

# EL RÉGIMEN FISCAL DE CANARIAS

SONSOLES MAZORRA MANRIQUE DE LARA

*SUMARIO: I.- INTRODUCCION. II.- LOS INGRESOS DE LA COMUNIDAD AUTONOMA CANARIA PREVISTOS EN EL ESTATUTO DE AUTONOMIA. III.- LOS INGRESOS DERIVADOS DEL REGIMEN FISCAL DE CANARIAS. A.- INTRODUCCION. B.- LAS FRANQUICIAS ADUANERAS Y FISCALES. C.- LOS INGRESOS DEL REGIMEN FISCAL DE CANARIAS. D.- EL REGIMEN FISCAL CANARIO VIGENTE. 1.- Especialidades fiscales. 2.- Especialidades aduaneras: El régimen aduanero especial de Canarias. 3.- Una referencia de urgencia a la reciente Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. IV.- CONCLUSION.*

## I.- INTRODUCCION

El objeto de este trabajo, como indica su título, lo constituye el estudio del régimen fiscal de Canarias. El esquema metodológico seguido para el desarrollo del tema ha sido el siguiente: Hemos comenzado con un examen somero del régimen general de los ingresos que constituyen la Hacienda de las Comunidades Autónomas, con el objeto de destacar así las peculiaridades de la Hacienda de la Comunidad Autónoma Canaria; luego continuamos con el estudio concreto de las especialidades tanto fiscales como aduaneras que presenta el régimen especial tributario canario, y concluimos con un análisis de urgencia de la reciente Ley 19/1994 de modificación este régimen especial.

## II.- LOS INGRESOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA CANARIA PREVISTOS EN EL ESTATUTO DE AUTONOMÍA

### *A.- Introducción*

El Estatuto de Autonomía de Canarias aprobado por la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, dedica su Título IV a la materia "de la

Economía y la Hacienda". Aunque dicho Título IV no agota la regulación de esta materia, ya que a ella también se refieren la Disposición Adicional segunda y la Disposición Transitoria cuarta del Estatuto de Autonomía de Canarias.

En líneas generales, la estructura de este Título es bastante similar a la de los restantes estatutos, así como al esquema dibujado en la Constitución y la L.O.F.C.A., pero contiene unas importantes peculiaridades que es necesario destacar.

El Título IV se abre con la afirmación genérica de su artículo 44, según la cual la Comunidad Autónoma Canaria "contará con Hacienda y Patrimonio propios para el desarrollo y ejecución de sus competencias". El patrimonio, como es habitual, y según establece expresamente el artículo 46 del Estatuto, estará integrado por el patrimonio de la Comunidad Autónoma -Junta de Canarias en el momento de aprobarse el Estatuto-, por los bienes afectados a los servicios traspasados a la Comunidad Autónoma y los bienes adquiridos por cualquier título válido.

Sin embargo, el estudio de los ingresos previstos en el Estatuto de Autonomía nos obliga a detenernos en el Capítulo I del mismo: "Del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", que en su artículo 45 dispone:

"1. Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, basado en la libertad comercial de importación y exportación y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo.

2. En el caso de una futura vinculación de España a áreas o comunidades económicas supranacionales en las negociaciones correspondientes se tendrá en cuenta, para su defensa, la peculiaridad que supone dentro de la comunidad nacional el régimen especial de Canarias.

3. El régimen económico fiscal de Canarias, sólo podrá ser modificado de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional tercera de la Constitución, previo informe del Parlamento canario que para ser favorable deberá ser aprobado por las dos terceras partes de sus miembros.

4. El Parlamento Canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al régimen económico-fiscal de Canarias".

La referencia expresa al régimen económico-fiscal de Canarias que hace el artículo 45.1 constituye, desde mi punto de vista, uno de los aspectos más singulares de nuestro Estatuto de Autonomía, pues representa, en primer lugar, un carácter original dentro del contexto de las restantes Haciendas Autónomas en el marco del Estado y, por otro lado, significa su ratificación y actualización, siguiendo el mandato constitucional de la

Disposición Adicional tercera, dando lugar a un Derecho especial para Canarias en materia económica y tributaria, como tendremos ocasión de comprobar mas adelante.

El apartado segundo del artículo 45 del Estatuto, en conexión con lo establecido en el apartado primero y de acuerdo con la finalidad protectora especial de la Disposición Adicional tercera de la Constitución, establece el tratamiento diferenciado en materia económico-fiscal para Canarias a la hora de formalizar la integración en áreas económicas supranacionales. Es decir, la protección del Derecho especial canario en materia económico-fiscal, que se lleva a cabo a través del procedimiento al que se refiere el artículo 45.3 del Estatuto.

El artículo 45 del Estatuto de Autonomía de Canarias, en su apartado tercero, hace referencia a la garantía institucional contenida en la Disposición Adicional tercera de la Constitución que se articula a través de un especial procedimiento a seguir en la modificación del Régimen Económico-Fiscal Canario, a través del "informe previo" del Parlamento canario.

Este informe previo supone, por tanto, un presupuesto procedimental, es decir, un requisito formal de la validez del acto normativo que de no tenerse en cuenta supondría una violación al mandato constitucional. El Parlamento Canario aparece así investido de una función consultiva, ya que antes de que el Poder central decida la modificación del régimen económico-fiscal de Canarias dicho Parlamento ha de emitir su parecer (1).

#### *B.- Las franquicias aduaneras y fiscales*

La calificación que expresamente realiza el legislador en el apartado primero del artículo 45 del régimen económico fiscal especial canario, como régimen "basado en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo", nos plantea la cuestión de qué es lo que debe entenderse por tal

(1) Como señalan Yanes Herreros, A. y Clavijo Hernández, F.F.: "Análisis de la Disposición Adicional tercera de la Constitución", en Rumbos número 4, pág. 24: "Defender el carácter vinculante del informe sería lo mismo que admitir para un supuesto concreto y de modo excepcional una Potestad Legislativa compartida entre el Poder Central, las Cortes y el Poder Regional Canario: Potestad legislativa sobre una materia que puede y debe ser incluida dentro de las calificadas de competencia exclusiva del Estado, léase Poder Central, en el artículo 149.1.10, relativo al régimen aduanero y arancelario y comercio exterior".

régimen de franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo. Para dar respuesta a esta interrogante es ineludible el análisis del régimen de franquicias tanto histórica como técnicamente.

Desde un punto de vista histórico, puede afirmarse que los antecedentes inmediatos del régimen fiscal de Canarias, como régimen de franquicias, están constituidos por el Decreto de Bravo Murillo de 17 de Julio de 1852, de Declaración de Puertos Francos a las Islas Canarias, y la Ley de Franquicias de 6 de Marzo de 1900 (2).

Este régimen de franquicias se caracterizaba por las siguientes notas:

a) *Franquicia aduanera*, en virtud de la cual no tenían aplicación a las importaciones y exportaciones de mercancías en las Islas Canarias los derechos e impuestos de carácter aduanero ni cuantos otros gravámenes equivalentes.

b) *Area especial de imposición interior al consumo* que determinaba que tampoco tuvieron aplicación en Canarias determinados impuestos sobre el consumo que incidían sobre el tráfico mercantil.

c) *Franquicia comercial* que se definía porque no tenían jurisdicción en Canarias los monopolios establecidos o que pudieran establecerse respecto de las mercancías que para el consumo eran objeto de comercio.

d) *Existían como instituciones peculiares del régimen de puerto franco una serie de gravámenes que venían a representar la excepción a su desarme arancelario*: los arbitrios de puertos francos que afectaban a determinados productos de naturaleza agraria y los arbitrios de los Cabildos a la importación y exportación, de tipo *ad valorem* y de ámbito insular y no regional, lo cual dio lugar a que se constituyeran como auténticas barreras aduaneras en cada isla (3).

(2) Aunque Canarias ya había disfrutado durante mas de tres siglos de un régimen especial, ya que desde el 20 de enero de 1487 los Reyes Católicos dictaron en Salamanca una provisión en la que concedían a Gran Canaria los primeros privilegios y franquezas por un período de veinte años que luego fueron ratificados a perpetuidad por Doña Juana el 24 de diciembre de 1504 a través de una provisión confirmatoria.

Para las Islas de Tenerife y La Palma, Don Fernando el Católico y su hija Doña Juana otorgaron un régimen de privilegios y franquezas por un tiempo de 25 años, confirmándose después a perpetuidad a través de Real Carta de 19 de septiembre de 1528.

(3) Así CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "El régimen fiscal de Canarias", Documentación Administrativa, nº 181, Madrid, 1979, pág. 714.

Este régimen estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1972, ya que el 1 de Enero de 1973 entra en vigor la Ley de 22 de Julio de 1972, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante L.R.E.F.C.).

Las características del régimen establecido en la Ley de 1972 consistieron esquemáticamente en lo siguiente:

a) *Franquicia aduanera*. En Canarias, según establecía expresamente el artículo 10 de la L.R.E.F.C., no se aplicaban los derechos e impuestos de carácter aduanero ni cuantos otros gravámenes equivalentes e impuestos compensadores o reguladores que tuvieran como hecho imponible los actos de comercio exterior.

b) *Area especial en la imposición interior sobre el consumo*. Esta segunda característica de la franquicia canaria se definía porque en nuestras islas no se aplicaban los impuestos estatales que gravaban las operaciones mercantiles que tenían lugar en el proceso producción-consumo o importación-consumo. Mas concretamente, la franquicia sobre el consumo estaba conformada por lo siguiente:

En cuanto al *Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas*, en Canarias no se exigía, según declaraba expresamente el artículo 15 de la L.R.E.F.C., en las ventas y transmisiones, en las importaciones y exportaciones, así como determinadas producciones (4). Por tanto, el I.G.T.E. no

(4) Hay que tener en cuenta que desde la Ley de reforma del sistema tributario de 16 de diciembre de 1940 (Reforma Larraz) que creó la "Contribución de Usos y Consumos" mediante la refundición de los antiguos y dispersos impuestos indirectos sobre el consumo, la imposición indirecta sobre el consumo en Canarias había sido confusa y conflictiva, hasta que la Sentencia del T.S. de 8 de abril de 1964 estableció los criterios interpretativos de la aplicación de los Impuestos sobre el Gasto, declarando su incompatibilidad con los Puertos francos en la importación y la exportación.

La Orden Ministerial de 8 de abril de 1964, en ejecución de esta sentencia, dispuso la no exigencia en Canarias del Impuesto sobre el Gasto, basándose en un precepto (artículo 2) de la Ley de 1900 que expresamente exceptuaba de todo gravamen a las mercancías que se destinaban al consumo en Canarias.

La confirmación de esta tradicional exención canaria a los impuestos indirectos sobre el consumo se produjo en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, que declaró la no aplicación en Canarias del I.G.T.E. en los conceptos de las ventas y transmisiones (art. 186, 1º, a), b) y f)), importaciones y exportaciones (ap. g) y h)) y determinadas producciones; así como el Arbitrio provincial en los supuestos del I.G.T.E.

Esta misma línea fué la que se siguió en la regulación del I.G.T.E. en su Texto Refundido (aprobado por Decreto 3.314/1966, de 29 de diciembre).

era de aplicación a las operaciones mercantiles o empresariales que se producían desde la producción al consumo o desde la importación al consumo. Su aplicación se limitaba así a los hechos imposables consituídos por ejecuciones de obras, arrendamientos y prestaciones de servicios.

En segundo lugar, y como consecuencia de las franquicias sobre el consumo, tampoco era de aplicación en Canarias *el Impuesto estatal sobre el Lujo* en el concepto de adquisiciones, limitándose a su vertiente patrimonial, es decir, la tenencia y disfrute de aeronaves o embarcaciones (5).

En lo que se refiere a los *Impuestos Especiales* vigentes en 1972, regulados en el T.R. aprobado por Decreto 511/1967, de 2 de marzo, eran de aplicación en Canarias, a excepción del de Petróleo y del de Fabricación de Azúcar. Por tanto, en Canarias se aplicaban el Impuesto Especial sobre la Fabricación de Alcohol, Achicoria, Cerveza y Bebidas Refrescantes y el Impuesto Especial sobre el Uso del Teléfono. Después de la reforma de la Ley de Impuestos Especiales sólo eran exigibles los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre la Cerveza, no aplicándose los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.

c) *Franquicia comercial*. Las Islas Canarias quedaban libres de todo monopolio e intervención administrativa en el comercio o que limitase la facultad de importar, exportar o traficar mercancías internacionalmente.

d) *Tributos peculiares del régimen fiscal canario*: La Ley de 1972 establecía, como tributos peculiares del régimen fiscal de Canarias, dos tributos regionales: el Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías (en adelante A.I.E.M.) y el Arbitrio Insular sobre el Lujo (en adelante A.I.L.).

*El Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías* que sustituyó a los Arbitrios de Cabildos a la importación y exportación, gravaba la importa-

---

La Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias de 22 de julio de 1972 también hizo hincapié en este tema al determinar la no aplicación del I.G.T.E. en Canarias a las operaciones de transporte entre las distintas islas del Archipiélago o entre éstas y el territorio nacional, además de las operaciones señaladas en la L.R.S.T. de 1964 y el T.R. del Impuesto.

(5) Aunque el Impuesto estatal sobre el Lujo fué derogado por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en Canarias el Texto Refundido de este impuesto continuó vigente -a tenor del R.D.-Ley 6/1985- "a efectos de lo previsto en el artículo 24 de la Ley de 22 de julio de 1972", que establecía el régimen jurídico del Arbitrio Insular sobre el Lujo.

ción en Canarias de las mercancías procedentes del resto de España o del extranjero.

La característica más destacable del régimen jurídico de este arbitrio se refería a las tarifas, ya que se estableció una Tarifa General, cuyo tipo máximo no excedía del 5%, y una Tarifa Especial, que se aplicaba a la importación de determinados productos industriales que tuvieran la misma naturaleza que los fabricados en Canarias. Por lo tanto, en rigor jurídico, la Tarifa Especial no era un tipo de gravamen especial, sino un auténtico arancel canario.

*El Arbitrio Insular sobre el Lujo* que se creó por la L.R.E.F.C. de 1972 con el objetivo de potenciar la capacidad financiera de las Corporaciones Locales Canarias y gravaba las adquisiciones de los productos calificados de lujo por la Ordenanza.

Hay que destacar, como características principales de su régimen jurídico, la imposibilidad de someter a este arbitrio aquellos productos que no estaban sujetos al Impuesto Estatal sobre el Lujo, así como de exigir el Arbitrio sobre un producto que ya hubiera sido sometido al mismo en otra isla canaria. Además, los tipos impositivos aparecían fijados en la Ordenanza del Arbitrio, con la limitación de que no podían ser superiores a los del Impuesto estatal para los productos de la misma clase.

Sin embargo, desde el punto de vista técnico las características de un buen régimen de franquicias, siguiendo a CLAVIJO y HARDISSON (6), son las siguientes:

1.- Libertad de "derechos arancelarios", es decir, conformación de un área del territorio nacional como no sujeta a los impuestos aduaneros o gravámenes equivalentes. Con ello se pretende conseguir la supresión del efecto económico-proteccionista que se deriva generalmente de los derechos arancelarios.

2.- No imposición de las mercancías en el amplio proceso producción-consumo, importación-consumo. Es decir, la exoneración de todos aquellos impuestos que gravan el tráfico mercantil, por ser impuestos que colisionan abiertamente, en palabras de CLAVIJO y HARDISSON (7),

---

(6) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y HARDISSON RUMEU, J.: "Reforma del régimen fiscal de Canarias", Federación Empresarial Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1982, págs. 7 y ss.

(7) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y HARDISSON RUMEU, J.: "Reforma del régimen fiscal ...", cit., pág. 14.

con la finalidad fundamental de todo "régimen de franquicias" de permitir el acceso al consumo de las mercancías libres de impuestos.

Por tanto, las franquicias, desde el ángulo exclusivamente tributario, no se limitan única y exclusivamente a la exención o no sujeción a los impuestos que gravan los actos de importación y exportación, sino que las mismas engloban también como "actos no sujetos" las "ventas interiores", abarcando esta expresión tanto la venta como los otros momentos en el proceso de circulación de las mercancías.

3.- Libertad de monopolios, es decir, libertad de todo monopolio sobre las mercancías que puedan ser objeto de comercio, ya que el monopolio es un concepto que es contrario en su misma esencia al régimen de franquicia, por cuanto atenta contra la libertad comercial y el régimen concurrencial que son los dos puntos cardinales en que se asienta este tipo de área.

4.- Además de las características anteriores, un buen régimen de franquicias debe ser, a juicio de CLAVIJO y HARDISSON (8), coherente, sencillo y sin complicaciones, requiriendo una certeza y coherencia en las "exenciones" o "no sujeciones" que conforman legalmente la estructura jurídica.

Si tenemos en cuenta estas características de un buen régimen de franquicias y las contraponemos con las notas definidoras del denominado régimen de "franquicias" canario regulado por la Ley de 1972, podemos darnos cuenta de la existencia de una serie de vulneraciones a los principios conformadores de la tradicional franquicia canaria.

En primer lugar, el principio de la franquicia arancelaria, tan solemnemente declarado en el artículo 1 de la Ley de R.E.F.C. de 1972 y que regía para la Hacienda Estatal, se ve vulnerado con el establecimiento, en el ámbito de la Hacienda Local canaria, de gravámenes que tenían una finalidad no solamente recaudatoria para nutrir los presupuestos locales - como es el caso de la Tarifa General del A.I.E.M.- sino también una finalidad proteccionista de la producción interior.

Pero, incluso esta franquicia aduanera que implicaba la no aplicación en Canarias de la Renta de Aduanas, no tuvo una aplicación absoluta en el ámbito de la Hacienda Estatal, ya que el artículo 10.3º de la Ley de

(8) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y HARDISSON RUMEU, J.: "Reforma del régimen fiscal ...", cit., pág. 16.

R.E.F.C. de 1972 determinó una excepción de importancia, al establecer la aplicación de los derechos arancelarios a los buques que se abanderaran en España con matriculación en Canarias, cualquiera que fuese la navegación a la que se destinasen (9).

Por otro lado, las Haciendas Locales canarias encontraron en los arbitrios insulares una fuente de recursos en la materia imponible que había sido declarada exenta por el Estado (10), con lo cual también se vino a desvirtuar el tradicional régimen de franquicias de las Islas Canarias. Aunque la Tarifa General no tuvo en principio carácter proteccionista, al establecerse por la Ordenanza unos tipos exageradamente altos para un régimen basado en la franquicia (11), esto es el 5%, ello vino a desnaturalizar a dicho régimen tradicional. Todo ello sin tener en cuenta la superposición de la Tarifa Especial.

En cuanto a la Tarifa Especial, dado que su naturaleza es claramente arancelaria y que tenía por finalidad proteger la producción interior, hemos de decir que la excepción a la franquicia aduanera fué absoluta. Es decir, la tan careada franquicia aduanera del sistema fiscal canario de 1972 que rigió en el ámbito de la Hacienda estatal, fué totalmente desvirtuada en el campo de la Hacienda local, puesto que con el establecimiento de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías el principio que rigió no fué el del libre comercio, sino el contradictorio del proteccionismo (12).

En lo que respecta a la segunda característica de un buen sistema de franquicias, desde el punto de vista estrictamente tributario -la no imposición de las mercancías en su tráfico mercantil-, también fué vulnerada, ya que en el régimen fiscal canario de 1972, como hemos notado anteriormente, se estableció el Arbitrio Insular sobre el Lujo que sometía a imposición los mismos productos que estaban sujetos al impuesto estatal sobre

(9) Excepto los buques que se dedicaban al tráfico de comercio de cabotaje interinsular del Archipiélago que tuvieran menos de 900 toneladas de registro bruto, y los que se dedicaran exclusivamente a la pesca en los bancos canarios o africanos que tuvieran menos de 1.000 toneladas de registro bruto.

(10) Vide SÁNCHEZ SERRANO, L.: "La imposición indirecta canaria como imposición estatal", Noticias C.E.E., núm. 94, págs. 85 y ss.

(11) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y HARDISSON RUMEU, J.: "Reforma del régimen fiscal ...", cit., pág. 27.

(12) Vide, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "La modificación del Régimen Fiscal de Canarias", en "La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias", I.E.F., Madrid, 1972, págs. 141 y ss., especialmente pág. 147.

el lujo que no era de aplicación en Canarias, precisamente en base al principio de franquicia sobre el consumo.

Lo mismo podemos afirmar con respecto a los Impuestos Especiales, ya que, por un lado se declaraba la exención de los mismos con carácter general a excepción de los Impuestos Especiales sobre Fabricación de Alcoholes, Cerveza y Bebidas Derivadas, pero por otro lado, y en relación a la fiscalidad del petróleo, frente a la exención del Impuesto sobre el Petróleo y sus derivados, se instauró una exacción reguladora de precios sobre gasolinas de automoción (13).

Por último, tampoco fué absoluta la franquicia comercial consagrada de manera rotunda en los artículos 2 y 3 de la Ley de R.E.F.C. de 1972 (14), ya que en esta misma Ley se estableció, en el número segundo, letra c), de su artículo 2, una excepción, cuya contraposición con el régimen de franquicia era manifiesta, concretamente las restricciones a la importación de mercancías que derivaban del régimen de Comercio del Estado que era claro exponente del servicio público monopolizado y que prohibía a los particulares la importación de mercancías, reservándose el Estado la facultad de importarlas con la finalidad de destinarlas al abastecimiento nacional (15).

A la vista de lo expuesto, se evidencia de forma bastante palmaria la imposibilidad de considerar al régimen fiscal canario de 1972 como un régimen basado en las franquicias fiscales aduaneras y sobre el consumo, a no ser que se mantenga un concepto limitado y muy *sui generis* de lo que ha de entenderse por tal régimen de franquicias.

#### C.- Los ingresos del Régimen Fiscal de Canarias

En lo que se refiere al sistema de ingresos de la Comunidad Autónoma previsto en el Estatuto de Autonomía, podemos afirmar que

(13) La cuantía absoluta de esta exacción era igual a la participación en el Impuesto Especial sobre el Petróleo, que en cada momento tuvieran reconocido los Ayuntamientos situados en el ámbito del Monopolio de Petróleos.

(14) El artículo 2 de la Ley de R.E.F. establecía que "se reconoce el principio de libertad comercial en las Islas Canarias en la importación y exportación ...". El artículo 3 de esta misma Ley preceptuaba que "como desarrollo del principio de libertad comercial en Canarias no será de aplicación ningún monopolio sobre bienes y servicios ...".

(15) Vide, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y HARDISSON RUMEU, J.: "Reforma del régimen fiscal ...", cit., pág. 22.

se ha seguido el esquema general dibujado en el artículo 157 de la Constitución, y con más exactitud el esquema establecido en el artículo 4º de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Concretamente, el artículo 48 del Estatuto de Autonomía de Canarias, siguiendo el esquema general de la Constitución y la L.O.F.C.A., enumera como recursos de la Comunidad Autónoma Canaria los siguientes:

- a) El producto de su patrimonio y los ingresos de derecho privado que le correspondan.
- b) Los ingresos procedentes de sus propios impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales.
- c) El rendimiento de los impuestos cedidos por el Estado a la Hacienda Regional Canaria.
- d) Los recargos y participaciones en los impuestos y otros ingresos del Estado.
- e) Las asignaciones y subvenciones que se le otorguen con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- f) Las transferencias procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial y demás subvenciones de naturaleza privada o pública.
- g) Los recursos y otros ingresos que se le asignen como consecuencia de las competencias que se transfieran a la Comunidad Autónoma.
- h) El importe de las multas y demás sanciones pecuniarias en el ámbito de su competencia.
- i) La emisión de Deuda y el recurso al crédito.
- j) Cualesquiera otros que puedan producirse en virtud de Leyes generales y territoriales o como consecuencia de la vinculación a áreas supranacionales.

Este sistema de ingresos previsto en el Estatuto de Autonomía de Canarias, que examinamos seguidamente, podemos afirmarlo, se encuadra dentro del esquema general de la Constitución y la L.O.F.C.A. y se perfila en el sistema general de financiación de las autonomías, no estableciendo diferencias sustanciales con los sistemas previstos para el resto de las Comunidades Autónomas.

Dejando a un lado otras fuentes de recursos, a las que luego aludiremos, en la regulación de los ingresos de la comunidad Autónoma destaca

la influencia que ejerce el ordenamiento estatal, lo cual hace desplazar el peso de la financiación a los ingresos provenientes de la Hacienda estatal.

Por ello, para analizar los diferentes ingresos de la Comunidad Autónoma Canaria hemos de partir de la división elemental entre ingresos provenientes de la Hacienda estatal e ingresos propios, ya que estos dos bloques de ingresos nos van a servir de base para analizar los rasgos característicos del sistema de financiación establecido en el Estatuto de Autonomía. Esta distinción, sin embargo, nada tiene que ver con la clasificación de los ingresos en aquéllos cuya regulación corresponde al Estado e ingresos cuya regulación corresponde a la Comunidad Autónoma Canaria.

En el primero de estos bloques se incluyen todos los ingresos provenientes de la Hacienda estatal, es decir, aquellos ingresos cuya nota común consiste en que suponen la participación de la Comunidad Autónoma en el producto del sistema tributario general y, en ciertos casos, de otros ingresos del Estado. Este bloque de ingresos está formado por los impuestos cedidos por el Estado a la Hacienda Regional Canaria, los recargos y participaciones en los impuestos y otros ingresos del Estado, las asignaciones y subvenciones que se le otorgan con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, las transferencias procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial y los recursos y otros ingresos que se le asignen como consecuencia de las competencias que se le transferían a la Comunidad Autónoma.

El segundo bloque de ingresos, el de los ingresos propios, está constituido por el producto de su patrimonio y los ingresos de derecho privado que le correspondan; los ingresos procedentes de sus propios impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales; el importe de las multas y demás sanciones pecuniarias en el ámbito de su competencia; y el recurso al crédito y la emisión de Deuda pública.

Si analizamos el precepto contenido en el artículo 46 del Estatuto de Autonomía, en donde se regula el patrimonio de la Comunidad Autónoma, podemos imaginar que no se deben tener muchas esperanzas de que los rendimientos del patrimonio de la Comunidad Autónoma Canaria vayan a ser fuente de financiación de sus gastos.

Por otro lado, la emisión de Deuda y el recurso al crédito, aunque pueden ser un medio eficaz para obtener recursos provenientes de las instituciones financieras, tanto públicas como privadas, que acudan voluntariamente a cubrir la emisión de estos títulos de la Comunidad Autónoma,

como ha afirmado LASARTE ALVAREZ (16), se trata de un mecanismo que debe ponerse en marcha para atender necesidades de tesorería, gastos de carácter extraordinario y gastos de inversión, y no para atender a los gastos corrientes o de funcionamiento.

Tampoco plantea problemas la posibilidad de establecimiento de multas y otras sanciones pecuniarias por la Comunidad Autónoma Canaria, sin embargo -como ha afirmado PALAO TABOADA (17)-, tales sanciones pecuniarias "no constituyen en rigor ingresos públicos, ya que su finalidad esencial no es la de procurar medios económicos al ente que las percibe".

En lo que se refiere a las contribuciones especiales y las tasas, dado que se establecen sobre la base del principio de contraprestación y beneficio, no plantean problemas como tales ingresos regionales.

Sin embargo, los impuestos propios sí que presentan una serie de problemas a la hora de su consideración como fuente básica de la Comunidad Autónoma, ya que se establecen una serie de limitaciones a la imposición propia tanto en la Constitución (reserva al Estado de los impuestos sobre la Renta, Sociedades y volumen de ventas; no explotación por vía fiscal de una comunidad por otra) como en la L.O.F.C.A. (ninguna Comunidad Autónoma podrá sujetar a ellas bienes, rendimientos, gastos o actos situados, originados o realizados fuera de su territorio, ni gravar la transmisión o ejercicio de bienes y derechos igualmente situados, nacidos o que hubieran de cumplirse fuera de este territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo, ni tales impuestos podrán suponer obstáculo a la libre circulación de personas y bienes, ni afectar de manera efectiva la ubicación de empresas y capitales, ni comportar cargas trasladables a otras comunidades, ni podrán recaer sobre hechos imponderables gravados por el Estado). Como ha dicho Albiñana la capacidad de inversión impositiva se encuentra prácticamente agotada por la actividad estatal (18).

(16) LASARTE ALVAREZ, J.: "La financiación de las Comunidades Autónomas", Revista de Estudios Regionales, Vol. I, extraordinario, 1979, págs. 478 y ss.

(17) PALAO TABOADA, C.: "La Hacienda Regional y el Proyecto de Constitución", cit., pág. 36.

(18) ALBIÑANA, C.: "El Sistema Fiscal de España", Guadiana de Publicaciones, S.A., Madrid, 1974, págs. 823 y 824.

La Comunidad Autónoma Canaria tiene como impuesto propio el Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo. Este impuesto fué establecido por la Ley Territorial 5/1986, de 28 de julio, desarrollada por el Reglamento aprobado por el Decreto 22/1987, de 13 de marzo, y modificada por la Ley del Parlamento Canario de 4 de diciembre de 1992, que estableció un recargo transitorio para los ejercicios de 1992 a 1996.

Las limitaciones a la imposición propia, señaladas anteriormente, aumentan la importancia de los ingresos provenientes de la Hacienda estatal en la financiación de la Comunidad Autónoma, con la consecuencia evidente, dada la redacción del Título IV del Estatuto de Autonomía, del papel meramente marginal que los impuestos propios están llamados a cubrir en su financiación.

Todo ello nos lleva a considerar que la Hacienda de la Comunidad Autónoma Canaria se constituye sobre la base de su participación en los recursos que le procura un sistema tributario estatal que es esencialmente igual para todo el territorio y que, de acuerdo con las previsiones de la Constitución y la L.O.F.C.A. -seguidas esencialmente por el Estatuto de Autonomía de Canarias-, responde a las características de un sistema de unión, en el sentido que le ha dado a este término la doctrina más cualificada (19). Es decir, aquel sistema de distribución de la soberanía financiera entre Estado central y territorios autónomos que se caracteriza porque atribuye al primero la competencia exclusiva para establecer impuestos iguales en todo el territorio nacional, teniendo la Administración del Estado la competencia exclusiva para recaudarlos. El producto de la recaudación constituye un fondo común que luego se reparte entre el Estado central y los territorios autónomos (20).

(19) Vide FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La financiación de las autonomías", en *La España de las Autonomías (pasado, presente y futuro)*, Tomo II, Espasa Calpe, S.A., Madrid, 1981, págs. 151 y 156, y "Curso de Derecho Financiero Español", 14ª Edición, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 80.

En este sentido, también PALAO TABOADA, C.: "La Hacienda Regional y el Proyecto de Constitución", *Lección inaugural del curso académico MCMLXXVIII-MCMLXXIX, Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1978*, pág. 16 y 17.

(20) Por el contrario, en el sistema de separación la competencia para establecer impuestos se distribuye entre el Estado central y los territorios autónomos, adquiriendo el producto de la recaudación y siendo total y absolutamente independientes en su gestión presupuestaria.

Sin embargo, dada la importancia que el Estatuto otorga a los impuestos propios y, sobre todo, el reconocimiento del régimen económico-fiscal, hace que se conciba como un sistema mixto, en el que se presentan las características del sistema de unión, pero también entran en juego los ingredientes de un sistema de separación.

En líneas generales podemos afirmar que el sistema de financiación establecido en el Estatuto de Autonomía de Canarias no difiere, en lo esencial, del sistema de financiación reconocido en la Constitución, en la L.O.F.C.A., así como en el resto de los Estatutos de Autonomía (a excepción de los Estatutos de Autonomía del País Vasco y de Navarra), como sistema de financiación nutrido de forma preponderante con los ingresos que hemos encuadrado en el grupo de ingresos provenientes del Estado, pero con la particularidad importante del reconocimiento de su tradicional régimen fiscal especial.

#### D.- El Régimen Fiscal Canario vigente

El régimen fiscal canario establecido en la Ley de 1972, como ha resaltado el Profesor CLAVIJO (21), presentaba dos grandes defectos: su falta de coherencia interna y su dificultad para adaptarse a las obligaciones derivadas de la integración a la C.E.E.

La falta de coherencia interna, es decir falta de coherencia de su estructura tributaria, ya que el régimen fiscal de 1972 -en sus dos vertientes de la Hacienda estatal y local- se fundamentaba en unos principios impositivos distintos y contradictorios, ya que los principios que informaban la imposición de los actos de comercio exterior, eran distintos para la Hacienda estatal y la Hacienda local.

En lo referente a la Hacienda estatal y como consecuencia de la franquicia aduanera establecida en el artículo 10 de la L.R.E.F.C. (22) de

(21) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "La modificación del Régimen Fiscal de Canarias", Comunicación a la Mesa Redonda "Los Agentes Sociales y Económicos ante el nuevo REF de Canarias", organizado por la Universidad Menéndez y Pelayo y dirigido por el Ilmo. Sr. D. Miguel Cruz Amorós, Director General de Tributos, que tuvo lugar en Santa Cruz de Tenerife los días 22 al 26 de abril de 1991, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Monografías Jurídico-Fiscales, Madrid, 1992, págs. 141 a 157, especialmente págs. 146 a 148. Y en la "Conferencia sobre el REF" impartida en la Fundación Pedro García Cabrera el 22 de abril de 1993.

(22) Artículo 10, L.R.E.F.C.: "Se confirma y ratifica el régimen de territorio exento de que goza el Archipiélago Canario en cuanto al tráfico exterior de mercancías".



1972, las importaciones y exportaciones de mercancías en el Archipiélago Canario no estaban sujetas, como hemos dicho, a ningún impuesto aduanero, con la excepción de la importación de buques a que antes hicimos referencia. Sin embargo, este principio no servía de base en el campo de la Hacienda local en la que se establecía un principio totalmente opuesto al del libre comercio: el principio de la protección a las producciones canarias, ya que en base al mismo se estableció, como hemos notado, una tarifa especial en el Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, un arancel, para las importaciones de los productos industriales y agrarios procedentes del extranjero que tuvieran la misma naturaleza que los fabricados en Canarias. Coexistieron así en la L.R.E.F.C. dos principios informadores contradictorios entre sí: el de libre comercio y el de proteccionismo.

También en el ámbito de la imposición sobre el consumo, concretamente en el del impuesto de lujo, se produjo otra importante contradicción, ya que, para la Hacienda estatal, y en base al principio de franquicia sobre el consumo, el artículo 17 de la L.R.E.F.C. establecía la supresión en Canarias del Impuesto sobre el Lujo en el concepto de adquisiciones de mercancías. Pero, paradójicamente, este principio no rigió (23) en el ámbito de la Hacienda local que se fundamentó en el principio opuesto de la imposición sobre el lujo. Se estableció así, en el artículo 24 de la Ley, el Arbitrio Insular sobre el Lujo, cuyo ámbito material era el mismo que el del Impuesto estatal sobre el Lujo que no era de aplicación en Canarias.

El resultado de todas estas contradicciones en la estructura del sistema tributario aplicado en Canarias fué la conformación de un régimen fiscal ambiguo e inoperante que, en la práctica, planteaba graves distorsiones en el funcionamiento de la economía canaria (24).

Por otra parte, la integración de España en la C.E.E. supuso la obligación de incorporar a nuestro ordenamiento jurídico el ordenamiento comunitario recogido en el Tratado de Roma y los Reglamentos y Directivas dictados en desarrollo de las políticas fiscales y aduaneras de la Comunidad. Todo lo cual determinaba importantes consecuencias jurídicas, ya que daba lugar a la integración en la Unión Aduanera de la Comunidad y, consecuentemente, a la aplicación de la Tarifa Exterior

(23) En este sentido, FRIAS MARRERO, B.: "Las franquicias canarias y la imposición sobre el Lujo", Tesina inédita, leída en la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna, octubre 1982.

(24) Como ha afirmado el Profesor CLAVIJO en "La modificación .....", cit., pág. 148.

común, así como la armonización de los regímenes comerciales respecto a las importaciones de terceros países.

Además, hay que tener en cuenta que la integración en la C.E.E. determinaba la aplicación en el territorio español de las Directivas (fundamentalmente la Sexta) del Consejo de las Comunidades que configuraban la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta situación evidenciaba que este modelo de fiscalidad indirecta era difícilmente conciliable con la estructura del Régimen Económico-Fiscal de Canarias regulado por la Ley 30/1972, ya que una de las características fundamentales del mismo -la no aplicación en Canarias de la Renta de Aduanas- chocaba frontalmente con el régimen de integración en la Unión Aduanera de la Comunidad que exige la aplicación en Canarias de la Tarifa Exterior Común y la armonización de los regímenes comerciales respecto a las importaciones de terceros países (25).

La misma dificultad de incompatibilidad con las exigencias comunitarias presentaba el Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías-Tarifa General, tanto si es considerado como un impuesto indirecto sobre el consumo, como si se le califica como un arancel.

En el primer caso era totalmente incompatible con el Tratado de Roma que en su artículo 95 establece de forma tajante que

"ningún Estado miembro aplicará, directamente o indirectamente, a los productos de los demás Estados miembros impuestos interiores de cualquier naturaleza, superiores a los aplicados ... a los productos nacionales similares".

En el segundo caso, si se le califica como un arancel, también el Arbitrio vulnera de modo directo el Tratado de Roma que establece en su artículo 12 que

"los Estados miembros se abstendrán de establecer entre ellos nuevos aranceles aduaneros, tanto a la importación como a la exportación, o impuestos de efecto equivalente así como aumentar aquéllos que apliquen en sus recíprocas relaciones comerciales".

Además, la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, al constituir un auténtico arancel, quebrantaba la prohibición

(25) Seguimos en este punto a CLAVIJO en La Conferencia sobre el R.E.F. impartida en la Fundación Pedro García Cabrera, cit.

del artículo 12 del Tratado de Roma de establecer aranceles aduaneros entre los Estados miembros de la Comunidad (26).

Por último, también se presentaban desajustes, porque la aplicación de la normativa comunitaria (Directivas Primera, Segunda y Sexta del Consejo de las Comunidades Europeas), relativas al I.V.A. determinaba la no aplicación del I.T.E. y, por tanto, la imposibilidad de mantener la franquicia sobre el consumo, como consecuencia de la implantación del modelo armonizado del I.V.A., que también implicaba la desaparición del Arbitrio Insular sobre el Lujo, puesto que la imposición sobre el Lujo debería quedar integrada en el I.V.A.

Todo ello dió lugar a que en el Acta de Adhesión de España a la C.E.E. se acordara un estatuto especial para Canarias, que quedó, en principio, excluída del territorio aduanero de la Comunidad, de la aplicación de las políticas comunes comercial, agrícola y pesquera y del ámbito del I.V.A. español, manteniéndose así la aplicación del I.G.T.E. y del Impuesto Estatal sobre el Lujo, a fin de poder seguir aplicando el Arbitrio Insular sobre el Lujo y mantener este recurso de las corporaciones locales canarias.

Se pretendía de esta manera mantener en Canarias una presión fiscal indirecta inferior a la del resto de España, sin embargo, el sistema que se aplicaba presentaba cada vez mayores problemas y se estaba convirtiendo en un régimen fiscal cada vez más ambiguo e inoperante, puesto que, aunque desde el punto de vista teórico el I.G.T.E. seguía constituyendo el eje fundamental de la imposición indirecta canaria, en la práctica se había convertido en un impuesto incapaz de articular dicha imposición.

Además, la configuración del I.G.T.E. como impuesto "en cascada" afectaba a las exigencias de neutralidad que hoy se demanda a los sistemas tributarios.

También, la adhesión a la C.E.E. afectó al peculiar régimen fiscal local de Canarias y, por tanto, al régimen de financiación de los entes locales a través de la atribución del rendimiento de los Arbitrios Insulares. En cuanto a la Tarifa General del Arbitrio Insular a la Entrada

(26) Es por esta razón que el artículo 6.4 del Reglamento (C.E.E.) 1911/1991, del Consejo, de 26 de junio establece que de una manera provisional, hasta el 31 de diciembre de 1992, se aplicará la Tarifa Especial a los productos procedentes de otras partes de la C.E.E. Sin embargo, el Consejo podrá autorizar, dependiendo de los casos, a petición de España, su aplicación a determinados productos sensibles hasta el 31 de diciembre del año 2.000, como muy tarde.

de Mercancías, obligaba a su supresión a un mismo ritmo gradual y en las mismas condiciones que el desarme arancelario en el resto del territorio nacional. Además, implicaba la desaparición de la Tarifa Especial de este Arbitrio para los productos procedentes de la C.E.E., aunque se seguía manteniendo para una serie reducida de productos al 90% de su nivel anterior, debiendo ser suprimida definitivamente a partir del 1 de enero de 1993. Todo ello determinó una importante reducción de los recursos financieros de las Corporaciones locales canarias (27).

Esta situación ponía de manifiesto que la solución al desarrollo de las Islas Canarias se garantizaría mejor a través de una mayor integración en la C.E.E. y, por tanto, que la reforma del régimen fiscal de Canarias era cada vez más insoslayable. Con este propósito el Parlamento de Canarias aprobó, el 21 de diciembre de 1989, una comunicación dirigida al Gobierno de la Nación sobre la modificación del Protocolo de Adhesión de España a la C.E.E., instando a una mayor integración de Canarias a las políticas comunitarias. De acuerdo con ello, el Gobierno Español presentó al Consejo (el 17 de marzo de 1990) una solicitud de integración del Archipiélago Canario en el territorio aduanero de la Comunidad y la adopción de medidas para la aplicación de las disposiciones vigentes en el Derecho comunitario.

A través del Reglamento de la C.E.E. 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, se fijan las condiciones para la aplicación de forma escalonada de las disposiciones del Tratado y de las instituciones comunitarias, en un período transitorio que no podrá sobrepasar el 31 de diciembre del año 2000. Aunque se establece expresamente la posibilidad de que las Islas Canarias continúen disfrutando de una fiscalidad indirecta específica (28).

Todo ello desembocó en una reforma en profundidad del régimen fiscal canario para adecuarlo a las exigencias de la C.E.E., que se llevó a cabo a través de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

(27) Que dió lugar a un acuerdo con la Administración Central de financiación transitoria para compensar esa pérdida recaudatoria hasta la entrada en vigor del nuevo régimen fiscal canario.

(28) El Preámbulo del citado Reglamento declara expresamente que "la Integración de las Islas Canarias en la Comunidad no resulta incompatible con el mantenimiento de una fiscalidad indirecta específica ... y, especialmente, el mantenimiento de la exclusión ... del ámbito de aplicación territorial del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido".

## 1.- Especialidades fiscales

La Ley 20/1991, de 7 de junio, ha efectuado una modificación radical del régimen de franquicias canario establecido en la Ley de 1972, de tal manera que se creó, según opinión generalizada de la doctrina, un nuevo y moderno régimen fiscal, ya que se suprimen el I.G.T.E. y el Arbitrio sobre el Lujo y en su lugar se crea *el Impuesto General Indirecto Canario*; también se suprime el Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías y, en su lugar, se crea *el Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias*.

Por otra parte, se mantiene la vigencia transitoria y restringida de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías en los términos previstos en el artículo 6 del Protocolo 2 del Tratado de Adhesión de España a la C.E.E.

La efectividad de la Tarifa Especial ha sido confirmada por el artículo 6.4 del Reglamento (C.E.E.) 1.911/91, del Consejo, de 26 de junio de 1991, que prolonga su vigencia durante todo el nuevo período transitorio de 10 años de integración de Canarias a la C.E.E. que ahora se inicia, es decir, hasta el 31 de diciembre del año 2000.

Respecto de la imposición directa, se sustituye el régimen del Fondo de Previsión para Inversiones por el régimen general de deducción por inversiones del Impuesto sobre Sociedades, aunque con mayores ventajas, por cuanto se establecen las siguientes peculiaridades:

a) Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

b) La deducción por inversiones tendrá como límite máximo un porcentaje de la cuota líquida, resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición, y, en su caso, las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Este porcentaje será siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modalidad de la deducción por inversiones se fije en el régimen general con un diferencial mínimo de 30 puntos porcentuales.

Vamos a deternernos someramente, en la medida que lo permite un trabajo de estas características, en el análisis jurídico de las figuras tributarias más importantes establecidas por la Ley 20/1991 (29).

(29) Teniendo en cuenta la reforma efectuada por la Ley 16/1994, de 7 de junio, por la que se modifica la Ley 20/1991, de 7 de junio.

*El Impuesto General Indirecto Canario* (en adelante I.G.I.C.), se convierte en el eje de la nueva imposición indirecta canaria (30).

En cuanto a su naturaleza, hemos de decir que se trata de un impuesto sobre el valor añadido (31), ya que se aplica sobre ese valor, es decir, sobre la diferencia entre las ventas de la empresa gravada y las cantidades pagadas por ella por los bienes y servicios comprados a otras empresas.

Sin embargo, al igual que el I.V.A. europeo, el I.G.I.C. se estructura como un impuesto sobre el valor añadido bajo la modalidad de deducción de cuotas, ello quiere decir que la base imponible del impuesto no es esa magnitud compleja del valor añadido, sino la más simple de las ventas (valor total de la operación), lo que facilita sobremanera el funcionamiento práctico del impuesto y su traslación en la factura en la que se repercute como un impuesto sobre las ventas, sin incidencia en el coste de las empresas, pues al deducirse las cuotas soportadas en las adquisiciones, éstas quedan así "neutralizadas" (32).

La empresa calcula el I.G.I.C. sobre las ventas realizadas en un período de liquidación, que habrá repercutido y cobrado a sus clientes, y del I.G.I.C. así repercutido deduce el I.G.I.C. soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios; en el caso de que la diferencia sea positiva, habrá de ingresarse en la Caja de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Canarias. Si la diferencia es negativa se compensará en el período o períodos siguientes o bien es objeto de devolución.

En contra de esta tesis se ha afirmado que el I.G.I.C. no es un impuesto sobre el valor añadido, porque, a diferencia del I.V.A. estatal, limita su aplicación a los fabricantes y comerciantes mayoristas, y no se aplica en la fase minorista (33).

(30) Para un estudio pormenorizado del I.G.I.C. se remite al lector interesado a CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Impuesto General Indirecto Canario", CISS, Bilbao, 1995.

(31) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "La modificación .....", cit., pág. 150.

(32) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Conferencia ...", cit.

(33) Frente a este tipo de objeciones, cabe recordar que las opiniones de los teóricos sobre la estructura de un impuesto sobre el valor añadido no son unánimes. Si el impuesto sobre el valor añadido puede administrarse eficientemente en la fase de venta al por menor, la opinión de la doctrina es que la misma ha de quedar incluida en el ámbito del impuesto. En otro caso, que es por otra parte lo frecuente, cabe adoptar varias soluciones: a) limitar el impuesto a las fases de fabricación y venta al por mayor; b) ceñir el ámbito del impuesto a las referidas fases pero exigir, además, un impuesto monofase sobre los detallistas; y c) exigirlo en todas las fases, pero estableciendo un régimen especial para minoristas.

En Canarias, según la opinión del Profesor CLAVIJO (34), la aplicación integral del I.G.I.C. en todas sus fases, de fabricación, mayorista y minorista, parece de difícil aplicación inmediata. Por ello, en el artículo 10.27 de la Ley 20/1991, se ha optado por la exención del impuesto en "las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas". Podemos afirmar, por tanto, que la naturaleza del I.G.I.C. es la de un impuesto sobre el valor añadido con la característica peculiar de que están exentas la ventas realizadas por los minoristas.

En cuanto al régimen jurídico del I.G.I.C. podemos destacar las siguientes características:

1) *El hecho imponible* está constituido por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. También quedan sujetas las importaciones de bienes en Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.

2) En la delimitación negativa del hecho imponible el artículo 9 de la Ley establece una serie de *supuestos de no sujeción*, entre los que cabe destacar la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales; las entregas de dinero a título de contraprestación o pago; el autoconsumo externo (uso o consumo particular, a título gratuito, por el empresario de los bienes, productos o servicios de su empresa); y el autoconsumo interno o autoproducción (reutilización de los materiales, bienes, etc., producidos por la empresa en el proceso productivo de la misma).

3) En el ámbito de la Ley se establecen dos clases de *exenciones*: Exenciones en operaciones interiores y exenciones en operaciones exteriores.

Las exenciones en operaciones interiores vienen establecidas en el artículo 10 de la Ley 20/1991, entre las que cabe señalar las referidas a las prestaciones de servicios públicos postales, las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas, las entregas de sangre, las operaciones de seguro y reaseguro, las entregas de terrenos que no tengan las condición de edificables.

(34) CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "La modificación .....", cit., pág. 151.

Las exenciones en operaciones exteriores, a su vez, pueden afectar a las exportaciones y operaciones asimiladas (artículos 11 y 12 de la Ley 20/1991), a las importaciones definitivas de bienes (artículo 14 de la Ley), a las importaciones en regímenes especiales (artículo 15 de la Ley), a las operaciones relacionadas con las Zonas y Depósitos Francos y los Depósitos Aduaneros, así como las operaciones relacionadas con los bienes importados en regímenes de tránsito, importación temporal o perfeccionamiento activo (artículo 13 de la Ley).

4) *El devengo* del impuesto en las operaciones interiores se produce, por regla general, cuando se realiza la operación sujeta: puesta a disposición en las entregas de bienes (artículo 18.1.a) de la Ley), y ejecución de los servicios (artículo 18.1.b) de la Ley). Sin embargo, en las comisiones en nombre propio, el devengo se produce en el momento en que el comisionista realiza la entrega de los bienes (comisión de ventas) o en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes (comisión de compra).

En los arrendamientos de bienes, suministros y operaciones de tracto sucesivo, el devengo se origina en el momento en que es exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. En las operaciones con pago anticipado, rige el criterio de caja y, por consiguiente, el impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En las importaciones el impuesto se devenga cuando los importadores las soliciten.

5) *Los sujetos pasivos* en concepto de contribuyentes, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, son las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 33 de la L.G.T. que desarrollen actividades empresariales o profesionales y realicen dichas operaciones, las cuales deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quién se realice la operación.

Sin embargo, en los supuestos de operaciones sujetas y localizadas en las Islas Canarias realizadas por personas o entidades no establecidas en las Islas, será sujeto pasivo la persona para quién se realice dicha operación.

En las importaciones serán sujetos pasivos quienes las realicen (los destinatarios de los bienes importados, los viajeros, etc.).

La Ley 16/1994, de 7 de junio, por la que se modifica la Ley 20/1991, añade el artículo 21 bis donde se regula la materia relativa a los responsa-

bles del impuesto. En el apartado 1 de este artículo se declaran responsables solidarios de la deuda tributaria a los destinatarios de las operaciones sujetas a gravamen cuando, mediante sus "declaraciones o manifestaciones inexactas, se hubiesen beneficiado indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los que resulten procedentes con arreglo a derecho".

Además, el número 2 de este artículo 21 bis (35) señala como responsables solidarios del impuesto en las importaciones: Las asociaciones garantes en los casos determinados en los convenios internacionales; los agentes de aduanas cuando actúen en nombre propio y por cuenta de sus clientes y las empresas de transporte cuando actúen en nombre de terceros en virtud de convenios internacionales. Como responsables subsidiarios se señalan en la Ley los agentes de aduanas cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

6) *La base Imponible* en las operaciones interiores, está constituida "por el importe total de la contraprestación" de las operaciones sujetas (artículo 22 de la Ley 20/1991). Es decir, el gasto real del adquirente (prescindiendo de las subvenciones) que es en definitiva a lo que se reduce el importe total de la contraprestación. Por ello, para su determinación, habrá que partir del precio de los bienes o servicios vendidos pero, para llegar al importe total de la contraprestación que es lo que constituye la base imponible del I.G.I.C., habrá que agregar otra serie de conceptos que se exijan al cliente (comisiones, envases, intereses en los pagos aplazados, etc.), y no incluir lo que se le exija, pero que no constituya realmente contraprestación (como ocurre con las indemnizaciones), lo que se le supla o se le descuenta.

En las importaciones, la base imponible será el resultado de adicionar al valor en aduanas de las mercancías los conceptos enumerados en el artículo 25 de la Ley (cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación y los gastos accesorios y complementarios), que se produzcan hasta el lugar de destino en el interior de las Islas Canarias.

7) Con la finalidad de mantener la especialidad del Régimen Económico Fiscal de Canarias, según declara expresamente el legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 20/1991, "los tipos de gravamen

(35) Que se añade por la Ley 16/1994, de 7 de junio, por la que se modifica la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

establecidos, o los que se establezcan en el futuro, serán, en todo caso, inferiores respecto de los propios de la imposición indirecta vigente en el resto del territorio nacional".

En el artículo 27 de la Ley se establecen los siguientes tipos de gravamen:

a) un tipo general del 4 por 100, aplicable a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo 0, ni al reducido, ni a los incrementados (36).

b) un tipo cero aplicable a las operaciones citadas en el artículo 27.1.a) de la Ley 20/1991, entre las que podemos destacar, la captación, producción y distribución de agua; entrega de medicamentos; entregas de periódicos, libros y revistas; transporte de viajeros y mercancías por vía marítima o aérea entre las islas del archipiélago canario; etc.

c) Un tipo reducido del 2 por 100 aplicable a las operaciones que se relacionan en el anexo I de la Ley, modificado por el Real Decreto Ley de 21 de mayo de 1993, como son entre otras la extracción y preparación de petróleo y su refinado, la industria química, fabricación de aceites y grasas vegetales y animales, coches de minusválidos, entregas de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial.

d) Y un tipo incrementado del 12 por 100 aplicable a las operaciones a que se refiere el anexo II de la Ley, modificado por el Real Decreto Ley de 21 de mayo de 1993, que son aquéllas que tienen por objeto entregas, arrendamientos o importaciones de determinados bienes, entre los que podemos citar: cigarros puros con precio superior a 100 pesetas unidad, aguardientes compuestos y licores, vehículos accionados a motor con potencia superior a 10 CV fiscales, etc.

8) *Deducciones y devoluciones del I.G.I.C.*- El Impuesto General Indirecto Canario se trata de un impuesto sobre el valor añadido tipo consumo, modalidad de deducción de cuota, como hemos señalado; sin embargo, aunque el I.G.I.C. se configura como un impuesto instantáneo que se devenga en cada entrega de bienes o prestaciones de servicios, la deducción no se realizará acto por acto, o lo que es lo mismo operación

(36) Este es el tipo general fijado en el artículo 27,d) de la Ley 20/1991, modificado posteriormente por el artículo 3.7.3º del Real Decreto Ley 7/1993, de 21 de mayo, que establece una banda entre el 3% y el 6%, y la Disposición Adicional Octava de la Ley lo fija en un 4%.

por operación, sino de un modo global en cada "período liquidatorio", calculando las cuotas debidas por las operaciones realizadas y repercutidas a los clientes, y deduciendo de ellas las cuotas soportadas en las adquisiciones del mismo período, repercutidas por los proveedores. La diferencia, si es positiva ha de ingresarse en la Caja de la Hacienda de la Comunidad Autónoma, pero si es negativa puede ser objeto de compensación o devolución.

9) En la Ley 20/1991, de 7 de junio, se establecen los siguientes *regímenes especiales* del I.G.I.C. (37): a) régimen simplificado; b) régimen especial de los bienes usados; c) régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; d) régimen especial de las agencias de viajes; e) régimen especial de la agricultura y ganadería; y f) régimen especial de comerciantes minoristas (38).

La otra figura tributaria establecida en la Ley 20/1991 es el *Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias* (en adelante A.P.I.C.).

En cuanto a la naturaleza del A.P.I.C. hay que indicar que, a pesar de que la Ley 20/1991 configura al A.P.I.C. como un impuesto que trata de someter a imposición la producción en Canarias de toda clase de bienes muebles corporales, así como la importación de los mismos, lo cual

(37) Hay que tener en cuenta las modificaciones introducidas por la Ley 16/1994, de 7 de junio, sobre todo en relación con los regímenes especiales simplificados, de las agencias de viaje y de la agricultura y ganadería.

(38) Establecido por el Real Decreto Ley de 21 de mayo de 1993 de medidas urgentes de adaptación y modificación de los Impuestos sobre el Valor Añadido, Especial sobre determinados Medios de Transporte, General Indirecto Canario, del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias y de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías. Este Real Decreto Ley modifica el régimen especial establecido en la Ley 20/1991 de los minoristas importadores (que establecía que la exención de las entregas de bienes realizadas por los comerciantes minoristas "no se extenderá a la primera entrega de bienes que se importen" en la Comunidad Autónoma, cualquiera que fuese la naturaleza de los receptores de los bienes y del importador) y establece un nuevo régimen especial que consiste, esencialmente, en el establecimiento de un recargo a la importación por el margen mayorista que se incorpore a la venta posterior de los bienes importados, de tal manera que los empresarios, sujetos pasivos del impuesto, que adquieran bienes a los referidos comerciantes minoristas podrán deducir una cantidad en concepto de cuota del I.G.I.C.

Para un estudio pormenorizado de este régimen especial, se remite al lector interesado a CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Impuesto General Indirecto Canario", cit., T.II, págs. XIII-73 y ss.

nos llevaría a su calificación como un impuesto sobre el consumo, creemos, siguiendo la opinión de CLAVIJO (39), que tal calificación del impuesto no es correcta, ya que en realidad nos encontramos ante una exacción de efecto equivalente.

Esta consideración se fundamenta en primer lugar, en la exención general que en favor de la producción interior establece la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 20/1991, que hace que el impuesto recaiga exclusivamente sobre los productos importados. Y, en segundo lugar, porque un impuesto a la importación así configurado tiene la misma incidencia sobre la libre concurrencia de las mercancías que un derecho aduanero (ejemplo bien ilustrativo, es el supuesto de importación de cigarros o puros, puritos y cigarrillos que contengan tabacos, cuyo tipo máximo previsto en el artículo 85.2 de la Ley es del 15 por 100).

En líneas generales, el régimen jurídico del A.P.I.C. presenta las siguientes características:

1) *El hecho imponible* está constituido por la importación de mercancías en el ámbito territorial de las Islas Canarias, dada la exención generalizada a la producción interior.

2) En los artículos 74, 75, 76 y 77 de la Ley 20/1991 (40) se establecen una serie de *exenciones*, entre las que cabe destacar las exenciones a las importaciones de bienes como: a) sangre; b) los buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional e interinsular; c) las aeronaves destinadas a ser utilizadas por las compañías que se dediquen esencialmente a la navegación aérea internacional e interinsular; d) los artículos de alimentación de primera necesidad que reglamentariamente se determinen.

3) El A.P.I.C. *se devenga* en las importaciones en el momento y con las condiciones establecidas para el I.G.I.C (41).

4) Los *sujetos pasivos* en las importaciones son las personas físicas o jurídicas, así como las entidades del artículo 33 de la L.G.T., que importen las mercancías.

(39) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "La modificación ....", cit., págs. 154 y 155, y "Conferencia ...", cit.

(40) Modificada por la Ley 16/1994, de 7 de junio.

(41) Es decir, cuando los importadores las soliciten, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable.

5) La *base imponible* del A.P.I.C. en las importaciones, es la que resulte de adicionar al "valor en aduana" los conceptos enumerados en el artículo 83 de la Ley, que se produzcan hasta el primer lugar de destino o de ruptura de la carga.

6) Los *tipos de gravamen* del A.P.I.C. son fijados, para cada clase de mercancías, en las Tarifas del Arbitrio que se establecen siguiendo la nomenclatura aduanera, y oscila entre el 0,1% y el 5%.

## 2.- Especialidades aduaneras: El régimen aduanero especial de Canarias

La integración de España en la C.E.E. determinó, como hemos dicho, la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico del ordenamiento jurídico comunitario, recogido en el Tratado de Roma y en los Reglamentos y Directivas en desarrollo de las políticas fiscales aduaneras. Siguiendo esta línea, el Reglamento (C.E.E.) 1911/91, del Consejo, de 26 de junio, establece las normas para la total aplicación en Canarias de las disposiciones del Tratado de Roma y de las instituciones comunitarias. Todo lo cual determina la integración de las Islas Canarias en el territorio aduanero de la C.E.E., desde el 1 de julio de 1991 y, por tanto, la aplicación del Arancel Aduanero Común (en adelante A.A.C.) a las importaciones de terceros países de forma gradual (42).

Esto trae como consecuencia que las mercancías de terceros países despachadas a libre práctica en Canarias, con aplicación del A.A.C. que rige en el Archipiélago, pueden introducirse libremente en el resto del territorio aduanero comunitario. El Reglamento (C.E.E.) 1.911/91, previendo las desviaciones en el tráfico de las mercancías que podrían producirse, establece en su artículo 6.5 que la Comisión podrá decidir la percepción de los derechos diferenciales en el momento de entrada en las demás partes del territorio aduanero de la Comunidad.

Dentro del régimen aduanero especial de Canarias hay que destacar el Reglamento (C.E.E.) 1601/1992, del Consejo, por el que se aprueba el

(42) Desde el 1 de julio de 1991 hasta el 31 de diciembre de 1992 los derechos a aplicar han sido el 30% del A.A.C. (artículo 6.1 del Reglamento (C.E.E.) 1911/1991). Desde el 1 de enero de 1993 hasta el 31 de diciembre de este año ha sido el 35% del A.A.C., incrementándose anualmente hasta el 31 de diciembre del año 2000 en que tendrá lugar la aplicación integral del A.A.C., finalizando el período transitario.

Régimen Específico de Abastecimiento, sobre medidas específicas en favor de las Islas Canarias relativas a determinados productos agrarios (43), que consiste (44), en lo que se refiere a la importación de terceros países, en la no aplicación de exacción reguladora ni de derecho de aduana alguno a la importación directa en las Islas Canarias de productos acogidos a este régimen específico, siempre que no sobrepasen las cantidades determinadas en el plan de abastecimiento y que sean originarios de terceros países (45).

La exención de los derechos de importación para los productos acogidos a este régimen ha de limitarse a las cantidades previstas en el plan de provisiones de abastecimiento (46) y está condicionada a la presentación de un certificado de importación, en los casos de productos sujetos a dicha presentación. El certificado citado ha de expedirse, a petición de los interesados, por las autoridades competentes designadas por España.

Si los productos acogidos al Régimen Específico de Abastecimiento son de origen comunitario, el abastecimiento se realizará "en condiciones equivalentes para el usuario final a la ventaja resultante de la exoneración de los derechos de importación de esos mismos productos originarios de terceros países" (47).

Por último, someramente y en la medida que permite la extensión de este trabajo, hemos de referirnos a otras medidas específicas de carácter arancelario y de excepciones a la política comercial común. Este es el caso de los puntos 7.1, 7.2 y 8 del POSEICAN, en los que se prevén medidas específicas arancelarias o de no aplicación de la política comercial común para determinados productos sensibles, como pueden ser, medidas para tener en cuenta las dificultades de un sector determinado de la producción local destinada al consumo local o turístico, o medidas para permitir el acceso a bienes de consumo finales (productos textiles, ropa, aparatos

(43) Este Reglamento ha sido desarrollado por el Reglamento (C.E.E.) 1695/1992, de la Comisión, de 30 de junio de 1992, por el que se establecen las disposiciones comunes de aplicación del régimen de abastecimiento específico de determinados productos agrícolas a las Islas Canarias.

(44) Seguimos la exposición de CLAVIJO HERNÁNDEZ en su "Conferencia sobre el R.E.F.", cit.

(45) Cfr. el artículo 3.1 del Reglamento (C.E.E.) 1601/1992.

(46) Cfr. el artículo 2 del Reglamento (C.E.E.) 1695/92, de la Comisión, de 30 de junio de 1992.

(47) Cfr. el artículo 3.2 del Reglamento (C.E.E.) 1601/1992, de 15 de junio de 1992, donde se establece para estos casos una "ayuda comunitaria al suministro".

de óptica, de electrónica o medios de transporte). También se prevé (punto 7.2 del programa POSEICAN) que estas medidas deberán formularse de forma precisa en función del mercado interno canario, limitándose, en principio, al período transitorio para la adopción progresiva del A.A.C. en el Archipiélago (hasta el 31 de diciembre del año 2000), establecido en el Reglamento (C.E.E.) 1991/91 (artículo 6) (48).

Por otra parte, al punto 8 del POSEICAN establece que "las operaciones de perfeccionamiento activo efectuadas en las zonas francas de las Islas Canarias no estarán sometidas a las condiciones económicas establecidas en dicho régimen" (49).

(48) En orden a hacer aplicables los mandatos del POSEICAN se han aprobado una serie de Reglamentos por el Consejo de las Comunidades que completan el régimen aduanero especial de Canarias en la C.E.E.. Así, el Reglamento (C.E.E.) 1605/92, del Consejo, de 15 de junio de 1992, por el que se suspenden temporalmente los derechos autónomos del arancel aduanero común en la importación de determinados productos industriales en las Islas Canarias, y la Decisión 92/319/C.E.C.A., de 15 de junio de 1992, de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, por el que se suspende temporalmente el derecho de aduanas aplicable a la importación de un producto objeto del Tratado C.E.C.A. en las Islas Canarias.

En relación a la no aplicación de la política comercial comunitaria el Reglamento (C.E.E.) 1602/92, del Consejo, de 15 de junio de 1992, establece un sistema especial de aplicación de los derechos antidumping en relación con los productos que se relacionan en la primera columna del Anexo I del Reglamento (lectores de discos compactos, magnetoscopios, etc.).

Este sistema especial consiste en que, para una cantidad fija anual que se establece para cada producto en la columna segunda del Anexo I, no se aplicará el derecho antidumping en el período comprendido entre el 1 de julio de 1991 y el 31 de diciembre de 1995. A partir de esta fecha, se aplicará un porcentaje sobre los derechos normalmente aplicables que empezará siendo del 20%, aumentándose en 20 puntos porcentuales cada año hasta el 1 de enero del año 2000 en que alcanzará el 100%.

(49) Tratando de hacer aplicable esta disposición, el Reglamento (C.E.E.) 1604/92, del Consejo, de 15 de junio de 1992, modifica determinados párrafos del artículo 8 del Reglamento (C.E.E.) 2504/88, del Consejo, de 25 de julio de 1988, relativo a las Zonas y Depósitos francos, ampliando el beneficio concedido al Puerto Franco de Hamburgo a las Zonas Francas de Canarias, Azores y Maderia. Beneficio que consiste en no exigir, para la realización de operaciones de perfeccionamiento activo distintas de las manipulaciones usuales efectuadas en las Zonas Francas, el cumplimiento de las condiciones económicas previstas para el régimen de perfeccionamiento activo de no perjudicar los principales intereses de los productores de la Comunidad.

- 3.- Una referencia de urgencia a la reciente Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

El 6 de julio de 1994 el Congreso de los Diputados aprobó la Ley 19/1994, a través de la cual se llevó a cabo la modificación, actualizándolos, de los aspectos económicos del tradicional Régimen Económico Fiscal de Canarias. Con esta finalidad se establecen una serie de medidas de compensación a la lejanía e insularidad de Canarias a través de políticas específicas y suficientes (artículo 1.b) de la Ley) y una serie de medidas económicas y fiscales dirigidas a promover el desarrollo económico y social de Canarias.

Entre las medidas fiscales establecidas por esta Ley 19/1994, cabe destacar las siguientes:

-1.- Exención del I.G.I.C., con derecho a la deducción de las cuotas soportadas, para los servicios de telecomunicación que se presten en Canarias.

-2.- Establecimiento de incentivos a la inversión para las empresas domiciliadas en Canarias que sean de nueva creación o que, ya constituidas, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones. Estos incentivos consisten en la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tanto en la constitución de aquéllas como en las adquisiciones patrimoniales de bienes y derechos de cualquier naturaleza, situados en Canarias o que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en dicho territorio, siempre que se realicen en el período de tres años a partir del otorgamiento de la escritura de constitución de las mismas.

También estarán exentas del I.G.I.C., aunque con derecho a la deducción de las cuotas soportadas, las entregas que se realicen en favor de las empresas indicadas, cuando dichas entregas se refieran a bienes calificados de inversión para el adquirente.

-3.- Se establece un régimen especial para la exportación, consistente en la bonificación del 50% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los rendimientos derivados de la exportación a terceros países o del envío al resto de la Unión Europea desde Canarias de los bienes corporales producidos en el Archipiélago, incluida la pesca de altura que se desembarque en los puertos canarios o que se manipule o transforme en Canarias.



Esta bonificación se aplica sobre la cuota del Impuesto sobre Sociedades que resulte de aplicar las deducciones del artículo 24 de la Ley 61/1978, reguladora del impuesto.

La deducción se aplicará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que determinen sus rendimientos a través del régimen de estimación directa, cuando ejerzan las mismas actividades y con los mismos requisitos exigidos a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. La bonificación, en este caso, se aplicará sobre la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de las actividades de exportación citadas.

-4.- Se crea la reserva para inversiones en Canarias, como un incentivo fiscal a la actividad económica en Canarias y que consiste en lo siguiente:

Las sociedades y las demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades podrán reducir la base imponible de este impuesto en la parte de sus beneficios que destinen a dotar la reserva para inversiones, siempre con relación a los establecimientos situados en Canarias, con el límite del 90% del beneficio obtenido en el período impositivo que no haya sido objeto de distribución.

Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones habrán de materializarse, en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio de la dotación, en la realización de las inversiones fijadas en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994: Activos fijos situados en Canarias y necesarios para el desarrollo de la actividad; suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de Deuda pública de la Comunidad Autónoma, Corporaciones Locales Canarias o sus empresas públicas u organismos autónomos; y suscripción de acciones de sociedades domiciliadas en Canarias.

Según establece el artículo 27.9 de la Ley 19/1994, los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que determinen sus rendimientos a través del régimen de estimación directa, tendrán derecho a una deducción de la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación derivados de actividades empresariales realizadas en establecimientos situados en Canarias que se destinen a la reserva para inversiones. La deducción será igual al resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la dotación anual a la reserva, con el límite del 80% de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos citados.

El artículo 27.7 de la Ley 19/1994 establece la incompatibilidad, para los mismos bienes, de la reserva para inversiones con la deducción por inversiones.

-5.- Se crea una Zona Especial Canaria (en adelante ZEC) cuyas características principales, según la regulación de la misma en los artículos 28 a 52 de la Ley 19/1994, son las siguientes:

a) El régimen se extiende a todo el archipiélago, aunque en los supuestos de actividades de producción, transformación o manipulación de mercancías quedarán restringidas a las áreas que se determinen por el Gobierno de la Nación, a propuesta del Gobierno Canario.

b) La ZEC quedará restringida a las entidades para las que se haya autorizado la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.

c) Sin embargo, estas entidades solamente podrán realizar operaciones con no residentes sin establecimiento permanente en España o con otra entidad ZEC.

d) La ZEC se regirá por un Consorcio que ejercerá, entre otras, las funciones de vigilancia y supervisión de las actividades desarrolladas en la ZEC.

-6.- En cuanto al régimen fiscal de la ZEC, podemos afirmar que la fiscalidad directa e indirecta es prácticamente nula, ya que se establece la exención de las entidades ZEC de los siguientes impuestos:

a) En el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los residentes en Estados que no sean miembros de la Unión Europea, la exención se extenderá a la obligación real de contribuir, cuando perciban rendimientos o incrementos de patrimonio en el ámbito de la ZEC.

Las demás entidades ZEC estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades, por obligación personal, al tipo del 1% por las operaciones realizadas en la ZEC.

b) Las entidades ZEC también gozarán de exención en el I.T.P. y A.J.D. por las adquisiciones de bienes y derechos en el desarrollo de sus actividades, operaciones societarias (no la disolución de dichas entidades) y actos jurídicos documentados formalizados en el territorio canario, a excepción de las letras de cambio y demás documentos de giro.

c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades ZEC con otras entidades ZEC o con no residentes en España estarán exentas del I.G.I.C., del A.P.I.C. y de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías.

Como excepción a la exención prácticamente general de la fiscalidad directa e indirecta se establecen por la Ley 19/1994 la tasa de inscripción en el Registro Oficial de Entidades ZEC y la tasa anual de permanencia en el Registro Oficial de Entidades ZEC citado.

-7.- El Título VII de la Ley 19/1994 regula el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras en el que se podrán inscribir los buques y empresas navieras que cumplan los requisitos de la disposición adicional decimoquinta de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

En cuanto al régimen fiscal destaca:

a) La exención del I.T.P. y A.J.D. de los actos y contratos realizados sobre los buques inscritos en el Registro Especial. También podrán disfrutar de esta exención los tripulantes y empresas de los buques que, aunque no puedan inscribirse en el Registro Especial, estén adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional.

b) El 15% de los rendimientos del trabajo personal devengados por los tripulantes durante la navegación realizada por los buques inscritos en el Registro Especial, o no inscritos pero adscritos a los servicios regulares entre las Islas y, entre éstas y el resto de España, tendrán la consideración de dieta exceptuada del gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Se establece también una bonificación del 35% de la parte de cuota del Impuesto sobre Sociedades que resulte de practicar las deducciones por doble imposición, reguladas en el artículo 24 de la Ley 61/1978, correspondiente a la base imponible que proceda de la explotación desarrollada por empresas navieras de sus buques inscritos en el Registro Especial, o no inscritos, pero correspondientes a buques adscritos a los servicios regulares entre las Islas o entre éstas y el resto del territorio nacional.

En el artículo 77 de la Ley 19/1994 se establece expresamente la incompatibilidad entre las bonificaciones del Impuesto sobre Sociedades a que acabamos de referirnos y las empresas navieras constituídas como entidades ZEC, que gozarán del régimen especial previsto para los mismos.

#### IV.- CONCLUSIÓN

A la vista del análisis efectuado de la Hacienda de la Comunidad Autónoma Canaria, podemos concluir afirmando, y sin ánimo de cansar

al lector, que Canarias cuenta con una Hacienda que, en lo básico, no difiere del régimen de ingresos previsto para el resto de la Comunidades Autónomas, en los que existe una preponderancia de los ingresos provenientes del sistema tributario estatal y de otros ingresos del Estado. Sin embargo, el reconocimiento por parte del Estatuto de Autonomía del Régimen Económico Fiscal canario constituye la característica más singular de nuestra Hacienda dentro del contexto de las restantes Haciendas Autónomas.

El Régimen Económico Fiscal de Canarias, reconocido constitucionalmente, consiste en un régimen aduanero especial en el ámbito de la Unión Europea, y además unas especialidades fiscales que se articulan en una imposición indirecta diferenciada y con menos presión fiscal que la que se aplica en el resto del Estado; así como una serie de medidas incentivadoras de la inversión cuyo objetivo principal consiste en promover el desarrollo económico y social del Archipiélago canario.