

LOS INCENTIVOS FISCALES DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN UN CONTEXTO DE CRISIS ECONÓMICA

THE CANARY ECONOMIC AND FINANTIAL SYSTEM TAX INCENTIVES IN THE CONTEXT OF THE ECONOMIC CRISIS

Salvador Miranda Calderín*

Recibido: 7 de junio de 2011
Aceptado: 29 de junio de 2011

Resumen: En este artículo se analizan los efectos de la crisis económica en los principales incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, llegando a la conclusión de que para poco o nada sirven. Sin embargo, para el nuevo período de ayudas de Estado 2014-2020 se hace necesario una reforma que contemple tanto la supervivencia de los incentivos que priman el ahorro en la imposición sobre beneficios como la disminución de los costes empresariales de las empresas canarias. Así, tanto las empresas que generan beneficios y se comprometen a invertirlos en Canarias como las que no lo generan pueden aplicar el REF: las primeras reduciendo su imposición y las segundas disminuyendo sus cargas empresariales.

Palabras claves: incentivos fiscales, crisis económica, R.I.C., R.E.F., reforma.

Abstract: This article examines the effects of the economic crisis on the main tax incentives of the special economic and tax regime of the Canary Islands (known as the R.E.F.), reaching the conclusion that for little or nothing have served. However, for the new State aid period between 2014-2020 reforms are required in order to maintain these incentives while stimulating savings in taxes on profits, such as decreased running costs and company taxes for Canary Island businesses. So, both companies that generate profits and are committed to investing them in the Canary Islands and those who do not generate profits can apply the special tax regime: the former by reducing their tax burden and the latter by lowering their running costs.

Keywords: tax incentives, the economic crisis, C.I.R., R.E.F., reform.

* Economista y Dr. en Historia. Dpto. Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Campus de Tafira, s/n. 35017. Las Palmas de Gran Canaria. España. Teléfono: +34 928 36 43 32; correo electrónico: salmir@economistas.org

INTRODUCCIÓN

Qué duda cabe que la política económica y fiscal de una región europea, incluso de un Estado europeo, ya no se perfila dentro del contexto físico de la región o de un país en concreto, sino que el entramado normativo de la Unión Europea y el diseño de su política común son los que establecen la pauta a seguir por todos sus estados miembros. En 2010 y 2011 la Comisión europea trabaja activamente para definir la política económica regional europea para el período 2014-2020 y atrás quedó el esfuerzo legislativo y presupuestario de las diferentes naciones para acoplarse a la política diseñada en las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el período 2007-2013 (2006/C 54/08, publicadas en el Diario oficial de la Unión Europea de 4 de marzo de 2006).

En este esfuerzo normativo no quedó atrás España como nación soberana ni la Comunidad Autónoma de Canarias, que tuvieron que adaptar su legislación interna y el Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante R.E.F.) para poder aplicar las ayudas de Estado de conformidad con el marco trazado por las directrices comunitarias. En esta adaptación se aprovechó para adecuar los incentivos fiscales más importantes contemplados en el R.E.F. a lo que parecía que la sociedad canaria demandaba, de tal forma que la periódica adecuación estructural que históricamente exige el conjunto de normas que hacen más habitables este Archipiélago, que al fin y al cabo es la definición u objetivo principal del R.E.F., se hizo con dos finalidades concretas:

- i) adecuar la normativa interna a las directrices comunitarias para el período 2007-2013, y
- ii) adecuar los incentivos fiscales a la supuesta demanda de la sociedad canaria.

Y así, en diciembre de 2006, a través del R.D.L. 12/2006, de 29 de diciembre (BOE del sábado 30 de diciembre), se publicó la reforma de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y posteriormente el Reglamento que la desarrolla, el R.D.L. 1758/2007 de 28 de diciembre, que modificaron estructuralmente los principales in-

centivos fiscales que dieron lugar en 1994 a una importante reacción positiva en la economía canaria, ayudada —como siempre a lo largo de su historia— por otros factores exógenos. Entre los modificados incentivos fiscales se encuentran la Reserva para inversiones en Canarias (R.I.C.), la Zona Especial Canaria (Z.E.C.), la bonificación a la producción y los denominados incentivos a la inversión del art. 25 de la Ley 19/1994.

E inmediatamente después de esta notable reforma surge del más profundo de los abismos la crisis económica actual, que ha castigado y sigue castigando duramente a los países occidentales, con más fuerza en algunos —entre los que nos encontramos— y con menos en los más previsores y propensos a «ajustarse el cinturón». ¿Es consecuencia esta crisis económica en Canarias de la reforma estructural realizada? Por supuesto que no, al igual que el espectacular despegue económico de Canarias como región en los últimos años tampoco se debió a la Reforma de 1994, pero sí hay elementos que a escala más pequeña influyen positiva o negativamente en el entorno económico y entre ellos está, qué duda cabe, el factor normativo interno.

En el último artículo que publicamos en este *Anuario* analizábamos la evolución del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en los 50 años de existencia del *Anuario de Estudios Atlánticos* (1995-2003), mientras que en éste, seis años después, pretendemos estudiar y extraer las conclusiones pertinentes sobre una cuestión que nos da vueltas en la cabeza: ¿los incentivos fiscales del R.E.F. sirven para algo en un contexto de crisis económica? Y efectuamos el análisis en un año especial, ya que en 2012 se conmemora el 100 aniversario del nacimiento de don Antonio Rumeu de Armas, fundador y director de este *Anuario* hasta su muerte, reconocido por todos como un gran historiador, pero que también tuvo mucho que ver con el R.E.F. en su etapa como procurador en Cortes, labor que destacó don Antonio Béthencourt Massieu en su artículo «Don Antonio Rumeu de Armas y el Régimen Económico y Fiscal de Canarias»¹ y a cuyo merecido reconocimiento nos sumamos desde estas páginas introductorias.

¹ BÉTHENCOURT MASSIEU (2009).

A nuestro modesto entender, el papel principal que desempeñó Rumeu de Armas en la configuración del texto del R.E.F. de 1972 no fue tanto el de las seis enmiendas que presentó y defendió con el rigor que le caracterizaba, sino la proyección histórica del marco de las tradicionales franquicias fiscales canarias al momento de la conquista castellana. Proyección que comparten hoy en día la mayoría de autores que analizamos el R.E.F.

Y comenzamos nuestro análisis aludiendo a la crisis económica actual en Canarias (apartado 1); para continuar recordando las conclusiones que extrajimos en nuestro último trabajo en este *Anuario* sobre el R.E.F. en el período 1955-2003 (apartado 2); y luego adentrarnos de nuevo en el período actual para estudiar la evolución de los principales incentivos fiscales en el período 1994-2006 (apartado 3); ver cómo la utilización de los principales incentivos fiscales decae estrepitosamente a partir de 2007 (apartado 4), las limitaciones de la nueva normativa del R.E.F. vigente a partir de 1 de enero de 2007 al crecimiento de la economía en cada uno de los incentivos fiscales (apartado 5) y señalar un ejemplo del régimen sancionador aplicable a los incentivos fiscales del R.E.F. después de la reforma de diciembre de 2006 (apartado 6). Terminamos con unas reflexiones sobre el nuevo modelo de incentivos fiscales de cara a 2014-2020 (apartado 7) y con las principales conclusiones que extraemos del estudio realizado.

1. LA CRISIS ECONÓMICA EN CANARIAS EN LA ACTUALIDAD

En 2007 comenzó la crisis económica en Canarias, aunque sus efectos se hicieron más patentes en 2008. El año 2008 fue especialmente difícil para todos: se hizo evidente el desplome de la economía —cuestión que ya veíamos en los despachos profesionales desde el año anterior—, se desmoronaron también las dotaciones de la Reserva para inversiones en Canarias (R.I.C.) y se puso otra vez de manifiesto la incapacidad crónica de la mayor parte de los políticos para predecir, planificar y corregir los efectos de un cambio de ciclo económico. Los que estaban en el poder, negando hasta última hora lo que era evidente, y los

que estaban en la oposición, incapaces de arbitrar, proponer y consensuar medidas eficaces para salir de la crisis.

Históricamente en Canarias hemos estado siempre acostumbrados a los cambios de ciclos económicos, no por ello entre unos y otros han dejado de producirse el consecuente caos y drama social, que se saldaba con hambrunas y con la emigración. Algo parecido ha vuelto a suceder en la primera década del s. XXI, aunque ahora los que emigran son los propios inmigrantes que llegaron al socaire del anunciado «bienestar».

La crisis financiera mundial y la falta de confianza derivada de la existencia de «los falsos gurús» de la economía, que de la noche a la mañana consiguieron la calificación triple A para la emisión de los títulos que les interesó —con la complicidad de la ciega autoridad monetaria americana— con la misma rapidez que posteriormente el mercado los recalificó de «bonos basura», arruinando así a sus propietarios; la innovación constante en el mercado financiero globalizado que ha permitido que las *sub-primes* norteamericanas hayan sido financiadas con fondos europeos de «conventos de clausura o de orfanatos», por poner ejemplos extremos; y las facilidades crediticias de la banca española —consentidas por nuestra autoridad monetaria— que ha ofertado préstamos hipotecarios no solo para la adquisición de la vivienda, los muebles y el televisor, sino también para «llevar a la niña a Eurodisney como regalo de primera comunión», han sobrepasado con creces los límites de lo creíble y razonable. Y así nos va, agravados considerablemente en España por el irracional *boom* de la construcción que tuvimos. Por poner un ejemplo cercano: en el municipio de Las Palmas de Gran Canaria se construyeron numerosísimas viviendas a un ritmo vertiginoso en los últimos diez o quince años, sin embargo el número de habitantes en el municipio no dejó de descender en ese periodo. Era lógico que la promoción y la construcción de viviendas entrasen en grave crisis.

Las medidas económicas y financieras adoptadas por el Gobierno llegaron tarde, y la inyección financiera estatal a las entidades crediticias —que han ganado en los últimos años más que nunca— no se trasladaron a las empresas, que asistieron y aún hoy asisten impotentes a un vertiginoso resquebrajamiento de su economía y entorno.

En Canarias, la crisis financiera se unió a la de la construcción y turismo —no solo el número de turistas desciende por la mala situación económica de los mercados emisores, sino que los precios se desploman día a día. Ejemplo de ello es que los tour operadores pagaron 20€ a los empresarios del sector en los meses de diciembre 2008 y enero 2009 por la estancia de sus clientes no especificados de última hora, la mayoría en esos momentos, por habitación o apartamento, cuando el precio normal es de 40 a 50€. Otro ejemplo para que el lector se familiarice con el nivel de precios del sector turístico ¿cómo es posible que con el mismo precio de 30 a 40€ se alquile tanto un coche como un apartamento o la habitación de un hotel? ¡Un apartamento cuesta entre 150.000 y 200.000€ y un coche no más de 15.000 €!—, y se trasladó al resto de sectores: el comercio cerró los años 2008 y 2009 con un descenso anual entre el 30 y 40% en ventas respecto al año anterior, el mercado de pasajeros entre las islas se ha visto mermado considerablemente y el resto de los servicios también se ve notablemente afectado.

En 2010 el comportamiento de la economía ha sido casi el mismo, si bien con una ligera mejoría en el sector turístico y en las empresas que realizan su actividad en torno al puerto: aviataillamiento a buques, servicios, etc. Quizás el peor ejercicio económico de las empresas canarias haya sido 2009.

Una mejoría coyuntural se ha observado en el primer trimestre de 2011 en el sector turístico, debido a los desvíos de clientes de los mercados emergentes como Egipto y Túnez, que ha aportado un leve respiro a las maltrechas cuentas de explotación del sector hotelero, pero que sin embargo ha sido magnificado por la prensa y los políticos. La mejoría, repetimos, ha sido solo coyuntural y las ocupaciones después de la tardía Semana Santa de 2011 así lo confirmaron.

Inmersos en la misma crisis económica que en 2008, que desgraciadamente continua con todos sus devastadores efectos en 2011, transcurrió el año 2009 para las empresas canarias. El efecto de la crisis afecta a las empresas, y también a las instituciones públicas, que ven mermados sus presupuestos de ingresos casi diariamente y que han de realizar recortes drásticos en sus aplicaciones a la sociedad. Así observamos cómo el sector

cultural sufre los lógicos efectos del recorte de subvenciones en porcentajes comprendidos entre un 10 y un 30%. Y desgraciadamente poco o nada puede hacerse en el aspecto cuantitativo, ya que los ingresos públicos son los que son, pero sí en el aspecto cualitativo: en el que ha de debatirse no la cantidad que se asigna, sino la forma en la que se asigna y a quién se asigna. Así observamos cómo el Gobierno de Canarias, Cabildos y Ayuntamientos priman determinados proyectos que quizás no sean los más necesarios en estos momentos para la sociedad canaria, y al contrario, imposibilitan con sus recortes el normal funcionamiento de otras instituciones de utilidad pública en las que se encuentra buena parte de nuestras raíces históricas.

Ello nos obligará a debatir a corto plazo, entre otros asuntos, el de la asignación óptima de los recursos públicos —en los que, por supuesto, deberá priorizarse la sanidad, educación y la asistencia a los más desfavorecidos— al sector cultural, para que instituciones centenarias y de la importancia de El Museo Canario no tengan que cerrar temporalmente sus salas de lectura y documentación abiertas gratuita y eficientemente a todos los investigadores de nuestro acervo histórico, como ocurrió durante 2010.

Tampoco podemos permitirnos el continuo derroche que se produce en muchas administraciones públicas —entre ellas las corporaciones municipales—, debiendo servir la crisis económica para exigir a políticos y funcionarios un modelo de actuación más eficiente que el actual. Sencillamente no podemos permitirnos en Canarias tantas esferas administrativas que se solapan competencias continuamente y que resultan tan poco eficaces desde el punto de vista económico.

Abordando ya el estado específico de los incentivos fiscales del R.E.F. en los años 2007, 2008 y 2009 hemos observado cómo cada vez son menores las dotaciones a la R.I.C. que se efectúan por los empresarios y cómo existen serias dificultades para cumplir con las obligaciones de materialización asumidas. La crisis tiene indudablemente gran parte de la culpa, aunque también la falta de previsión del empresariado y la poca colaboración de la entidades financieras y la propia Administración pública.

El empresariado canario es el que tenemos, con sus virtudes y carencias, y bastante hace ahora con luchar día a día para salir adelante en unas circunstancias especialmente adversas, pero más y mejor podía haber planificado sus recursos en la época de bonanza. Las entidades financieras siguen en su línea habitual de atesorar los máximos beneficios posibles, comportamiento que no ha de ser criticable, ya que son empresas privadas, pero que sí podían haber sido obligadas por el Gobierno estatal, ante la avalancha de fondos que se les inyectó, a colaborar un poco más con las empresas faltas de liquidez (la gran mayoría). Y finalmente, la Administración pública, que en estos tres-cuatro años de crisis ha sido incapaz de planificar inversión alguna que pudiera ser financiada con fondos R.I.C., para así al menos ofrecer una alternativa de materialización a las empresas que teniendo fondos financieros o capacidad de endeudamiento pudieran así satisfacer sus compromisos de inversión.

Buena prueba de que no toda la materialización pendiente del ejercicio 2005 fue invertida en 2009 —el 31 de diciembre de 2009 era la fecha tope para realizar esas inversiones— es la demanda tan grande que tuvo la emisión de deuda pública R.I.C. del Cabildo de Gran Canaria. Fue la única institución que ofertó títulos para la R.I.C. en 2009, quedándose esa vez fuera la Comunidad Autónoma de Canarias y el Cabildo de Tenerife. El resultado de tan escasa oferta fue que de cada 100 títulos emitidos se demandaron casi 300; todo lo contrario de lo que ocurrió el año 2008, en el que siguiendo el mismo ejemplo se ofertaron 100 títulos y solo se demandaron 30. ¿Comportamiento atípico de las empresas?: cierto; pero situación que podría haberse corregido sabiendo con antelación, a través de los correspondientes sondeos entre los empresarios, la demanda que existía. La consecuencia final: que una parte de los compromisos de inversión de las empresas que dotaron R.I.C. en 2005 no ha sido correspondida, precisamente en uno de los años en que más que nunca necesitamos que se invierta en Canarias.

La finalización del plazo de materialización el 31 de diciembre de 2010 de la dotación 2006 fue aún más dramática, ya que todas las empresas que esperaban la emisión de bonos R.I.C. por parte del Cabildo de Gran Canaria —la única institución que había

anunciado su emisión y el Ministerio de Economía y Hacienda no se la había negado— no llegó finalmente a ser autorizada. Se supo en diciembre de 2010, por lo que no fue posible reacción o alternativa alguna: la mayoría de las empresas habrán de regularizar las dotaciones R.I.C. 2006 en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de 2010, a liquidar en julio de 2011, pagando los impuestos que se ahorraron en su día. Para algunos será una buena noticia, pero no para Canarias, ya que no se producirá el efecto dinamizador de la inversión, aunque fuese el Cabildo el que lo realizase con fondos R.I.C.

Para evitar que suceda lo mismo en 2011, los presupuestos de los Cabildos de Gran Canaria y Tenerife y los de la Comunidad Autónoma han previsto las respectivas emisiones de bonos R.I.C. en el mes de octubre o noviembre de 2011, con las que los empresarios podrán cubrir sus desfases de inversión de la dotación R.I.C. 2007².

2. LA EVOLUCIÓN DEL R.E.F. EN EL PERÍODO 1955-2003

Nos referimos ahora al período 1955-2003, que analizamos en nuestro anterior artículo en el *Anuario de Estudios Atlánticos*, y del que haremos una síntesis que nos sirva como recordatorio de la evolución del R.E.F. en esa época.

El Régimen Económico y Fiscal de Canarias evolucionó más, para bien o para mal, en el período 1955-2003, que en todos los años juntos en que se fue gestando desde la Conquista castellana del Archipiélago. Solo los hechos producidos en años concretos, como 1852, con la declaración de «puertos francos» o en 1900, con la implantación de la franquicia al consumo, están a

² Mediante la emisión de bonos R.I.C. las corporaciones locales financian determinados proyectos de inversión que tendrían que esperar épocas mejores para ser realizados o que tendrían que ser financiados a tipos de interés de mercado, mucho más altos que la rentabilidad ofertada a las empresas que suscriben los bonos como materialización de la R.I.C. A su vez, las empresas se benefician de una imposición más baja al consolidar los compromisos de inversión asumidos con la dotación R.I.C., que compensa la baja rentabilidad de los bonos. Tanto las instituciones como las empresas se benefician de esta fórmula.

la altura de los acontecimientos producidos en ese espacio temporal.

También ha ido transformándose la definición o el núcleo esencial del R.E.F.: el sacrificio del Estado puesto de manifiesto en la inaplicación del arancel de aduanas y los impuestos que gravan o gravaban el consumo, en aras al desarrollo y sostenimiento de la economía canaria; y la existencia de unas Haciendas locales *sui generis*: los Cabildos, auténticos gobiernos insulares necesitados tradicionalmente de una financiación proporcionada con la creación de gravámenes que, paradójicamente, gravaron el tráfico de mercancías exento de impuestos estatales. Las dos caras de la misma moneda, pero ambas constituyen históricamente el conjunto de especificidades fiscales conocidas bajo las siglas R.E.F. Una nota más añadimos a la esencia del R.E.F. en ese período: la tradicional conflictividad tributaria a la hora de interpretar la Administración sus especificidades.

La franquicia aduanera y el régimen de puertos francos tuvo que ser sacrificado para la plena incorporación de Canarias a la UE, pero, nuevamente, paradojas de la economía: más que de ruptura hemos de hablar de continuidad, ya que los nuevos hábitos comerciales hacen importar casi todas las mercancías de la propia U.E- y dentro de sus fronteras no existen aranceles. Antes no se aplicaba el arancel de aduanas por el régimen de puertos francos, hoy tampoco se aplica a un porcentaje importantísimo de nuestras importaciones, porque provienen de la U.E.

La franquicia al consumo fue sistemáticamente olvidada por la Administración en Canarias después de la Guerra Civil, obteniéndose, por la combinación entre los impuestos estatales que gravaban el consumo y los arbitrios locales de Cabildos, una presión fiscal de las más altas de España. La situación fue corregida por el Tribunal Supremo en 1964, pasándose de unas décadas de altísima tributación: la de los cincuenta y mitad de los sesenta del s. XX, al período de máxima aplicación de las franquicias en Canarias: 1972-1991. El I.G.I.C., impuesto indirecto estatal de gestión comunitaria que reparte su recaudación entre la Comunidad Autónoma y los Cabildos Insulares, acabó, en opinión de la mayoría de los autores, con esta franquicia, si bien en sus exenciones, tipos específicos y regímenes especiales

queremos ver la proyección de la tradicional franquicia al consumo que, creemos, será restablecida nuevamente en el futuro bajo el paraguas aplicable a las regiones ultraperiféricas.

La existencia de los Cabildos insulares en el Estado de las Autonomías, y máxime con el fuerte desarrollo alcanzado por la Comunidad Autónoma Canaria, no tiene mucha explicación en el presente y, aunque la tuviera, es demasiado onerosa para los canarios, que no podemos permitirnos el solapamiento constante de competencias entre las Consejerías del Gobierno de Canarias y estos entes históricos. Cuatro esferas de poder ejecutivo y administrativo: la municipal, la de los Cabildos, la de la Comunidad Autónoma y la Central, son demasiadas para un territorio frágil y secularmente dependiente del exterior. La historia de los recursos de los Cabildos insulares, sus arbitrios específicos y el gravamen del tráfico de mercancías, a pesar de las franquicias arancelaria y al consumo, son parte viva y esencial del R.E.F. y de sus propias contradicciones que, sin embargo, han sido estoicamente admitidas, apoyadas y defendidas por los ciudadanos, y ratificadas por los Tribunales.

En síntesis, la economía canaria evolucionó positivamente en ese período, Canarias se incorporó de pleno derecho y con todas las consecuencias a la UE, y el tradicional R.E.F. tuvo que adecuarse a los tiempos que corrían. En nuestra opinión, los cambios producidos en el período 1955-2003 en el R.E.F., y en Canarias en general, fueron positivos³.

3. LA EVOLUCIÓN DE LOS PRINCIPALES INCENTIVOS FISCALES EN EL PERÍODO 1994-2006, SE ADECÚA A LA BUENA SITUACIÓN ECONÓMICA

De los cuatros principales incentivos fiscales a los que nos referimos anteriormente qué duda cabe que el más importante para la economía canaria —y también el más criticado— ha sido el de la R.I.C., no solo en su aspecto cuantitativo, sino tam-

³ La supresión de los puertos francos y el cambio de la peseta por el euro han sido duramente criticados, pero creemos que ambos hechos han sido más que compensados con fondos europeos que dinamizaron la economía y modernizaron las infraestructuras.

bién cualitativo, ya que no en vano ha sido empleado como eficiente herramienta de política económica por el Gobierno. La Z.E.C. tardó mucho en poder aplicarse debido a la descoordinación con la normativa comunitaria, aunque una vez convalidado su especial régimen ha contribuido también positivamente —no en la medida y en las expectativas al principio generadas— al desarrollo económico y a la creación de empleo. Los otros dos incentivos podemos tildarlos de «menores», si bien en sectores concretos la bonificación a la producción, después de su transformación desde la primigenia bonificación a la exportación, ha sido eficientemente aplicada para minimizar la imposición sobre beneficios gracias a su porcentaje del 50% de reducción. Los incentivos a la inversión también se emplearon masivamente por las empresas, evitando así el pago del I.G.I.C. o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en las adquisiciones de activos fijos afectos a sus actividades económicas.

Y el lector podría preguntarse para qué tanto sacrificio del Estado para que las empresas paguen menos impuestos. Y la respuesta no es otra que el objetivo del R.E.F., la promoción de la inversión en Canarias, que este Archipiélago disfrute de las mejores condiciones para su habitabilidad⁴.

De estos incentivos fiscales vamos a hacer una somera referencia a su evolución en el periodo 1994-2006, extendiéndonos en ellos de conformidad a su importancia relativa en la economía canaria.

Las dotaciones a la R.I.C., es decir, los beneficios detraídos por los empresarios para destinarlos a inversiones en Canarias y que por tanto no pagan impuestos, van incrementándose notablemente en los mejores años de la economía canaria: de unos quinientos millones de euros en 1994 se incrementan a 2.500 millones de euros en 2006. ¡En valores absolutos, la cifra de las dotaciones se multiplica por cinco en 12 años! Todo un récord en la aplicación del principal incentivo fiscal del R.E.F. Conviene re-

⁴ El debate entre los partidarios de que el Estado no sacrifique ingresos en aras a reducir los costes empresariales, y los que defienden este sacrificio secular, ha sido una constante en la evolución del R.E.F. Nos encontramos, indudablemente, entre estos últimos, según iremos explicando más adelante con situaciones concretas.

cordar al lector poco acostumbrado a esta materia que el compromiso que adquiere el empresario que dota la R.I.C. es el de invertir en Canarias sus beneficios. A cambio no paga impuestos por ellos. El sacrificio que hace el Estado con la existencia de este incentivo es dejar de recaudar 30€ (el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades ha disminuido progresivamente en estos años del 35 al 30% para las empresas grandes y al 25% en las P.Y.M.E.) de cada 100€ de beneficios, y el del empresario invertir tres veces más de los impuestos que se ahorra. Algunos no verán justificado este sacrificio estatal, otros sí. Por nuestra parte entendemos que el esfuerzo es equilibrado y que a cambio de ahorrarse impuestos el empresario inyecta en la economía canaria cantidades importantes en forma de inversiones que modernizan el tejido empresarial y crean puestos de trabajo. Así se ha puesto patente en los estudios realizados sobre los efectos de la aplicación de la R.I.C. en Canarias, entre ellos, el que efectuamos los Departamentos de Economía Financiera y Contabilidad de las dos universidades canarias en 2006, publicado un año después por Hacienda canaria. Una de las conclusiones positivas fue que el análisis estadístico realizado revela que la R.I.C. y el empleo se correlacionan positivamente, tanto en términos descriptivos como en términos relativos. Cabe afirmar que aquellas empresas que realizan mayores dotaciones a esta reserva especial están generando mayor número de empleos en Canarias; y otra negativa —por dejar patente que la R.I.C., como cualquier otra herramienta de política económica tiene aspectos positivos y negativos—, que en el período 1994-2002 no sirvió para diversificar la economía canaria⁵.

Mientras la economía canaria fue bien podemos establecer una correlación directa entre las dotaciones R.I.C. y el buen momento económico, pero la ruptura en la buena marcha de la economía se produce desgraciadamente en 2007, por lo que era de prever que las dotaciones R.I.C. se desplomaran en su aspecto cuantitativo respecto a los años anteriores. Y así fue.

⁵ DORTA VELÁZQUEZ y CORREA RODRÍGUEZ (2007).

4. LA UTILIZACIÓN DE LOS PRINCIPALES INCENTIVOS FISCALES DECAE ESTREPITOSAMENTE A PARTIR DE 2007

Los fundamentos de la ruptura en la utilización de los principales incentivos fiscales del R.E.F. los hemos analizado en otros artículos en materia tributaria, pero podemos sintetizarlos en base a un estudio que realizamos en el mes de octubre de 2008 y en el que contamos con la colaboración de 22 despachos profesionales para estudiar los datos de una muestra de 2.065 sociedades (con sede en Gran Canaria, Tenerife y Lanzarote) respecto al beneficio obtenido en 2006 y 2007, su aplicación o no a la R.I.C., y el monto de las dotaciones efectuadas en cada uno de esos años. Los sorprendentes resultados fueron los siguientes:

- Los beneficios empresariales obtenidos en 2007 disminuyeron un 21 % respecto a 2006.
- El 27,22 % de las sociedades incluidas en la muestra dotaron la R.I.C. en 2006, mientras que en 2007 el porcentaje disminuyó al 16,40 %.
- Las dotaciones a la R.I.C. representaron en 2006 el 70,37 % del beneficio obtenido, mientras que en 2007 el porcentaje fue tan solo del 44,16 %.
- Las dotaciones R.I.C. realizadas en 2007 supusieron el 50 % de las efectuadas en 2006.

A la vista de estos resultados, el descenso de las dotaciones R.I.C. 2007 en valores absolutos y en valores relativos respecto a 2006 era evidente, pero hay un hecho que merece analizar con más detenimiento: mientras que el resultado empresarial disminuyó en la muestra analizada solo en un 21 % de 2006 a 2007, sin embargo ¡las dotaciones R.I.C. efectuadas cayeron en un 50%! La lógica indica que un descenso del 21 % de los beneficios repercutiría en un descenso parecido en las dotaciones, pero no fue así, sino que el porcentaje de disminución llegó al 50 %. Las conclusiones a las que llegamos en su momento siguen siendo válidas en la actualidad, y el descenso acusado de las dotaciones previstas fue confirmado por la realidad:

a) El ejercicio económico 2007 para las empresas canarias fue bueno con carácter general —el último de los años buenos de un ciclo económico excepcional—, aunque el volumen de beneficios disminuyera respecto a 2006. El final del magnífico ciclo económico por el que atravesaba nuestra economía se veía venir. Sin embargo, el momento en que los empresarios tuvieron que tomar la decisión de aplicar su saldo de Pérdidas y Ganancias de 2007 a la dotación de la R.I.C. fue en junio de 2008, ya en plena crisis económica, mes en el que se vio con claridad que los negocios, por mucho que se invirtiera más en ellos, no iban a generar tasas de rentabilidad adecuadas para esas nuevas inversiones. En un momento de pesimismo donde primaba la preferencia por la liquidez para afrontar lo que podía pasar sobre la expansión empresarial.

b) El empresario se enfrentó además con una dificultad adicional importante. Hasta ese momento había financiado sus inversiones con créditos del sistema financiero, pero las restricciones crediticias impuestas por la Banca le impedían hacer lo mismo en 2008, ¿cómo podía financiar las inversiones a las que se obligaba con la dotación de la R.I.C.? Sencillamente no podía hacerlo. Se unieron, entonces, las pocas ganas de invertir por el mal momento económico, con la imposibilidad de invertir por la falta de financiación bancaria. El ejemplo más claro lo tuvimos en la falta de suscripción de las emisiones 2008 de bonos de la Comunidad Autónoma y de los Cabildos insulares, que venían siendo financiados y pignorados por la Banca. No hubo financiación, no hubo tampoco suscripción; y

c) La nueva legislación R.I.C. publicada en diciembre de 2006 y el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, publicado al fin en diciembre de 2007, que poco o nada aclaró respecto a muchas dudas suscitadas sobre la materialización y las formalidades de la R.I.C. Los planes de inversión, sus modificaciones, las sanciones aplicables, etc. desmotivaron al empresario y a sus asesores, que vieron otras posibilidades más simples y con mayor seguridad jurídica para lograr minimizar la imposición sobre beneficios, como la aplicación de la deducción por inversiones en activos fijos. Por otro lado, se daba la paradoja de ¡una R.I.C. sumamente restrictiva en cuanto al beneficio que podía

destinarse a la dotación en una etapa recesiva de nuestra economía! Poca o nula justificación tenía.

En 2008 aventuramos que si había que volver a cambiar la Ley, pues habría que hacerlo, ya que las expectativas depositadas en la reforma estructural de diciembre de 2006 no se habían cubierto⁶. Tres años después, la crudeza de las cifras de paro, la realidad del estancamiento económico y el gran número de pequeñas y medianas empresas que han desaparecido o han suspendido sus pagos a través de concursos judiciales de acreedores son la muestra evidente de que la reforma para poco o nada sirvió, y que la actual normativa que configura el R.E.F. de Canarias no resulta operativa en momentos de crisis económica ni aporta soluciones para salir de ella.

En el cuadro 1 mostramos la evolución de las dotaciones R.I.C. en euros corrientes, mientras que en el cuadro 2 lo hacemos en euros constantes, en los que se aprecian varias etapas diferentes:

- 1ª etapa, con un incremento vertiginoso en los cuatro primeros años, a medida que se iba extendiendo el uso de este incentivo fiscal en la mayoría de las sociedades que desarrollaban su actividad en Canarias;
- 2ª etapa, con un incremento moderado de las dotaciones en el período 1999-2005.
- 3ª etapa, que constreñimos únicamente a 2006, con un incremento notable en el volumen de dotaciones respecto a 2005; y
- 4ª etapa o de decaimiento progresivo de las dotaciones que comienza en 2007 y en la que aún nos encontramos.

⁶ La reforma de 2006 supuso una R.I.C. mucho más restrictiva en cuanto al beneficio susceptible de la dotación, incorporando a la normativa el criterio más estricto de la Administración tributaria, ¿supone ello un beneficio o un perjuicio para la sociedad canaria? Un sencillo ejemplo puede contestar esa pregunta: una empresa que obtiene un resultado extraordinario en la venta de un inmueble no afecto a una actividad económica no puede dotar la R.I.C., por lo que optará por repartir esos beneficios entre los socios o invertirlo en otros territorios. Sin embargo, si fuesen susceptibles de la dotación, la empresa pagaría menos impuestos, pero a cambio invertiría esos beneficios en Canarias.

CUADRO 1
Dotaciones anuales a la reserva para inversiones
(miles de euros corrientes)

Ejercicio	Sociedades	I.R.P.F.	Total	Var. Inter-anual (%)
1994	489,70	17,7	507,40	—
1995	696,40	20,2	716,60	41,2%
1996	881,30	21,7	903,00	26,0%
1997	1.018,70	22,1	1.040,80	15,3%
1998	1.466,20	28,1	1.494,30	43,6%
1999	1.649,90	36,0	1.685,90	12,8%
2000	1.786,10	41,6	1.827,70	8,4%
2001	1.889,90	40,6	1.930,50	5,6%
2002	1.949,30	43,5	1.992,80	3,2%
2003	2.075,50	43,6	2.119,10	6,3%
2004	2.117,90	47,8	2.165,70	2,2%
2005	2.167,00	52,3	2.219,30	2,5%
2006	2.451,30	56,9	2.508,20	13,0%
2007	1.640,25	38,1	1.678,35	-33,1%
2008	928,35	35,7	964,05	-42,6%
Totales	23.207,80	545,9	23.753,70	—

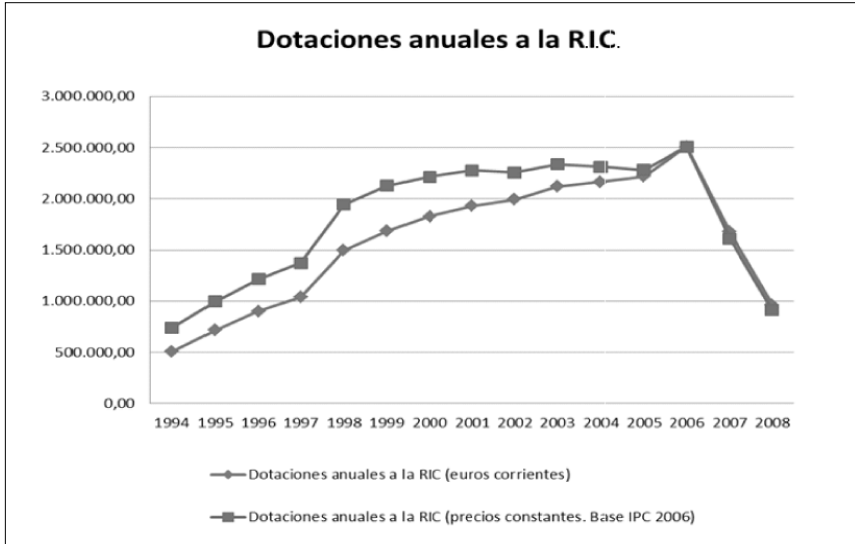
FUENTE: Consejo Económico y Social de Canarias. *Informe anual 2009*, página 62.

CUADRO 2
Dotaciones anuales a la reserva para inversiones
(miles de euros constantes. Base IPC 2006)

Ejercicio	Sociedades	I.R.P.F.	Total	Var. Inter-anual (%)
1994	711,20	25,7	736,91	—
1995	967,90	28,1	995,98	36,1%
1996	1.185,69	29,2	1.214,89	22,5%
1997	1.343,14	29,1	1.372,28	13,3%
1998	1.906,10	36,5	1.942,63	41,9%
1999	2.082,71	45,4	2.128,15	9,3%
2000	2.164,45	50,4	2.214,87	3,9%
2001	2.228,41	47,9	2.276,28	3,0%
2002	2.206,51	49,2	2.255,75	-1,0%
2003	2.288,28	48,1	2.336,34	3,7%
2004	2.260,30	51,0	2.311,32	-1,2%
2005	2.227,13	53,8	2.280,88	-1,5%
2006	2.451,30	56,9	2.508,20	10,1%
2007	1.574,14	36,6	1.610,70	-35,8%
2008	878,63	33,8	912,42	-44,2%
Totales	26.475,89	621,7	27.097,60	—

FUENTE: elaborado a partir del cuadro anterior.

En la siguiente gráfica se aprecia mejor el desplome de las dotaciones a partir de 2006, tanto en euros corrientes como constantes:



FUENTE: elaboración propia.

En la primera etapa, el volumen de dotaciones efectuadas en 1994, año de creación de la R.I.C., se duplica en tan solo cuatro años, es decir, las dotaciones de 1998 representan el doble de 1994. La aplicación del incentivo era imparable en esa etapa inicial y aún no habían comenzado las comprobaciones fiscales de la Administración tributaria que las frenase, por lo que las expectativas de muchos empresarios era que todo o casi todo valía como inversión. La economía en general iba bien.

En la segunda etapa, 1999-2005, que bien podríamos denominar de consolidación del incentivo en la cultura empresarial, se va dotando cada año un volumen superior respecto al anterior. La economía canaria sigue siendo sorprendentemente buena y su crecimiento atrae a muchos inmigrantes, que van cubriendo los puestos de trabajo que se crean o sencillamente los que no quieren ocupar unos acomodados trabajadores canarios.

En la tercera etapa o año 2006, la tasa de variación anual de las dotaciones R.I.C. respecto al año anterior se eleva nuevamente a dos dígitos, pasando (en valores corrientes) del 2,5 % del año 2005 respecto a 2004 al 13 % del año 2006 respecto a 2005 y alcanzado ese año el mayor volumen de dotaciones de la R.I.C. en toda su historia: todo un punto de inflexión en su trayectoria que merece detenernos en su análisis ¿por qué se incrementó tanto el volumen de la R.I.C., por qué se alcanzó un hito histórico en las dotaciones?

Nuestra opinión, con la perspectiva de los cinco años transcurridos, es que, por una parte, la economía canaria seguía boyante en 2006, y por otra, que el año 2006 fue el último de aplicación de la antigua normativa R.I.C., que posibilitaba la inversión en suelo, en inmuebles para alquilar, etc. y que era ya conocida por los empresarios y profesionales. La incertidumbre respecto a la nueva normativa aplicable a partir del 1 de enero de 2007, el nuevo régimen sancionador del incentivo y las limitaciones respecto a la materialización (o inversión de las dotaciones efectuadas) hacen que el empresario destine una gran parte de sus beneficios de 2006 a la R.I.C.. Esa es nuestra explicación al hito histórico del volumen de dotaciones R.I.C. alcanzado en 2006, unido, por supuesto, al buen comportamiento económico de ese año.

Finalmente, a partir de 2007 entramos en la cuarta etapa, en la que las dotaciones comienzan a disminuir estrepitosamente y cuyas razones ya explicamos anteriormente respecto al año 2007. En ese año descienden (en valores corrientes) un 33 % respecto a 2006, ¡pero en 2008 vuelven a descender un 42 % respecto a 2007!, alcanzando ya un volumen irrisorio de 964 millones de euros, comparable al de 1996, aún sin aplicar los coeficientes de homogenización monetaria: un retroceso de más de doce años que solo se justifica por la crisis económica.

La Agencia tributaria estatal aún no ha facilitado los datos de las dotaciones de 2009 a la fecha de redacción de este artículo, pero según las estimaciones que hacemos en el ejercicio profesional de asesor fiscal están acorde a las de 2008, igual a como ocurrirá en 2010. Respecto a este último año coincidimos con las previsiones del Ministerio de Economía y Hacienda que

estiman una dotación alrededor de los 900 millones de euros, muy alejadas del despiste de cifras que sirvieron para confeccionar los presupuestos generales del Estado en los años precedentes: ¡mientras que para 2007 y 2008 las previsiones fueron de 2,7 y 2,6 millones de euros, la realidad solo alcanzó 1,6 y 0,9 millones de euros! La disparidad entre la realidad y las cifras previstas no dejan en muy buen lugar a los políticos y técnicos que regían nuestra economía en esos años. Sin comentarios.

Entre los datos reales que hemos manejado y las previsiones sobre las dotaciones de 2009 y 2010 podemos volver a plantearnos para qué sirven los incentivos fiscales del R.E.F. en un contexto de crisis económica, y responder ya con más justificación que para poco o para nada. Ocurre que los principales incentivos fiscales priman la inversión minimizando la imposición sobre beneficios, pero si las empresas no obtienen beneficios por la crisis económica, sencillamente no significan estímulo alguno para el empresario ni ayudan a fomentar la actividad económica en Canarias.

Aunque a una escala cuantitativa muy inferior en cuanto a su volumen respecto a la R.I.C., también ha sido notable el descenso en estos años de crisis en la aplicación de la bonificación a la producción (a la hora de calcular el impuesto sobre beneficio se bonifica con un 50% el beneficio obtenido en la venta de productos producidos en Canarias, incluyendo la agricultura) y la deducción por inversiones en Canarias (las inversiones no afectas a la R.I.C. que se efectúen en Canarias generan una deducción en el impuesto del 25% del coste de adquisición). Este descenso en sociedades en 2009 respecto a 2008 estaba previsto por el Ministerio de Economía y Hacienda en un 82,45% en la bonificación a la producción y del 49,26% en la deducción por inversiones. Los datos reales de la deducción por inversiones en 2008 respecto a 2007 ofrecen una disminución del 32%. Sin embargo, es llamativa la importancia relativa de la deducción por inversiones respecto a la R.I.C., ya que ha pasado a representar el 24,86% de todos los beneficios fiscales del R.E.F.⁷ Las razones de este incremento son en nuestra opinión básica-

⁷ Informe 2009 Consejo Económico y Social de Canarias, p. 67.

mente dos: por un lado, el descenso de los tipos impositivos del 35% al 30% y al 25% en las P.Y.M.E. Ello supone que con el tipo del 35% el ahorro de impuestos en la aplicación de la R.I.C. era superior al 25% de la deducción por inversiones (sin entrar en detalles, que los hay), mientras que con el tipo del 25% aplicable a partir de 2007 a las P.Y.M.E. el ahorro se iguala; y por otro, la gran conflictividad siempre existente en la R.I.C., mientras que en la deducción por inversiones es sensiblemente inferior. Podemos destacar también una tercera razón: la exclusión del suelo en la mayoría de las inversiones R.I.C. por la nueva normativa hace que una de las grandes ventajas de la R.I.C. sobre la deducción por inversiones (que nunca admitió el suelo como objeto de la deducción) haya desaparecido.

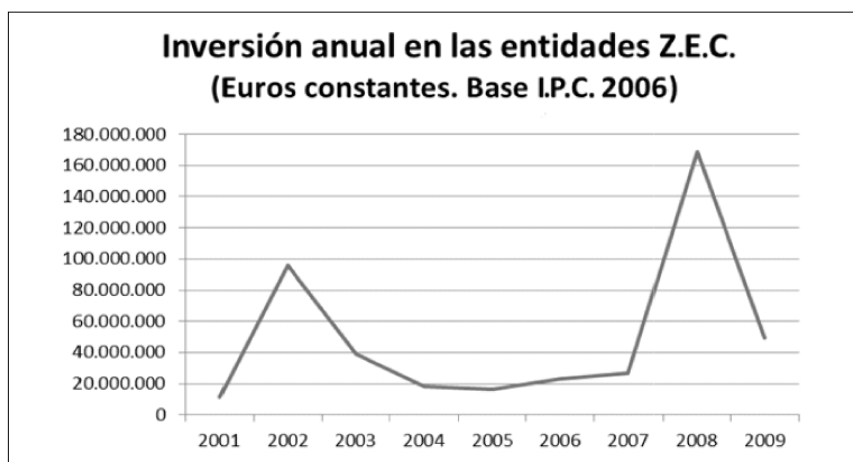
En pocas palabras, que el descenso en la aplicación tanto de la bonificación a la producción como en la deducción por inversiones en la crisis actual es más que significativo, si bien la deducción, a pesar de la disminución cuantitativa, ha ido adquiriendo mayor importancia relativa en el conjunto de los beneficios fiscales del R.E.F.

Sin embargo, la Zona Especial Canaria (Z.E.C.) sí ha experimentado un crecimiento notable en el período actual de crisis económica, siendo la excepción en los incentivos fiscales del R.E.F. Las razones para el incremento del número de empresas inscritas que observamos en el cuadro 3 son varias, pero quizás las principales hayan sido la simplificación de la normativa, con unos tipos únicos aplicables a los beneficios en torno al 4% —muy inferiores al tipo normal del 30% del impuesto sobre sociedades—, la promoción constante de la Z.E.C. efectuada y la flexibilidad para que empresas ya radicadas en Canarias pudiesen continuar con sus actividades bajo este régimen fiscal. Las dos primeras circunstancias son dignas de elogio, pero con la tercera mostramos nuestras reservas, ya que el objetivo principal con el que se creó la Z.E.C. fue la captación de capitales exteriores para el desarrollo de actividades económicas en Canarias, finalidad que evidentemente no se consigue cuando una empresa canaria traslada la nueva actividad que va a realizar al régimen Z.E.C.

CUADRO 3
Inversión de las Entidades Z.E.C. 2001-2009
en valores corrientes y constantes

Año	Número de empresas		Empleo	Inversión (en euros corrientes)	Inversión (en euros constantes Base I.P.C. 2006)
	Inscritas	Activas	Inscritas	Inscritas	Inscritas
2001	23	12	283	9.622.799	11.346.365
2002	24	14	254	84.849.013	96.044.689
2003	47	28	386	35.549.795	39.194.273
2004	35	22	333	16.828.680	17.960.190
2005	36	25	353	15.709.492	16.145.418
2006	57	51	416	22.981.265	22.981.265
2007	61	51	327	28.077.845	26.946.108
2008	70	64	630	177.960.000	168.428.943
2009	67	66	881	52.901.803	49.671.156
Total	420	333	3.863	444.480.692	448.718.407

FUENTE: Elaborado a partir del cuadro 2.6 de la página 64 del *Informe 2009* del C.E.S. de Canarias.



FUENTE: Elaboración propia.

En el cuadro 3 hemos omitido los datos sobre empresas autorizadas en ese período, ya que muchas de ellas consiguen la autorización, pero no llegan nunca a instalarse en la Z.E.C. La proporción de empresas inscritas que permanecen activas (333 sobre 420) es notable, casi un 80%, siendo también gratificante observar el número de empleos que se ha creado en estos diez años: 3.863 puestos de trabajo. Casi un 10% de estos nuevos puestos de trabajo se deben a la entidad Islas Airways, S. A., que ha contribuido poderosamente a la conectividad entre las islas del Archipiélago y ha diversificado al fin la oferta de compañías que realicen los vuelos interinsulares.

El Consejo Económico y Social de Canarias, en su *Informe 2009*, se hace eco de este notable crecimiento de las empresas inscritas en la Z.E.C. y de los puestos de trabajo creados, llegando a la conclusión de que con cada millón de euros de gastos del consorcio de la Z.E.C. entre 2000 y 2009 (en total, 27,1 millones de euros) se ha creado una media de 184 puestos de trabajo, siendo en este sentido el incentivo fiscal más eficiente del R.E.F.

La conclusión que extraemos del análisis efectuado en este apartado no es otra que, salvo la Z.E.C., el resto de los incentivos fiscales del R.E.F. se han mostrado como poco eficientes en un contexto de crisis económica. A toro pasado la conclusión para poco nos sirve, pero de cara al nuevo modelo que hemos de plantearnos para los años 2014-2020 sí que es útil, ya que no podemos continuar con la aplicación de incentivos que solo primen los beneficios empresariales si se destinan a la inversión. Habrá que primar la realización de actividades económicas en Canarias como región ultraperiférica y el mantenimiento y la creación de empleo, bien con bonificaciones en la imposición sobre beneficios, si los hubiera, pero sobre todo disminuyendo los costes empresariales.

En este nuevo modelo de cara al periodo 2014-2020 hemos de ser conscientes también de que las distintas esferas de la Administración pública en Canarias son completamente inoperativas cuando se superponen constantemente y, por supuesto, que su coste no lo puede sufragar ni el empresario ni la sociedad canaria. El debate sobre la sustitución o eliminación de tantas es-

feras de la Administración, sobre el que tanto hemos escrito, se oye ya en el discurso de varios políticos, pero esperemos que no se limiten al período preelectoral, y se lleve a cabo tan necesaria reforma.

5. LAS LIMITACIONES DE LA NUEVA NORMATIVA DEL R.E.F. VIGENTE A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2007 AL CRECIMIENTO DE LA ECONOMÍA

Habíamos anticipado que uno de los objetivos de la reforma estructural de los incentivos fiscales del R.E.F. operada en diciembre de 2006 era dar respuesta a la demanda de una parte de la sociedad canaria que no veía con buenos ojos que las dotaciones R.I.C. se pudiesen invertir en suelo o en inmuebles para alquilar. No vamos a entrar en el debate si era importante efectuar esas limitaciones o no —que no figuran en las directrices comunitarias, es decir, que la normativa europea no prohíbe que las inversiones en suelo o en inmuebles para alquilar sean susceptibles de ayudas de Estado como la R.I.C.—, sino sus efectos en la economía canaria.

Sí hemos de criticar el desconocimiento general del legislador ante la crisis económica que se avecinaba o que ya había hecho presa en nuestro tejido empresarial y como botón de muestra dos hechos irrefutables: las consabidas negaciones del máximo representante del Gobierno estatal a que España estuviese en crisis económica; y las previsiones sobre el incremento en la aplicación de los incentivos R.E.F. en los presupuestos generales del Estado que antes explicamos. En los de 2007 se habían previsto unas dotaciones R.I.C. de 2,7 millones de euros; en los de 2008 unas dotaciones de 2,6 y en 2009 de 2,5, cuando la realidad que expusimos fue bien diferente: 1,6 y 0,9 en 2007 y 2008, respectivamente, sin que aún tengamos acceso a las dotaciones de 2009.

Un desfase en 2008 de 2,6 a 0,9 millones de euros es bastante elocuente de la disparidad entre las previsiones y la realidad para tener que realizar más comentarios al respecto. Sin embargo sí hemos de hacerlo respecto a las limitaciones anteriores, concretamente a la imposibilidad de destinar las inversiones

R.I.C. a la adquisición de inmuebles para alquilar, opción que reconocemos que nunca fue bien vista por parte de la sociedad canaria, pero que exigía la realización de una actividad económica con los alquileres, debiendo contarse para ello al menos con un local u oficina destinado exclusivamente a esa actividad y con un empleado a jornada completa también en exclusiva.

Una vez inmersa la economía canaria en esta etapa de crisis económica, en los periódicos seguían publicándose anuncios ofreciendo inmuebles aptos para la R.I.C. ¿cómo era posible si la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2007 excluía expresamente la adquisición de inmuebles para alquilar? Sencillamente porque las dotaciones efectuadas hasta 2006, inclusive, debían invertirse antes del 31 de diciembre de 2010: por ello los anuncios; y la realidad de que las pocas viviendas o locales que vendieron las promotoras en 2010 era para que sus compradores las afectasen a la actividad de arrendamiento y a la R.I.C. Muchas de esas ventas, a precios muy inferiores a los de años precedentes, servían para pagar la nómina del personal de las promotoras, que han visto cómo su actividad quedaba prácticamente congelada. A partir de 1 de enero de 2011 ya no existen dotaciones R.I.C. que puedan invertirse en estos inmuebles, ya que la dotación de 2007 es la primera que no puede destinarse al alquiler de viviendas, por lo que las ventas de inmuebles por este concepto han desaparecido: ¿en una etapa de crisis económica tan acuciante como la actual era lógico que se limitasen las opciones de inversión? Habrá respuestas para todo, pero la más razonable es que no deberían ponerse restricciones, sino flexibilizar las opciones de inversión, pero el legislador no fue consciente del rigor de la crisis hasta muchos años después de producirse.

5.1. *Las limitaciones en los incentivos a la inversión*

Las limitaciones de la reforma no solo han afectado a la R.I.C., sino también a los incentivos a la inversión del art. 25 de la Ley 19/1994, los que tradicionalmente han permitido evitar la liquidación del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales

(I.T.P.) o el I.G.I.C. en la adquisición de bienes de inversión, y en las ampliaciones de capital. La reforma no amplió la aplicación de este incentivo a los empresarios individuales y a los profesionales, sino que sigue aplicándose exclusivamente a las entidades mercantiles, oportunidad definitivamente perdida de ampliar sus efectos.

Tampoco afecta el incentivo al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (A.J.D.).

Las limitaciones puestas de manifiesto en el R.D.L. 12/2006 (el que modificó la Ley 19/1994 que regula los incentivos del R.E.F.) y en el R.D.L. 1758/2007 (Reglamento de la Ley 19/1994) y su carácter restrictivo respecto a la normativa anterior se confirmaron a través de la Resolución de 9 de abril de 2008, por la que se establecieron criterios a seguir y actuaciones a desarrollar por los órganos gestores para la aplicación y comprobación de estos incentivos. Conviene matizar que mientras la comprobación de la R.I.C. la efectúa la Administración tributaria estatal, la de los incentivos a la inversión la realiza la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma canaria.

La primera limitación que se produce en la reforma es que los incentivos a la inversión no son aplicables a aquellas sociedades que pueden deducirse íntegramente el I.G.I.C. soportado en la adquisición de bienes de inversión. No estamos totalmente en contra de esta medida, ya que este tipo de sociedades —la gran mayoría— pueden deducir el I.G.I.C. soportado en estas adquisiciones del I.G.I.C. repercutido a sus clientes y compensar su importe en el caso de que la diferencia sea a su favor, o solicitar la devolución al final del ejercicio. Sin embargo, lo que sí han de hacer las sociedades a partir de 1 de enero de 2007 es pagar el I.G.I.C. soportado al proveedor, con el consiguiente esfuerzo financiero que hasta esa fecha no hacían. ¡Adelantar el pago del impuesto para solicitar la devolución al final del año y obtener el importe de la misma al menos un año después no es la mejor praxis empresarial en épocas de crisis y recortes financieros como la actual!

La segunda limitación se produce en el concepto de bien de inversión, que no coincide con el de inmovilizado o activo fijo, y que ha de tener un coste mínimo de adquisición de 3.000€

para que se considere como tal. La exención no es aplicable a las adquisiciones conjuntas de bienes muebles que superen globalmente los 3.000 € si el importe de cada uno de los bienes incluidos es inferior a esa cifra, ni tampoco a los bienes aislados adquiridos para construir a su vez bienes de inversión.

La tercera limitación se produce en la tipología de los bienes de inversión, que han de ser nuevos —no usados, aunque las P.Y.M.E. sí pueden acogerse a la exención en los bienes usados, siempre que anteriormente no se hubiesen afectado los bienes a este incentivo— y que en vehículos solo es aplicable a ciertos vehículos homologados, de aplicación interna en la empresa, pero no utilizables en servicios de transporte a terceros. Tanto los barcos como los aviones quedan fuera del ámbito de este incentivo a la inversión. Lo mismo ocurre con el suelo, que queda prácticamente excluido salvo supuestos muy tasados como cuando se destina al alquiler de viviendas de V.P.O., a actividades industriales o a la rehabilitación de inmuebles turísticos en áreas en declive.

La cuarta limitación que destacamos es que los únicos bienes de inversión a los que se puede aplicar este incentivo a la inversión son los que suponen una inversión inicial, es decir, la creación o ampliación de un establecimiento mercantil, situación que no se produce cuando sencillamente se cambia un ordenador por otro, se adquiere mobiliario o determinada maquinaria (inversiones de sustitución).

Finalmente, el ensañamiento de la normativa vigente y el carácter restrictivo de la Administración tributaria canaria respecto a la inmediatez exigida a las inversiones —que implica que prácticamente la inversión haya de entrar en funcionamiento al día siguiente de su adquisición—, conjuntamente con las cuatro limitaciones antes explicadas a grandes rasgos, han tenido el efecto de que las sociedades apenas apliquen este incentivo a partir de 1 de enero de 2007 y que las que lo han hecho prácticamente han tenido que devolver el importe de las exenciones solicitadas. Mal asunto en época de crisis.

5.2. *La regulación de la bonificación a la producción no experimenta restricciones*

Las restricciones o limitaciones de la nueva normativa aplicable a partir de 1 de enero de 2007 a la R.I.C. y a los incentivos a la inversión no han sido trasladadas, sin embargo, a la bonificación a la producción del art. 26 de la Ley 19/1994. Incentivo que comenzó como una bonificación a la exportación que hubo de ser reconvertido por mandato de la Unión Europea en la actual bonificación a la producción en territorio canario.

Los porcentajes de bonificación fueron decrecientes en un principio, hasta que la Ley 52/2002 los fijó definitivamente en un 50%. Es aplicable tanto a las sociedades mercantiles como a los empresarios individuales (que lleven contabilidad) que realicen actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, sin que sea posible su aplicación en el sector de la construcción.

Al no experimentar más restricciones y sí hacerlo el resto de incentivos, es lógico que cada vez más empresas se acojan a este incentivo⁸.

5.3. *La regulación de la Z.E.C. no ha experimentado restricciones*

El cuarto incentivo fiscal aplicable en Canarias y previsto en el R.E.F. tampoco ha experimentado restricciones con la nueva normativa, sino todo lo contrario, ha flexibilizado bastante su aplicación.

5.4. *Tampoco la deducción por inversiones experimenta limitaciones*

Aunque específicamente la deducción por inversiones en Canarias, que permite la deducción del 25% de los activos fijos

⁸ Esta bonificación hace que el beneficio obtenido en la producción o en la agricultura, por señalar dos sectores a los que es aplicable, se reduzca a la mitad a la hora de pagar impuestos. Un beneficio de 100 obtenido por ejemplo en la hostelería tributaría al 30%, mientras que en la fabricación de cualquier producto en Canarias tributaría también al 30%, pero solo por la mitad de los beneficios.

adquiridos afectos a actividades económicas, no figura en la Ley 19/1994 qué duda cabe que su aplicación en Canarias después de que a nivel estatal fue suprimida le confiere también la tipología de un incentivo fiscal más del R.E.F. La nueva normativa aplicable a partir de 1 de enero de 2007 tampoco restringe o limita su aplicación⁹.

Después de este análisis vemos cómo las restricciones de la nueva normativa solo afectan a la R.I.C. y a los incentivos a la inversión, pero no al resto de incentivos fiscales del R.E.F.

6. EL RÉGIMEN SANCIONADOR APLICABLE A LOS INCENTIVOS FISCALES DEL R.E.F. DESPUÉS DE LA REFORMA DE DICIEMBRE DE 2006

Otra de las razones que expusimos que podía haber contraído la aplicación de los incentivos fiscales y el volumen de las dotaciones R.I.C. 2007 en especial, fue la del nuevo régimen sancionador, del que queremos explicar brevemente alguno de sus aspectos, tanto positivos como negativos.

Como aspecto positivo hay que decir que el incumplimiento de muchos de los requisitos sustanciales de la R.I.C. antes del cambio normativo suponía la regularización y pérdida del beneficio fiscal disfrutado. Un ejemplo significativo es la falta de contabilización de la reserva especial que hay que crear en el pasivo, que implicaba la pérdida total del beneficio, aunque se hubiese invertido hasta el último euro de la dotación: una dotación R.I.C. de 1.000.000 de euros obligaba al empresario a invertir esa cantidad en cuatro años. Si así lo hacía, pero se olvidaba de contabilizar la R.I.C. en el pasivo o de mantenerla en los balances durante un montón de años, la Inspección le hacía devolver el ahorro disfrutado (el 35 % de 1.000.000), liquidar los intereses de demora y en algunos casos satisfacer también una cuantiosa sanción. Con la nueva normativa, la falta de contabili-

⁹ La deducción por inversiones en activos fijos nuevos, y mediando innovación tecnológica, en activos usados, supone un ahorro del 25 % de la inversión, descontando el importe del suelo, sujeto a unos límites específicos del 50 % de la cuota del impuesto. Desde la reforma de 2006 de la R.I.C. se ha visto cómo cada vez se utiliza más la deducción por inversiones en Canarias.

zación o mantenimiento de la R.I.C. se sanciona con un 2% de la dotación (el 2% del 1.000.000 € del ejemplo anterior), pero sin que se pierdan los beneficios disfrutados y sin tener que liquidar intereses de demora. La mejora para el contribuyente es manifiesta.

Sin embargo, el nuevo régimen sancionador tiene también numerosos aspectos negativos, entre los que destacamos la coexistencia de sanciones a infracciones por datos falsos, incompletos o inexactos en la memoria de las cuentas anuales o en los planes de inversión. Explicamos solo las concernientes a la memoria.

La memoria es uno de los documentos que constituyen las cuentas anuales de las sociedades y que todos los años los empresarios han de confeccionar y depositar en el Registro Mercantil. En uno de los apartados de la memoria hay que consignar el incentivo de la R.I.C., los compromisos asumidos con ella y las inversiones que se van efectuando¹⁰.

Como explicamos, la reforma normativa de diciembre de 2006 ha conseguido reducir los efectos negativos del incumplimiento de algunos requisitos sustanciales del incentivo fiscal, de tal forma que una serie de incumplimientos no supongan ya la regularización total de los beneficios disfrutados (esto es, la eliminación de la dotación de la R.I.C.) sino la aplicación de sanciones específicas. El art. 27.16 de la nueva redacción de la Ley 19/1994 (la que regula los incentivos fiscales del R.E.F.) se dedica a los efectos de estos incumplimientos, señalando, como excepción al grave efecto de la integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción, tres casos. Uno de ellos es precisamente al que ahora nos referimos, el del art. 27.13, que obliga a hacer constar en la memoria una serie de información relacionada con la R.I.C., cuyo incumplimiento se califica por el art. 27.17 como infracción tributaria grave y será sancionado con multa del 2% de la dotación.

¹⁰ La memoria y en general las cuentas anuales de las empresas son públicas. Han de ser depositadas en el Registro Mercantil y cualquier persona interesada en esa prolija información sobre las entidades mercantiles puede recabar una copia de ellas.

En principio es una clara ventaja respecto a otro tipo de incumplimientos, pero no por ello hemos de estar de acuerdo con la redacción del art. 27.17 que regula las denominadas infracciones graves. En esta materia específica de la información en la memoria señala dos supuestos distintos:

b) No hacer constar en la memoria de las cuentas anuales la información a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de las dotaciones a la reserva para inversiones que debieran haberse incluido.

c) Incluir datos falsos, incompletos o inexactos en la memoria de las cuentas anuales a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 500 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 5.000 euros.

Con el primer supuesto expresamos nuestro acuerdo, ya que no es lo mismo omitir la información obligatoria de la R.I.C. en la memoria de una pequeña empresa —que dotará la R.I.C. con cantidades pequeñas— que en la de una gran empresa. De esta forma la sanción será proporcional a la dotación efectuada: la omisión de información en la memoria de una dotación R.I.C. de 100.000 € del año 2010 ocasionará una multa de 2.000 €; mientras que la correspondiente a una dotación de 1.000.000 € supondrá una multa de 20.000 €.

Sin embargo, discrepamos totalmente con el segundo supuesto, ya que tienen el mismo tratamiento respecto a la sanción los datos falsos que los inexactos o incompletos, y ello es inadmisibles de cara al expediente sancionador. No es lo mismo obrar con mala fe y falsear un dato que reflejarlo incompleto o inexacto en la memoria, o sencillamente omitirlo. No creemos que un procedimiento sancionador de este tipo, que da el mismo tratamiento a un dato falso que a otro inexacto, ambos sancionados con multa de 500 €, sea admitido por los Tribunales de Justicia, pero así figura en el texto legal.

Tampoco podemos estar de acuerdo con el mínimo de 5.000 € de la sanción que se deriva de la existencia de esos datos falsos, incompletos o inexactos, ya que no guarda proporcionalidad ni con el tamaño de la empresa y la dotación efectuada,

ni con el supuesto anterior de omisión total de datos R.I.C. en la memoria. Observemos esta incongruencia: ¡una empresa que dote la R.I.C. con 100.000 € y no refleje dato alguno sobre este incentivo en la memoria es acreedora de una sanción de 2.000 €, mientras que si hace el esfuerzo de incluir toda la información prevista en la normativa del art. 27.13 y se equivoca o es inexacto en un solo dato se le sanciona con 5.000 €! ¡La regulación no tiene ni pies ni cabeza y además se hizo para tratar de reducir la extrema conflictividad que conllevaba la aplicación del incentivo! Todo un éxito.

Si la dotación es más pequeña, por ejemplo de 20.000 €, la imposición de la sanción mínima de 5.000 € por un solo dato inexacto es ya un insulto: ¡mientras que la ausencia total de información en la memoria supondría una sanción de 400 €, la broma del mínimo del art. 27.17,c) le costaría al contribuyente 5.000 €!

El corolario de tanto disparate en materia sancionadora es el que el lector tendrá en mente, aunque no sea experto en esta materia: para pequeñas dotaciones sería mejor omitir cualquier tipo de dato en la memoria. El límite en esta «antología del disparate» estaría en la dotación R.I.C. de 250.000 €, cuyo incumplimiento en esta materia de la información de la memoria supondría la misma sanción por omisión total de información que por un solo dato inexacto: 5.000 €.

Este botón de muestra de los aspectos negativos del nuevo régimen sancionador de la R.I.C. es el que también ha influido para que muchos empresarios hayan dejado de dotarla, aunque insistimos una vez más que la causa principal de la disminución de las dotaciones ha sido la crisis económica: con menos beneficios empresariales lógicamente se dota menos R.I.C.

7. EL NUEVO MODELO DE INCENTIVOS FISCALES DE CARA A 2014-2020

Así como poco o nada podemos hacer para cambiar la evolución negativa en la aplicación de los incentivos fiscales del R.E.F. en el período 2007-2013, sin embargo, de cara al nuevo período 2014-2020 de las ayudas de Estado sí podemos hacerlo,

incentivando el debate sobre las reformas a realizar en el R.E.F. y proponiendo a la Unión Europea las alternativas precisas. En este sentido nos pareció sensata la decisión que en 2010 adoptaron los grupos parlamentarios canarios de no proponer por ahora reforma alguna de los principales incentivos fiscales del R.E.F., pero sí incentivar el debate sobre la misma.

Habrà partidarios de acabar de una vez por todas con todos los incentivos fiscales aplicables a los empresarios, ¿pero quiénes son los que crean puestos de trabajo en Canarias?; y también los que propongan seguir con los incentivos más potentes hasta ahora utilizados, como la R.I.C., aunque como hemos explicado su aplicación se ha minimizado en los últimos años, es decir, en épocas de crisis económica tiende a disminuir o desaparecer, ¿aun así, si algún empresario genera beneficios y los quiere invertir en Canarias debería continuar o no con la posibilidad de ahorrarse impuestos a través de la dotación R.I.C.?

El debate está servido, y al respecto solo podemos dar nuestra opinión: en épocas de crisis económica como la actual se ha puesto patente que los incentivos fiscales del R.E.F. para poco o nada sirven, pero no por ello han de ser eliminados. Han de ser combinados con otros incentivos fiscales y económicos que reduzcan las cargas estructurales de las empresas canarias, que aligeren los componentes del debe de su cuenta de pérdidas y ganancias. Medidas específicas que hagan que sus costes laborales se reduzcan (tanto los costes de seguridad social como los de indemnización por despidos), que los costes de transporte de mercancías entre islas y entre los mercados exteriores proveedores o consumidores se minimicen (en ese sentido el Gobierno de Canarias ha conseguido avanzar bastante en este campo, con cuantiosas subvenciones al transporte de mercancías), que los costes financieros de las empresas canarias también experimenten una reducción, etc.

Somos conscientes que muchas de estas medidas no dependen solamente del Gobierno de Canarias ni del Gobierno de la Nación, pero si en ese sentido se pronuncia la sociedad canaria se arbitrarán las soluciones técnicas adecuadas dentro del marco de la ultraperifericidad de Canarias.

Y por supuesto, que estas medidas reductoras de los costes empresariales en Canarias sean compatibles con la continuación del régimen de incentivos a la inversión: el empresario que obtenga beneficios en Canarias y que se comprometa a invertirlos en Canarias no tiene por qué pagar impuestos. De esa inversión no solo se beneficia el empresario que la efectúa, sino toda la sociedad canaria por más que a muchos les pese. De esta forma, el R.E.F. para el período 2014-2020 puede seguir beneficiando a los empresarios que obtengan beneficios como a los que no los obtengan: los primeros minimizarán su imposición sobre el beneficio con las inversiones comprometidas a través de las dotaciones R.I.C., mientras que los segundos verán suavizados sus costes empresariales. Para esa reforma será necesario cuantificar las propuestas y analizar sus efectos sobre el P.I.B. y el empleo, misión que excede del objetivo que nos hemos trazado en este trabajo.

Un adecuado sistema de cuantificación de los incentivos disfrutados podría impedir que la intensidad de las ayudas rebasase determinados límites. Por ejemplo, para evitar que las empresas que generen beneficios y a su vez doten la R.I.C. puedan disfrutar de dobles incentivos, pero si somos sinceros, bastante se habrá hecho si las empresas canarias vuelven a la senda de los beneficios y mantienen o incrementan el empleo, aunque se beneficien por partida doble de la reforma del R.E.F. que proponemos.

8. CONCLUSIONES

Primera: Los principales incentivos creados en la modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en 1994 se basan en la minimización de impuestos a las empresas que realicen su actividad en territorio canario e inviertan en él sus beneficios.

Segunda: Este modelo de incentivos fiscales ha sido útil para los empresarios y para la sociedad canaria en fases de bonanza y crecimiento económico. Para los primeros, porque realmente han visto reducida su imposición sobre beneficios, y para la

segunda, a través del compromiso contraído por los empresarios de invertir sus beneficios en Canarias.

Tercera: Sin embargo, en épocas de crisis económica un modelo de incentivos que prime exclusivamente la inversión a través de la minimización de los impuestos no es útil, ya que si no se generan beneficios no son aplicables. La crisis económica y ciertos cambios operados en la reforma del R.E.F. a partir de 1 de enero de 2007 han contribuido al desplome en la aplicación de los principales incentivos del R.E.F., con la salvedad de la Zona Especial de Canarias (Z.E.C.).

Cuarta: Para evitar esa situación proponemos una nueva reforma del R.E.F. para el período 2014-2020 en base a la continuación de los incentivos que primen la inversión, minimizando los impuestos, pero que también aligere las cargas de las empresas que operen en territorio canario. Así, las que generen beneficios podrán seguir disfrutando de una imposición reducida con el compromiso de reinversión, y las que no puedan generarlos tendrán la oportunidad de al menos verse aliviadas en épocas de crisis económica.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ GONZÁLEZ, J. A. (2009). «Cambio de ciclo y políticas económicas de estabilización: una perspectiva en medio de la crisis, en *Revista Hacienda canaria*, núm. 29.
- BÉTHENCOURT MASSIEU, A. (2009). «Don Antonio Rumeu de Armas y el Régimen Económico y Fiscal de Canarias», en *Anuario de Estudios Atlánticos*, núm. 55. Las Palmas de Gran Canaria: Ediciones del Cabildo de Gran Canaria.
- CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE CANARIAS (2007-2009). «Capítulo 2: Canarias en la U.E. (2007-2013)», epígrafe 2.1.3.1 (2007 y 2008), 2.2.3.1 (2009). «Reserva para Inversiones en Canarias», en *Informe anual del C.E.S.*
- DORTA VELÁZQUEZ, A. y CORREA RODRÍGUEZ, A. (dirs.) (2007). *La R.I.C. y el comportamiento empresarial. Un estudio de los efectos de la R.I.C. en la empresa canaria durante los años 1994 a 2002*. Editorial Hacienda canaria.
- MAURICIO SUBIRANA, S. (2010). «La R.I.C. y el Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Perspectivas», en *La Reserva para inversiones en Canarias. Examen crítico y expectativas de su modificación normativa*. Tirant lo Blanch, monografías, núm. 725.
- MACÍAS HERNÁNDEZ, A. M. y RIVERO CEBALLOS, J. L. (2009). «El concepto de crisis económica en la historia de Canarias», en *Revista Hacienda canaria*, núm. 29.

- MIRANDA CALDERÍN, S. (2005). «La Evolución del R.E.F. en los cincuenta años del Anuario de Estudios Atlánticos», en *Anuario de Estudios Atlánticos*, núm. 50. Las Palmas de Gran Canaria: Ediciones del Cabildo de Gran Canaria.
- MIRANDA CALDERÍN, S. (2008). *La R.I.C. ante la sociedad. Conferencia de apertura del curso 2007-2008*. Las Palmas de Gran Canaria: Centro Asociado de la U.N.E.D. de Las Palmas de Gran Canaria.
- OLIVERA HERRERA, A. J. (2011). «La Zona Especial Canaria: luces y sombras», en *Revista Hacienda canaria*, núm. 33.
- RIVERO CEBALLOS, J. L. (2007). «Notas sobre el contexto económico de la modificación del R.E.F.», en *Revista Hacienda canaria*, núm. 20.
- RIVERO CEBALLOS, J. L. (2009). «Crisis económica, paro y políticas de empleo en Canarias», en *Revista Hacienda canaria*, núm. 29.
- RODRÍGUEZ MARÍN, J. A. (2009). «Sobre economía política y política de gestión de la crisis actual. Apuntes canarios de coyuntura», en *Revista Hacienda canaria*, núm. 29.
- SOSVILLA-RIVERO, S. (2009). «Efectos de los fondos de inversión en Canarias 2006-2017: un análisis basado en el modelo *Hermin*», en *Revista Hacienda canaria*, núm. 29.