-Decreto Ley 15/2014
Tipo gravamen ZEC (4%)	$8.000.000 \times 4\% = \underline{320.000}$ €	$15.800.000^* \times 4\% = \underline{632.000}$ €
Tipo gravamen general (25%*) (lo que excede)	$(18.000.000 - 8.000.000) \times 25\% = \underline{2.500.000}$ €	$(18.000.000 - 15.800.000) \times 25\% = \underline{550.000}$ €
Total a pagar	$2.500.000 + 320.000 =$ 2.820.000 €	$632.000 + 550.000 =$ 1.182.000 €
Impuestos de menos que paga con respecto a la anterior regulación	$2.820.000 - 1.182.000 = \underline{1.638.000}$ €, lo que supone una reducción de impuestos, en términos relativos, del 58,08 % *	

Fuente: elaboración propia

*La norma dice que son 500.000 € más por cada puesto que exceda el mínimo, esto es, $32 - 5 = 28$ empleos de más, que multiplicados por 500.000€ da 14.000.000€, y luego sumamos al anterior tramo que es de 1.800.000€, siendo la base imponible máxima sobre la que disfrutar de esta bonificación de 15.800.000€

*[$(1.182.000 - 2.820.000) / 2.820.000$] x 100

*Ley sobre el Impuesto Sobre Sociedades

2) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

No tributan por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) las entidades ZEC en estos supuestos:

- Todas las operaciones societarias a excepción de la disolución.
- Aquelloos actos relacionados con las operaciones de estas entidades, siempre y cuando se hagan dentro del ámbito geográfico de la ZEC
- La adquisición de bienes y derechos que tengan como objeto el desarrollo de la actividad de la entidad ZEC, en el ámbito geográfico del mismo.

3) Impuesto General Indirecto Canario

Están exentos de tributar por el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) las entidades en zona ZEC, para aquellas actividades consistentes en la entrega de bienes y prestaciones de servicios, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que tales operaciones se suscriban entre entidades ZEC.
- La parte que se refiera a la importación de bienes realizadas por entidades ZEC.

6.2.4 Situación actual de la ZEC

Este apartado refleja la realidad de las empresas que operan en Canarias bajo el paraguas de la ZEC, detallando su situación a fecha de 31 de diciembre de 2017 (no hay datos disponibles de 2018 a fecha de este trabajo), así como proyectando para algunos aspectos su evolución desde el año 2013. Se elige empezar desde este último año a fin de tener al menos uno que represente a la ZEC en su modalidad anterior, y el resto de los años porque se ven afectados por los recientes cambios del Real-Decreto Ley 14/2015 y por ser los más recientes. Para apoyar este estudio se acude las Memorias que elabora el Consorcio de la Zona Especial Canaria anualmente.

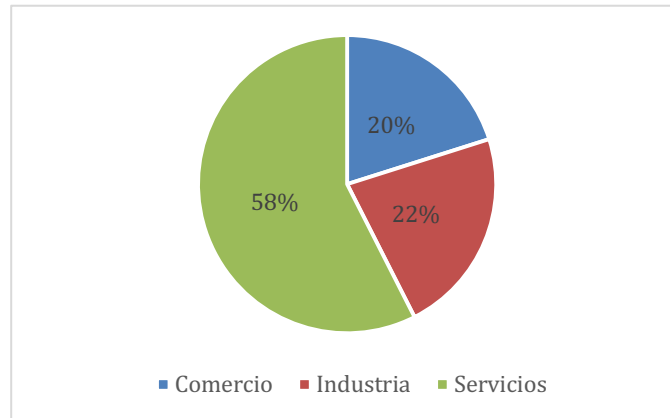
Se va a analizar la situación actual de la ZEC desde tres puntos de vista. El primero se refiere a las entidades inscritas totales a fecha 31 de diciembre de 2027 por sectores. En segundo lugar, observar el empleo generado durante estos años. Y en tercer lugar ver la inversión realizada, así como la procedencia del capital.

A. Empresas inscritas

En total, a fecha 31 de diciembre de 2017 son 572 las empresas que operan en la ZEC (Memoria ZEC 2017). Esto en cuanto a las que están vigentes. Pero a fecha de 2017, se observa que ha habido hasta la fecha un total de 1514 autorizaciones, que se terminaron materializando en 929 inscripciones totales (Informe CES 2017). Esto viene a decirnos que solo un 61,36 % de las empresas que esperan acogerse al régimen de baja tributación de la Zona Especial Canaria acaban haciéndolo. Y esto ocurre por diferentes motivos, pero cabe destacar los siguientes (Informe CES 2017):

- Dificultad a la hora de acceder a financiación.
- Dificultad para encontrar terreno disponible en las áreas ZEC y a precios competitivos.
- La escasa oferta de mano de obra cualificada.

En cuanto a como se distribuyen las empresas por sectores de actividad, se observa la siguiente tabla, referido al total del año 2016.

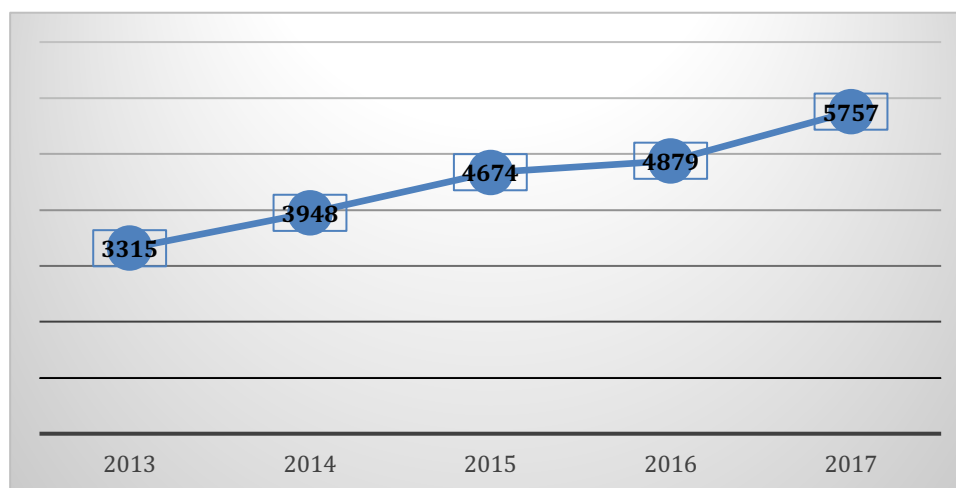
Gráfica 4. Actividades presentas en la ZEC

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Memoria ZEC 2017

Es resaltable el hecho de que la estructura de las empresas que operan bajo el paraguas de este régimen de baja tributación difiera con el reparto a nivel de sectores primario, secundario y terciario que existe a nivel general en Canarias (comparando con “Gráfica 1”). El sector secundario, que incluye sobre todo actividades de carácter industrial, es el menos representativo del tejido empresarial canario pero, sin embargo, el peso que este tiene en la ZEC es más abultado, lo cual denota que la ZEC ayuda a diversificar el tejido productivo canario.

B. Creación de empleo

Respecto al empleo generado, y tras observar la evolución total en los periodos seleccionados (sin distinguir por sectores de actividad) se aprecia el empleo generado en función del número de puestos generados.

Gráfica 5. Evolución empleo en la ZEC 2013-2017

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de las Memorias ZEC 2013-2018

Se observa que efectivamente el número de empleos generados en la ZEC crece anualmente de manera significativa, lo que significa que efectivamente este régimen de baja tributación es capaz de generar puestos de trabajo. Pero este no es el principal cometido de la ZEC, como se expuso anteriormente, sino un requisito para su efectiva aplicación y poder crear o bien atraer empresas que mejoren el tejido productivo del Archipiélago.

Tabla 10. Entidades inscritas en ROEZEC año

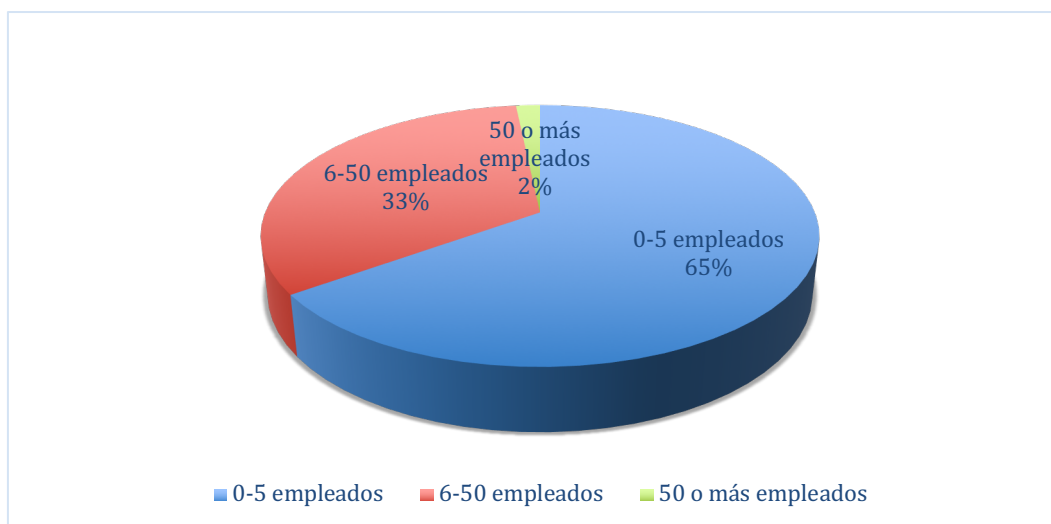
Entidades ZEC inscritas 2017		
0 a 5 trabajadores	31	32,98%
6 a 50 trabajadores	60	63,83%
Más de 50 trabajadores	3	3,19%
Total	94	100%

Fuente: elaboración propia a partir de datos Memoria ZEC 2017

En la anterior tabla se observa que el número de entidades inscritas en el año 2017 no consigue crear empresas de más de 50 trabajadores, siendo llamativo que tanto como un 33% de las entidades se limiten a cumplir con el mínimo exigido por la norma.

Igualmente decir que se sigue manteniendo la tendencia de años anteriores, pues en el año 2014, antes de la modificación de la Ley, había hasta un 65% de empresas que se limitaba a generar los empleos mínimos exigidos:

Gráfica 6. Número de trabajadores en empresas ZEC 2014r

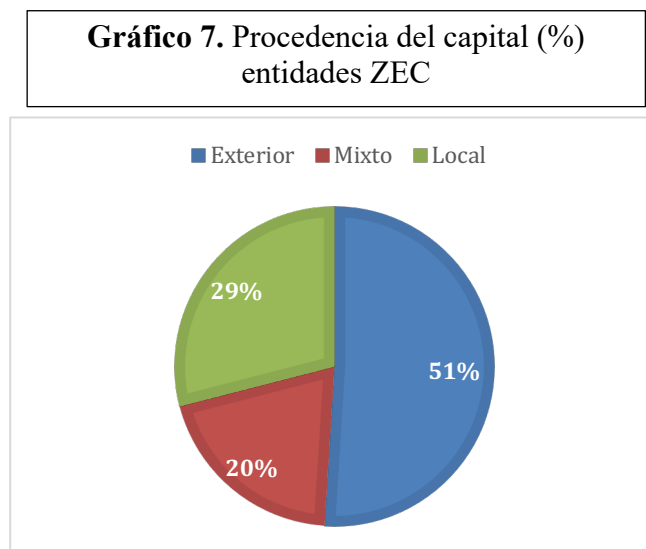


Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Informe del Consejo Económico y Social de Canarias 2017

Se puede decir que la mayoría de las entidades que finalmente acceden a la ZEC son pequeñas empresas, siendo muy pequeño el número de proyectos que son capaces de generar más de 50 empleos. De estos datos se percibe la escasa capacidad de atracción de la ZEC de importantes proyectos y que actualmente está más enfocada para proyectos de pequeño y mediano tamaño respecto al volumen de empleo generado.

C. Procedencia del capital

Respecto a la procedencia del capital, si se observa que es eminentemente extranjero, como aparece reflejado en la siguiente gráfica:



Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Memoria ZEC 2017

Cuando se habla de capital mixto se está haciendo referencia a empresas participadas tanto por capital extranjero como por capital local. Analizando en su conjunto la procedencia del capital para el año 2017, se ve, y como viene siendo tendencia en los años anteriores, que la mayoría de las empresas que accedieron al Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria es mayoritariamente exterior.

Desde el año 2015 hay un importante aumento de empresas de origen suramericano, más en concreto de países como Brasil, Venezuela, Chile o Argentina, que representan hasta un 58% de las entidades inscritas durante estos años (Memoria ZEC 2017). Destaca igualmente el reciente peso de países asiáticos, hasta hace relativamente poco con presencia nula en las islas, y que se presentan como una gran fuente de inversión en el futuro (Memoria ZEC 2017).

Se puede extraer de estos datos sobre el origen del capital de las entidades ZEC, que en buena medida se está logrando la atracción de empresas del exterior, con importante

impulso de la reforma de la ZEC, como se expuso en el apartado referente a las reformas del ZEC, de la posibilidad de que sucursales de empresas ya constituidas se puedan instalar en la Zona Especial Canaria. Entonces este incentivo fiscal está logrando cumplir con su cometido, esto es, atraer capital exterior para la mejora del tejido productivo canario y la internacionalización de sus empresas, cada vez más importante en un mundo globalizado.

6.3 Canarias, ¿paraíso fiscal?

A la vista de estas importantes ventajas fiscales, en especial el reducido tipo impositivo del 4% para el Impuesto Sobre Sociedades, se podría llegar a pensar que Canarias es un paraíso fiscal o al menos un territorio que no juega en igualdad de condiciones y por tanto que pueda estar incurriendo en competencia desleal.

La Comisión Europea, en su artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), considera que las ayudas de Estado, como es considerado el REF (Pascual, 2001), *“serán incompatibles en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*.

No obstante, la Unión Europea entiende como excepciones a las regiones ultra periféricas (RUP), entre las que se encuentra Canarias (Pascual, 2001). Y así queda estipulado en el artículo 107.3 a) del TFUE: *“las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, habida cuenta de su situación estructural, económica y social”*. Y este es sin duda el caso de las Islas Canarias, como se analizó en el apartado de variables económicas. Sin embargo, esto se refiere a las ayudas de contenido económico del REF.

Entonces respecto a las ayudas de carácter fiscal hay que atender más a la idea de paraíso fiscal que, según la Hacienda Pública Española, es aquel territorio que mediante

normas específicas internas, garantiza la opacidad de las transacciones, con la ausencia absoluta de registros formalidades y controles.

Luego la Organización para el Comercio y Desarrollo Económico (OCDE), en un relevante informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial del año 1998, definió las características que definen a un territorio como paraíso fiscal, siendo cuatro los rasgos principales:

- Fiscalidad nula o bastante reducida.
- Falta de transparencia (leyes estrictas respecto al secreto bancario, protección de datos personales y demás).
- Ausencia de intercambio efectivo de información.
- Sistema regulatorio dual, mediante el cual los no residentes se benefician de rebajas impositivas considerables aun no desarrollando actividad económica alguna mientras que empresas locales y residentes están sujetos al pago de impuestos al igual que en cualquier otro país.

La ZEC solo cumple el primero de los puntos, siendo requisito necesario, pero no suficiente. En relación con los demás requisitos que habría de reunir para ser considerado paraíso fiscal, decir que el sistema dual fue derogado tras las exigencias de la Comisión Europea mientras se negociaba la creación de la ZEC (Pascual, 2001).

En cuanto al régimen de intercambio de información y transparencia, decir que la ZEC está sometida a un intenso control por parte de la Agencia Tributaria Estatal y por la Comisión Europea.

La Agencia Tributaria Estatal recoge en el artículo 46 del Real Decreto 1758/2007 que: *“Los órganos de la Administración General del Estado, de la Comunidad Autónoma de Canarias y el Consorcio de la Zona Especial Canaria deberán facilitarse mutuamente la información que precisen sobre las actividades que desarrollen en ejercicio de sus competencias relacionadas con la Zona Especial Canaria.”* Dicho lo cual, no se cumple este requisito para ser considerado paraíso fiscal.

Respecto al control por parte de la Comisión, hay que mencionar que como ayudas de Estado que son las medidas recogidas en el REF, estas se encuentran sujetas a un riguroso control por parte de esta en aplicación de las pertinentes normas de Derecho Comunitario. Y esta protección, amparada en la condición de RUP que es Canarias, perderá su eficacia desde que revierta la situación económica que vive Canarias desde hace años y actualmente, y de la que no hay visos de mucha mejoría en el futuro más cercano.

7. CONCLUSIONES

Hoy en día, hablar del Régimen Económico y Fiscal de Canarias continúa siendo un tema desconocido fuera del archipiélago e incluso dentro del mismo. Pocos le dan la importancia que se merece, y por ello ha resultado muy práctico conocer su funcionamiento y su importancia para la vida de los canarios.

El REF se trata básicamente de una serie de medidas que buscan cubrir las carencias de Canarias a consecuencia de su lejanía respecto al resto de territorio nacional y la Unión Europea, la escasez de recursos, y su geografía particular, como se analizó en el punto cuarto de este trabajo. Resaltable era la tasa de desempleo en las islas, resultando ser una de las más elevadas de Europa durante los años de crisis, evidenciando una vez más la trascendencia de contar con un régimen económico diferenciado.

Se ha visto que desde la conquista castellana allá por el siglo XV se propulsaban mecanismos de compensación económicos hasta llegar al actual REF, fruto de las imposiciones de la Unión Europea y el Gobierno Central y amparado en su estatus de Región Ultra periférica.

Visto los dos principales incentivos que operan bajo el paraguas del REF, destacar lo siguiente. Respecto a la RIC, se ha visto su importante aportación a la reducción de la carga tributaria de los sujetos pasivos que la disfrutaban. Y para sorpresa, resulta ser un amplio abanico de personas las que pueden acogerse al mismo. No obstante, se hace mención a los requisitos que estos sujetos, que pueden ser los del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y los del impuesto Sobre Sociedades, han de cumplir. Y sorprende su configuración escasa y limitada a un único artículo dentro de la Ley 19/1994, pues como exponían algunos autores, la inseguridad jurídica que conlleva su aplicación es extensa. Es por ello por lo que ha de trabajarse en una normativa que regule de manera más pormenorizada su contenido y no deje lagunas ni arbitrios en cuanto a los plazos de materialización y demás consideraciones, pues el fundamento de su existencia es el impulso a la actividad económica, y con esta regulación no se ayuda a este fin.

En cuanto a la ZEC, se observa su importancia a la hora de reducir la factura impositiva entre los diferentes periodos en los que cambia la base imponible susceptible de aplicar el tipo impositivo reducido del cuatro por ciento. También su contribución a diversificar la economía del archipiélago, ampliamente dependiente del sector servicios, y más concretamente el turismo, como se observaba en el apartado de variables económicas. Se resaltan algunas de sus deficiencias, como la escasez de mano de obra cualificada, la indisponibilidad de territorio (en la última reforma se palió al liberalizar más suelo para ZEC), entre otras. Si bien aporta en términos de atracción de capital extranjero, este está resultando insuficiente para revertir la débil situación económica de Canarias, y por ello algunas medidas positivas podrían ser el fomentar más su promoción fuera de España, y generar un clima de seguridad jurídica que no genere dudas ni rehúya a potenciales inquilinos de la ZEC.

Tras haber analizado el REF con sus principales incentivos, y descartando su consideración como paraíso fiscal, aunque sí como ayudas de estado, se puede concluir que aun a pesar de las sucesivas modificaciones en los diferentes períodos, quedan ciertos aspectos a regular y mejorar en pos de que Canarias recorte sus diferencias económicas y sociales con el resto de España y pueda competir en igualdad de condiciones en el mundo globalizado en que vivimos actualmente.

Lo que no cabe duda es que, pese a todas las mejoras que se le puedan practicar al REF, este se ha configurado como imprescindible en el Archipiélago, ya que de no haberse creado viviríamos en condiciones más desfavorables y el tamaño de las empresas se habría visto bastante limitado, y por ende, el desarrollo económico de las islas. Por todo ello se ha de seguir contando con el REF y procurar que su continua regulación no solo atienda a la situación del momento, sino que se mire con futuro y se trate de adelantar a los nuevos tiempos, como acertadamente se constató en algunos aspectos como las inversiones en África, la industria audiovisual, etc.

8. BIBLIOGRAFIA

Bibliografía consultada

- Miranda Calderín, S. (2017). “Orígenes y evolución del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF). Tomo I. El origen histórico y la Hacienda Real, siglos XV-XVI”. Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- Pineda, E. (2016). El Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Antecedentes y situación actual. Revista Atlántida. Vol. 7, pp. 183-213. Localizado en: https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/4658/A_07_%282016%29_10.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Orozco Muñoz, M (1997). El Régimen Fiscal Especial de Canarias, Ed. Marcial Pons, Madrid 1997.
- González, A. (2003). Los principales incentivos fiscales del REF de Canarias en el Impuesto sobre Sociedades. En Instituto de Estudios Fiscales, Canarias en el Marco legal de la Unión Europea. Los incentivos fiscales para Canarias en el Impuesto sobre Sociedades español ante el proceso de armonización comunitaria. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Pascual, M. (2001). *La reserva para inversiones en Canarias y la zona especial canaria: su configuración como ayudas de Estado fiscales* (Tesis Doctoral). Universidad de la Laguna. Santa Cruz de Tenerife. Localizado en: <https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/9992/cs106.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Herrero Hernández, M.A. (2007): "El régimen jurídico del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las entidades de la ZEC", Hacienda Canaria nº. 18, págs. 211-236. Localizo en: http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/estatico/info_tributaria/revista/Revista18/RevistaHC_18_8.pdf
- Kessomal Kaknani (2008): "Aplicación práctica de los incentivos fiscales en el Impuesto sobre sociedades en canarias. Estudio de su utilización individual y conjunta", Hacienda Canaria nº. 25, págs. 105-132. Localizado en: http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/estatico/info_tributaria/revista/Revista25/RevistaHC-25_3.pdf

- Miranda Calderín (2015). “La actividad de arrendamiento de inmuebles como paradigma de la inseguridad jurídica en el ordenamiento tributario español” Edición Tirant.
- Pérez Santana (2016). “La nueva reserva para inversiones en Canarias”. Artículo de Hacienda Canaria. Localizado en: http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/estatico/info_tributaria/revista/Revista19/RevistaHC-19_3.pdf
- Memoria ZEC 2017. Localizado en: <https://canariaszec.com/wpcontent/uploads/Memoria-2017-WEB-2.pdf>
- Informe CES 2017. Localizado en: http://www.cescanarias.org/ces_ia_16-17/libro_ia16-17.pdf
- Batista Canino y Moreno Perdigón (2015). “Entorno y actividad empresarial en Canarias.” Artículo de referencia PAU. Localizado en: http://www.gobiernodecanarias.org/educacion/General/pwv/DocsUp/5306_3.1%20ENTORNO%20EMPRESARIAL%20Y%20EMPRESA%20CANARIA.PDF

Páginas web consultadas:

- bde.es (fecha de consulta: 28/11/2018)
- zeccanarias.com (fecha consultada: 26/11/2018 y 07/12/2018)
- ccelpa.org (fecha consultada: 28/11/2018)
- “Canarias es la Comunidad Autónoma con más territorio protegido” eldia.es (fecha de consulta: 20/11/2018) Localizado en: https://www.eldiario.es/canariasahora/sociedad/Canarias-comunidad-porcentaje-territorio-protegido_0_650235965.html
- Gobiernodecanarias.org (fechas consultadas: del 15/11/2018 a 6/12/2018)
- Hispalink.es (fecha de consulta: 14/11/2018)

Legislación consultada:

- Ley 19/1994, de 6 de julio de 1994, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias
- Ley 27/2014, de 7 de julio, del Impuesto Sobre Sociedades.
- Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio
- Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias
- Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y otras normas tributarias.
- Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria.
- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
<https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>
- Constitución Española de 1978
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

9. ANEXOS

ANEXO I – LISTADO ENTIDADES ZEC

- Cultivo de plantas medicinales y farmacéuticas.
- Pesca y acuicultura.
- Industria de la alimentación.
- Industria textil.
- Industria de la madera y fabricación de muebles.
- Industria del papel, química y farmacéutica.
- Fabricación de vidrio, cerámica y material para la construcción; fabricación de productos metálicos.
- Fabricación de productos informáticos, electrónicos y ópticos; fabricación de otra maquinaria y equipo.
- Construcción de embarcaciones de recreo y deporte.
- Fabricación de vehículos aéreos de control remoto.
- Fabricación de bicicletas y vehículos para personas con discapacidad.
- Reparación naval, aeronáutica y de otro material de transporte; reparación industrial y de otros artículos.
- Recursos naturales, desalación de aguas, gestión de residuos y reciclaje.
- Generación, transporte y distribución de electricidad proveniente de fuentes de energías renovables.
- Producción y distribución audiovisual.
- Rehabilitación, reforma, remodelación o renovación de edificios o espacios.
- Comercio mayorista e intermediación comercial.
- Transportes y actividades anexas.
- Agencias de viaje y centrales de reserva.

- Actividades jurídicas y de contabilidad.
- Actividades de las sedes centrales; consultoría de gestión empresarial (excluido los centros de coordinación y servicios intragrupo).
- Arquitectura e ingeniería. Ensayos y análisis técnicos.
- Actividades relacionadas con las TIC.
- Investigación y desarrollo (I+D).
- Actividades de seguridad e investigación.
- Formación.
- Consultoría y asesoría.
- Publicidad y estudios de mercado.
- Otras actividades profesionales, científicas y técnicas.
- Actividades terapéuticas y asistenciales en establecimientos residenciales.
- Centros de alto rendimiento deportivo y mantenimiento físico.
- Parques temáticos.

Fuente: canariaszec.com