

El tratamiento fiscal de las fundaciones y las asociaciones en el marco del régimen económico y fiscal de Canarias

Adriana Fabiola Martín Cáceres

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. LOS INCENTIVOS FISCALES DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS APPLICABLES A LAS FUNDACIONES Y ASOCIACIONES.—III. LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y ASOCIACIONES DE INTERÉS PARTICULAR EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES: 1. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular y la reserva para inversiones en Canarias (RIC)*. 2. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular y el régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales*. 3. *La deducción por inversiones en Canarias*.—IV. LOS INCENTIVOS FISCALES DEL REFC EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA: 1. *La exención en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. 2. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular en el Impuesto General Indirecto Canario*.—V. LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y LA ZONA ESPECIAL CANARIA: 1. *Régimen jurídico de la Zona Especial Canaria (ZEC)*. 2. *Incentivos fiscales de la ZEC*.—VI. CONCLUSIONES.—BIBLIOGRAFÍA.

I. Introducción

En los últimos tiempos, el denominado *Tercer Sector* ha focalizado el interés del legislador con intensidad redoblada probablemente como consecuencia, entre otras razones, de la profunda crisis económica que atraviesa nuestro país. Ya sea inspiradas en un deseo de canalizar la creciente voluntad de implicación de la sociedad civil en la prosecución de fines de interés general ya, más bien, en la voluntad de los poderes públicos de declinar su intervención en este ámbito —a despecho de las tareas que para su realización les encomienda nuestra Constitución—¹, lo cierto es que en las últimas iniciativas

¹ Dicha tensión dialéctica se ha puesto de manifiesto en el debate celebrado en el Congreso para la toma en consideración de la Proposición de Ley de Modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo presentado por el grupo de *Convergència I Unió* (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados n.º 21 de 2012), que finalmente resultó rechazada.

legislativas sobre la materia se identifica la existencia de una voluntad común de promover, estimular y propiciar el desarrollo de las entidades que lo integran. Tal es el objetivo declarado de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, en cuya Exposición de Motivos se pone de manifiesto que el Derecho Comparado ilustra la tendencia de los países a establecer un marco jurídico de apoyo y reconocimiento de la economía social como actividad económica diferenciada necesitada de acciones sustantivas de apoyo y fomento público. *Tercer Sector* y *Economía Social* son expresiones indistintamente utilizadas para designar el conjunto de entidades que, aunque pertenecientes al sector privado, desarrollan actividades económicas sin la finalidad de lucro propia de las empresas y sociedades mercantiles y cuyos beneficios o excedentes se aplican a la realización de los fines sociales objeto de la entidad, que puede ser el interés colectivo de sus integrantes, un interés general económico y social o ambos². Quedan integrados en este sector, a caballo entre lo público y lo privado, las entidades que con carácter no exhaustivo se enumeran en el artículo 5 de la citada Ley: Cooperativas, mutualidades, fundaciones y asociaciones que lleven a cabo actividad económica, sociedades laborales, empresas de inserción, centros especiales de empleo, cofradías de pescadores, sociedades agrarias de transformación así como las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios orientadores enunciados en la misma.

El presente estudio dirige su atención a las Fundaciones y las Asociaciones, cuya regulación específica de carácter estatal se contiene en la Ley 5/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (en adelante Ley de Fundaciones) y en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, respectivamente (en adelante, Ley Orgánica del Derecho de Asociación)³. Tales entidades han sido tradicionalmente objeto de un trata-

² Según el artículo 4 de la Ley de Economía Social, «Las entidades de la economía social actúan en base a los siguientes principios orientadores: a) Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que lleva a priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad o en función del fin social, que en relación a sus aportaciones al capital social; b) Aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por las socias y socios o por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad; c) Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad; d) Independencia respecto a los poderes públicos».

³ En el ejercicio de sus competencias, las Comunidades Autónomas han ido aprobando sus leyes en esta materia. Por lo que se refiere a Canarias, el marco normativo de referencia

miento fiscal más favorable en atención a la naturaleza no lucrativa de sus actividades. En la actualidad, es la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002) la que contiene el régimen fiscal aplicable al conjunto de las mismas que reúnan unas determinadas características⁴, completada con lo establecido en las leyes específicas de algunos impuestos. Dicha normativa establece, por un lado las condiciones en que las entidades señaladas pueden acogerse al régimen fiscal específico; de otro, delimita, dentro de las actividades económicas desarrolladas y rendimientos obtenidos, aquéllas a las que resulta aplicable el conjunto de exenciones y beneficios fiscales por ella previsto, frente a las que quedan sometidas a gravamen en los distintos conceptos impositivos, bien con la misma intensidad que cualquier otro sujeto pasivo, bien con un tratamiento diferenciado pero menos intenso que el contenido en la Ley 49/2002. En tercer lugar, regula los incentivos fiscales al mecenazgo, a través de la cual se favorece fiscalmente las donaciones y aportaciones efectuadas a tales entidades⁵.

Centra nuestro interés en este estudio el tratamiento fiscal de las actividades y rendimientos a los que no resultan de aplicación el régimen de exenciones aludidos, al objeto de determinar si el tratamiento fiscal específico previsto para las sujetas a gravamen en la legislación general de nuestro país puede ser objeto de mejora a la luz del conjunto de incentivos fiscales integrantes del Régimen Económico y fiscal de Canarias en relación con las Fundaciones y Asociaciones establecidas en Canarias. Por tanto, no nos ocu-

viene constituido por la Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones Canarias (objeto de modificaciones posteriores mediante la Ley 11/2006, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública Canaria y la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales) así como por la Ley 4/2003, de 28 de febrero, de Asociaciones de Canarias también modificada en algunos aspectos por la Ley de medidas administrativas y fiscales ya citada.

⁴ Se trata, no obstante, de un texto que probablemente será objeto de modificación o sustitución, dado que según se ha anunciado, el Gobierno presentará en los próximos meses un proyecto de Ley sobre la materia. Una iniciativa legislativa en tal sentido se produjo en la pasada legislatura sin que se llevara a término, y en la actual, la encabezada por el grupo parlamentario catalán fue rechazada. Destacan en dichas proposiciones un incremento notable del porcentaje de deducciones en el Capítulo relativo a los incentivos fiscales al mecenazgo.

⁵ Un estudio del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos puede encontrarse en: S. MUÑOZ MACHADO, M. CRUZ AMORÓS, y R. DE LORENZO GARCÍA (dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Fundación ONCE-Iustel, Madrid, 2005; M. GIL DEL CAMPO, *Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo*, 2.ª ed., CISS, Valencia 2005; C. MÁRQUEZ SILLERO, *La exención de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Madrid, 2007; S. MONTESINOS OLTRA, *Los requisitos del Régimen Tributario Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2008; C. HERRERO MALLOL, *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2003.

paremos del régimen fiscal de exenciones contemplado en la Ley 49/2002 o en la restante normativa impositiva específica más de lo exigido para acotar correctamente el objeto del presente análisis.

II. Los incentivos fiscales del régimen económico y fiscal de Canarias aplicables a las fundaciones y asociaciones

El conjunto de incentivos fiscales integrantes del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, reconocido constitucionalmente a través de la disposición adicional tercera de la Constitución española de 1978⁶, ha conocido un mayor desarrollo tras el reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica en el artículo 349 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Dicho estatuto constituye el fundamento de todo un conjunto de medidas a través de las cuales se modula la aplicación del Derecho Comunitario en sus territorios⁷ mediante la aplicación del régimen específico de autorizaciones

⁶ Sobre la configuración del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, y A. YANES HERRERO, «Análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución», *Rumbos*, núm. 3 y 4, 1981; M. OROZCO MUÑOZ, *El Régimen Especial de Canarias. Su conformación por el bloque de Constitucionalidad*, Cabildo de Tenerife-Marcial Pons, Madrid, 1987; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, «Introducción al análisis jurídico de la Hacienda de la Comunidad Autónoma Canaria», en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. III, IEF, Madrid, 1984; S. MAURICIO SUBIRANA, *La franquicia sobre el Consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994; A. GÉNOVA GALVÁN, «El Régimen Económico-Fiscal Canario ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la Disposición Adicional tercera», *Revista de Estudios de la Vida Local*, núm. 219; A. F. MARTÍN CÁCERES, «La protección constitucional del Régimen Económico-Fiscal Canario», *REDF*, núm. 59, 1988.

⁷ El artículo 349 TFUE (antiguo artículo 299, 2 párrafos segundo, tercero y cuarto TCE) establece: «Teniendo en cuenta la situación estructural, social y económica de Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, la Reunión, San Bartolomé, San Martín, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizada por su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación de los tratados en dichas regiones, incluidas las políticas comunes. Cuando el Consejo adopte dichas medidas específicas con arreglo a un procedimiento legislativo especial, se pronunciará también a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo.

Las medidas contempladas en el párrafo primero se referirán, en particular, a las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales de la Unión.

El Consejo adoptará las medidas contempladas en el párrafo primero teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las regiones ultraperiféricas, sin poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico de la Unión, incluido el mercado interior y las políticas comunes».

de Ayudas de Estado en que se traduce la mayor parte de los incentivos actualmente vigentes⁸. Tales incentivos fiscales se regulan en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991) y la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante Ley 19/1994). El fundamento último de todos ellos es, según se declara en la Exposición de Motivos de ambas, promover el desarrollo económico y social del archipiélago mediante la articulación de una fiscalidad inferior a la del resto del país que permita compensar las desventajas estructurales de toda índole que obstaculizan la realización de las actividades económicas productivas en nuestro archipiélago. Ciertamente, obstáculos como la dificultad para la implementación de economías de escala debido a la fragmentación del mercado insular se manifiestan en toda su intensidad cuando los operadores económicos que intervienen en el mercado son empresas o sociedades mercantiles, en las que el ánimo de lucro resulta esencial a su naturaleza. Ahora bien, cuando se analizan tales incentivos desde la perspectiva de las entidades que como las fundaciones y las asociaciones no están animadas por el objetivo de la distribución individual de los beneficios, se abren nuevas posibilidades que aconsejan analizar el papel que las mismas pueden jugar en la consecución de dicho desarrollo económico y social y por ende la utilidad y la viabilidad jurídica de extender a este ámbito del tercer sector tales incentivos fiscales⁹. El análisis de la regulación sustantiva de las Fundaciones y Asociaciones por un lado, y de los beneficios fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante REFC) por otro, nos permite afirmar como punto de partida que la mejora del tratamiento fiscal

⁸ Los incentivos fiscales regulados en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994 así como el 28 y siguientes, relativos a la Zona Especial Canaria fueron autorizados mediante Decisión de la Comisión Europea de 20 de diciembre de 2006 para el período 2007-2013 (Ayuda Estatal n.º 377/2006 relativa al Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994 y Ayuda estatal n.º 376/2006, respectivamente). Para ilustrar las profundas desventajas permanentes a las que se enfrentan las empresas en el desarrollo de actividades económicas en Canarias, constituye un instrumento imprescindible el documento *Cuantificación de los costes de la ultraperiferia en Canarias. Resumen Ejecutivo. Septiembre 2010*, elaborado por el Centro de Estudios Económicos Tomillo. Las versiones anteriores de este informe han servido de base a la evaluación positiva de compatibilidad realizada por la Comisión Europea determinante de la autorización de las ayudas de Estado para el período de financiación 2007-2013 actualmente vigente que legitima la aplicación de la mayor parte de los incentivos fiscales integrantes del REFC.

⁹ Piénsese, por ejemplo, en la idoneidad de las fundaciones y asociaciones como instrumento de estímulo para el desarrollo en Canarias de actividades económicas productivas de gran valor añadido así como generadoras de empleo: investigación y desarrollo, energías renovables, potenciación de la agricultura y de la industria pesquera, entre otras.

de las Fundaciones y Asociaciones establecidas en Canarias respecto del aplicable con carácter general goza de cobertura en la actual configuración legal del REFC. En efecto, por lo que se refiere al régimen de las fundaciones y asociaciones, tanto la Ley de Fundaciones como la Ley Orgánica del Derecho de Asociación reconocen que unas y otras pueden desarrollar actividades económicas¹⁰. Así, a tenor del artículo 24 de la primera de las mencionadas las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarios o accesorias a las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia. Asimismo, pueden intervenir en todo tipo de actividades económicas mediante la participación en sociedades mercantiles. La limitación que parece desprenderse de la exigencia del carácter accesorio o complementario de la actividad económica es sólo aparente, pues del artículo 3.3.º de la Ley 49/2002 se desprende que incluso las explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria podrán quedar exentas siempre que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio derivadas de las mismas no exceda del 40% de los ingresos totales de la entidad, y el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con las empresas que realicen la misma actividad¹¹. Menos limitaciones respecto de las actividades económicas a desarrollar se contiene en el artículo 13 de la Ley mencionada en segundo lugar, precepto que hace mayor hincapié en la afectación exclusiva a los fines sociales y en la prohibición del reparto de beneficios entre los asociados. El concepto de actividades económicas manejado por el legislador en este ámbito es, por lo demás, el mismo que en la normativa de los distintos impuestos aplicables. Así, el citado artículo 3.3.º de la Ley 49/2002 considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Sí hay que destacar, en cambio, una diferencia respecto del arrendamiento de bienes inmuebles por parte de las ESFL, que no tendrán el carácter de actividad económica en ningún caso.

¹⁰ Sobre las actividades empresariales de las fundaciones: J. M. EMBID IRUJO, «Fundaciones y actividades empresariales», en *Comentarios a las leyes de fundaciones...*, ob. cit., pp. 398 y ss.

¹¹ Sin embargo tal limitación vendrá impuesta, como ha advertido CRUZ AMORÓS, por el artículo 27 de la Ley de Fundaciones, que obliga a destinar el 70% al menos de los resultados de las explotaciones económicas a la realización de los fines fundacionales y el resto a la dotación o a las reservas; tampoco parece que pueda derivarse del desarrollo de actividades económicas un incumplimiento de las normas sobre defensa de la competencia, por la misma razón (M. CRUZ AMORÓS, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones...*, ob. cit., pp. 768 y ss.).

Por lo que se refiere a la normativa reguladora del REFC los beneficios fiscales establecidos no contienen limitación en cuanto a su ámbito subjetivo, que es el de los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, con la única limitación de que tengan su domicilio fiscal o un establecimiento permanente en Canarias. Así es en lo relativo a los incentivos previstos en los artículos 25, 26, y 27 de la Ley 19/1994 e igualmente en el artículo 94 de la Ley 20/1991, mientras que el ámbito subjetivo del régimen propio de las entidades ZEC es formalmente más amplio, puesto que se extiende a las personas jurídicas, aunque con limitaciones de otra índole que se analizarán en el lugar oportuno.

De lo expuesto se concluye que no existe, *prima facie* ni en la regulación sustantiva de las Fundaciones y Asociaciones ni en la del REFC obstáculos a la aplicación adicional de los incentivos fiscales de dicho régimen que deriven de su particular naturaleza, y que se traducirán en un régimen fiscal más favorable que el vigente en el resto del país. Todo ello sin perjuicio de los límites a la acumulación de Ayudas de Estado de Finalidad Regional derivados con carácter general del Derecho Comunitario en los términos previstos por el artículo 36 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, de desarrollo de la Ley 19/1994 (en adelante, RD 1758/2007). Al examen pormenorizado de cada uno de ellos se dedican las siguientes páginas.

III. Las entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular en el Impuesto de Sociedades

La sujeción de las ESFL y asociaciones sin ánimo de lucro al Impuesto de Sociedades conforme a lo establecido en el artículo 7.1.a) de su normativa reguladora (RDLeg 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, en adelante TRLIS), se establece reconociéndoles un régimen fiscal más favorable consistente en el establecimiento a su favor de exenciones y tipos de gravamen inferiores a los generales. A tales efectos cabe distinguir por un lado el régimen de exenciones otorgado por la Ley 49/2002 y, de otro, el previsto en los artículos 120 y siguientes TRLIS. A ambos regímenes de exención se remite el artículo 9 de dicho texto legal en el que se establece el conjunto de las exenciones del impuesto. Como se desprende del análisis comparativo de uno y otro, la diferencia radica en el mayor alcance del régimen contenido en la Ley 49/2002.

La ausencia de disposición alguna en la normativa del Impuesto de Sociedades que permita determinar qué entidades sin fines lucrativos se some-

ten al régimen de la Ley 49/2002 y qué otras al previsto en los citados artículo 120 y siguientes TRLIS obliga a identificar la delimitación a partir de lo establecido en el artículo 2 de la Ley 49/2002 en relación con la Ley Orgánica reguladora del Derecho de Asociación. El primero de los mencionados enumera las entidades sin fines lucrativos que pueden optar por el régimen fiscal contenido en la misma, enumeración en la que se encuentra, por citar las que constituyen el objeto del presente estudio, las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública. Se integran estas últimas en la categoría concreta de asociaciones en las que deben concurrir una serie de requisitos para obtener tal declaración, entre ellos el de perseguir objetivos de interés general en los términos previstos en el artículo 32 de la citada ley orgánica. Pues bien, teniendo en cuenta que el rasgo definidor de todas las asociaciones es la de carecer de fin de lucro pudiendo la asociaciones reguladas en dicha ley perseguir fines bien de interés general bien de interés particular —artículo 5 de la citada ley—, la delimitación se obtiene precisando que el régimen especial de la Ley 49/2002 se establece en favor de las fundaciones, en las que la búsqueda de objetivos de interés general es consustancial a ellas y en favor de las asociaciones que por perseguir un fin de interés general han sido declaradas de utilidad pública. Se equiparan a estas las asociaciones que desarrollen principalmente su actividad en el ámbito de una Comunidad Autónoma declaradas de utilidad pública por su normativa reguladora¹². El régimen de exención parcial previsto en los artículos 120 y siguientes del TRLIS se aplicará por tanto a las asociaciones sin finalidad lucrativa que persigan un fin particular o a aquellas asociaciones que persiguiendo objetivos de interés general no hayan obtenido la declaración de utilidad pública, así como a aquellas fundaciones que no hayan optado por el régimen especial previsto en la Ley 49/2002 o que no reúnan los requisitos para ejercer tal opción. Para mayor claridad de exposición y por lo que se refiere al examen del régimen fiscal en el Impuesto de Sociedades, seguiremos la sistemática de las normas citadas, y nos referiremos a las primeras con la denominación de Entidades sin Fines lucrativos (ESFL) mientras que a las segundas lo haremos con la denominación de asociaciones de interés particular, bien entendido que en ambos casos concurre la nota esencial de ausencia de ánimo de lucro.

La Ley 49/2002 contiene en sus artículos 5 a 14 el régimen fiscal especial en el ámbito del Impuesto de Sociedades al que pueden optar las ESFL.

¹² En Canarias, la Ley 4/2003, de 28 de febrero, regula el procedimiento de declaración de interés público de las asociaciones que operan en su ámbito territorial y que promuevan fines de interés general.

Tales disposiciones enumeran las rentas así como las explotaciones declaradas exentas y excluyen dichas rentas de la obligación de retención. Regulan asimismo la conformación de la base imponible respecto de las rentas sujetas y no exentas en su caso obtenidas, a las que, de conformidad con el artículo 28.4 TRLIS, se les aplica un tipo de gravamen reducido del 10%. Por otro lado se extiende a las citadas entidades las obligaciones contables referidas en la normativa del impuesto de Sociedades por las rentas sujetas y no exentas¹³. Todas ellas tendrán la obligación de declarar tanto las rentas exentas como las no exentas, según establece su artículo 13. El régimen de exención parcial de las asociaciones de interés particular —y demás ESFL que no cumplan los requisitos o que no hayan optado por el régimen de la Ley 49/2002— previsto en los artículos 120 a 122 TRLIS, se limita estrictamente a las actividades y rentas que constituyen su objeto social o finalidad específica. La base imponible derivada de las rentas sujetas se grava al 25%, según el artículo 28.1.b) TRLIS.

En el análisis sobre la posibilidad de aplicar a la base imponible sujeta y no exenta de las ESFL y asociaciones de interés particular el régimen fiscal especial canario han de tenerse en cuenta las disposiciones de la Ley 19/1994 relativas a la base imponible del impuesto, así como el conjunto de especialidades en materia de bonificaciones y deducciones de la cuota derivadas de la ley mencionada y de la Ley 20/1991 y, finalmente, el tipo de gravamen reducido previsto para las ESFL y asociaciones de interés particular que se puedan constituir como entidades de la Zona Especial de Canarias al amparo de lo preceptuado en la ley primeramente citada. Las siguientes líneas se dedican, pues, a examinar las cuestiones relativas a la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC); el régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales; la aplicabilidad de las deducciones incrementadas contenidas en el artículo 94 de la Ley 20/1991 y finalmente el régimen de las entidades ZEC.

1. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular y la reserva para inversiones en Canarias (RIC)*

Por más que la fuerte recesión económica que asola al país, además de otras circunstancias —fragmentación de los mercados, idiosincrasia del sector

¹³ En relación con las obligaciones contables las referencias contenidas en las Leyes 49/2002 y 1/2002 han de completarse con lo establecido en Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

empresarial canario, etc.— haya relativizado su importancia, no puede dejar de reconocerse que la Reserva para inversiones en Canarias, constituye un potente instrumento de estímulo fiscal a la inversión empresarial. Concebida, según se declara en la Exposición de Motivos de su ley reguladora, como un importante ahorro fiscal ofrecido a los empresarios como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos, propiciando la recapitalización de las empresas, no hay obstáculo, a nuestro juicio, para que las ESFL y demás asociaciones de interés particular puedan acogerse a la misma. Ciertamente de una primera lectura del artículo 27 de la Ley 19/1994 podría extraerse la impresión de que la RIC sólo está pensada en relación con el sector empresarial en sentido estricto, pues se articula como una reducción de la base imponible que podrán aplicar las empresas por la parte del beneficio no distribuido destinado a la dotación de dicha reserva; siendo, por el contrario, que el reparto de beneficios es incompatible con la esencia de las ESFL y demás entidades sin ánimo de lucro. En efecto, tal como refleja claramente la Ley de Fundaciones, el fundamento de la exigencia de su constitución sin fin de lucro —artículo 2— no es otro que impedir un reparto de las ganancias o de los bienes al margen de la atención a la colectividad beneficiaria de sus actividades¹⁴. El artículo 27 de la norma citada concreta esta exigencia ordenando que el 70% de los resultados de las explotaciones económicas desarrolladas se destine a la realización de los fines fundacionales mientras que el resto habrá de aplicarse a incrementar bien la dotación patrimonial bien las reservas en los términos establecidos por el Patronato. Otro tanto ha de decirse respecto de las asociaciones, pues la Ley Orgánica 1/2002 —artículos 1 y 13.2— las define como aquéllas que no persiguen finalidad lucrativa y se han constituido para la consecución de fines de interés general o particular, siendo obligatoria la aplicación de los beneficios obtenidos al cumplimiento de sus finalidades. Ahora bien, contemplada la RIC —al igual que el resto de los incentivos fiscales a la inversión empresarial— desde el punto de vista de su finalidad última, resulta evidente que la presión fiscal significativamente inferior a la del resto de España y de la Unión Europea en que se traduce tiene un fundamento social, cual es la necesidad de propiciar el desarrollo económico y social de las Islas en atención a las desventajas estructurales de toda índole que lo obstaculizan. Desde esta perspectiva, cabe afirmar que, si bien con las limitaciones legales derivadas de los fines de interés general a perseguir —determinante, por ejemplo del tipo de actividades o explotaciones económicas a desarrollar—, ningún obstáculo para la

¹⁴ J. GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, «Objeto y alcance de la Ley de Fundaciones. Concepto de Fundación», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones...*, ob. cit., p. 38.

aplicación del incentivo fiscal mencionado cabe encontrar en la ausencia de ánimo de lucro. Salvada esta primera dificultad, la aplicación efectiva de la RIC queda condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo 27, a cuyo examen se dedican las siguientes líneas.

En el ámbito del Impuesto de Sociedades la RIC consiste en la opción de practicar una reducción de la base imponible del impuesto de hasta el 90% de los beneficios que se destinen a dotar una reserva, la reserva para inversiones en Canarias, en los términos y con los límites especificados en el artículo 27 de la Ley 19/1994. En primer lugar, podrán acogerse al mismo las ESFL y demás asociaciones de interés particular que tengan su domicilio fiscal en Canarias, en los términos previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades o, al menos, que tengan establecimientos en Canarias. El concepto de establecimiento permanente a los efectos del artículo 27 es determinante del conjunto de beneficios que pueden acogerse a la reducción. En tal sentido, ha de precisarse que sólo podrá acogerse a esta reducción la parte de la base imponible sujeta y no exenta obtenida por medio de un establecimiento permanente situado en Canarias, debiendo entenderse por tal, según precisa el artículo 4 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, de desarrollo de la Ley 19/1994 (en adelante Real Decreto 1758/2007) el definido en el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes (RDLeg 5/2004, de 5 de marzo). Pero es necesario, además, que los beneficios se obtengan precisamente en dicho establecimiento como resultado de una explotación económica. Así el artículo 5 del mencionado Reglamento de desarrollo establece que se considerarán beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias los derivados de las operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos al mismo que cierren un ciclo mercantil determinante de resultados económicos, incluidos los procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica. La exigencia de que los beneficios procedan de establecimientos situados en Canarias que desarrollen una explotación económica es coherente con la propia finalidad de la RIC de fomentar la inversión productiva en las Islas¹⁵. Por otro lado, conforme a

¹⁵ La Audiencia Nacional, en Sentencia de 1 de febrero de 2007 se refería al concepto de establecimiento permanente a los efectos de la RIC en los siguientes términos: «La característica común es que el establecimiento permanente debe constituir una verdadera explotación económica con actividad continuada o esporádica que implique una diferenciación clara e inequívoca del centro matriz tanto en lo relativo a las estructuras de dirección y gestión administrativa propia de los negocios desarrollados por las mismas como en lo relativo a las estructuras productivas de centros de trabajo con una cierta independencia en cuanto a medios materiales y humanos bien para la realización de un ciclo mercantil deter-

lo establecido en el artículo 27.2 y artículo 5.2 del RD 1758/2007, y por lo que aquí interesa, quedarán excluidos de la base imponible susceptible de reducción: 1) Los beneficios correspondientes a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios establecida en el artículo 42 TRLIS; 2) Los beneficios derivados de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de RIC, y 3) Los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas. El artículo 27.2 de la Ley 19/1994 especifica, en relación con la última exclusión citada, que en ningún caso tendrán la consideración de elementos del activo fijo los representativos de la participación en fondos propios de otras entidades ni los derivados de la cesión a terceros de capitales propios. Tal limitación, en el caso de las ESFL acogidas al régimen fiscal de la Ley 49/2002, responde al mismo fundamento que las previstas en los apartados 1) y 2), dado que con arreglo a lo establecido en el artículo 6 de la misma, los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres están exentos del impuesto. Para el resto de las entidades, a las que resulta de aplicación el régimen del artículo 120 y siguientes TRLIS, la limitación opera en todo caso, aunque se trate de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de una explotación económica sujeta y no exenta por no concurrir los supuestos del artículo 121 del mencionado Texto Refundido.

De acuerdo con el citado artículo 27, la reducción en la base imponible se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se realicen a la Reserva para Inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido, incluido el destinado a nutrir las reservas estatutarias y voluntarias, sin que en ningún caso la aplicación de la misma pueda determinar una base imponible negativa. Dicha reserva deberá figurar en la contabilidad con absoluta separación y título apropiado, y será indisponible en tanto los bienes en que se materializó deban permanecer en su activo.

La RIC puede definirse como un beneficio actual que se concede por la ley a cambio del compromiso asumido por el contribuyente consistente en materializar la reserva así dotada en el plazo máximo de tres años contados desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se efectuó la reserva, lo que determina que el plazo real para materializar sea en realidad de cuatro años. La materialización mediante la cual se consolida el beneficio

minado o bien para la realización de una determinada fase productiva». Son muy numerosos los pronunciamientos del TSJ de Canarias en tal sentido, confirmados por el Tribunal Supremo, por ejemplo, en la Sentencia de 21 de noviembre de 2011.

fiscal aplicado debe consistir en la realización de alguna de las inversiones enumeradas en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994. Estas son:

1) Adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial. Esta modalidad de inversión es objeto de algunas limitaciones, como ocurre en relación con la adquisición de suelo¹⁶. La materialización podrá consistir en la realización de inversiones ligadas al inicio de una nueva actividad económica o bien a actividades económicas ya desarrolladas por la ESFL, incluso las que tengan el carácter de explotaciones económicas exentas de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 49/2002, cuando tales entidades desarrollen conjuntamente explotaciones económicas exentas y no exentas y siempre que se cumplan todos los demás requisitos exigidos en el artículo 27. A igual solución puede llegarse en relación con las asociaciones de interés particular —parcialmente exentas en los términos del artículo 120 y siguientes del TRLIS—, que podrán materializar las dotaciones RIC efectuadas con la base imponible derivada de rentas sujetas y no exentas en la realización de inversiones ligadas a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

2) Creación de empleo ligada directamente a la creación o ampliación de establecimientos o bien a su diversificación o transformación sustancial de sus procesos de producción. La válida materialización de la reserva en este caso se condiciona a que la creación de puestos de trabajo se produzca dentro del plazo de seis meses a contar desde la puesta en funcionamiento de la inversión y que dicho incremento se mantenga durante un período de 5 años. Dicho período se reduce a tres años por la Ley 19/1994 cuando se trate de una empresa de reducida dimensión, tratamiento que, como hemos señalado anteriormente podría extenderse a las ESFL y asociaciones de interés particular en las que concurren los requisitos previstos en el artículo 108 TRLIS.

¹⁶ Las restricciones introducidas en la regulación RIC para el período 2007-2013 relativas a la materialización en la adquisición de terrenos y las actividades inmobiliarias obedecen, según se declara en la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 12/2006 de modificación de la Ley 19/1994, al objetivo de reorientar las actividades empresariales productivas hacia sectores menos intensivos en el consumo de suelo. Por ello, y con independencia de la aptitud para la materialización en las construcciones que sobre el mismo se asiente, la adquisición de suelo sólo podrá aprovecharse par materializar la dotación RIC cuando tenga por objeto: 1) La promoción de viviendas protegidas; 2) El desarrollo de las actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la Sección Primera de las tarifas del Impuesto de Actividades Económicas; 3) La adquisición de suelo afecto a centros, galerías comerciales o locales de negocio siempre que se encuentren situados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive; 4) El desarrollo de las actividades turísticas previstas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, siempre que la adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico en los términos previstos por la citada Ley.

3) Adquisición de activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario así como gastos en investigación y desarrollo. En el primer caso ha de subrayarse que, tal como se desprende del artículo 39 TRLIS al que remite el artículo 11 del Real Decreto 1758/2007, no se exige una vinculación funcional de los activos con la actividad económica desarrollada. La posibilidad de materialización prevista en el citado artículo 39 presenta un gran interés en el ámbito territorial de las Islas Canarias dados los considerables mayores costes que la generación de energía convencional comporta en este territorio insular. De otro lado supone un importante estímulo a la realización de inversiones en el que el interés general, consustancial a los fines de las entidades que estudiamos, es evidente. Tal es el caso de las inversiones en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de la energía solar, o destinadas al aprovechamiento como combustible de los residuos sólidos urbanos o de biomasa para su transformación en calor, o bien destinados al tratamiento de residuos biodegradables para su transformación en biogas y de los productos agrícolas, aceites usados etc. El papel que pueden jugar las ESFL en el fomento y promoción de este tipo de actividades es indudable¹⁷. En cuando a la materialización en gastos de investigación y desarrollo han de entenderse por tales, conforme a lo establecido en el artículo 12 del RD 1758/2007, los derivados de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica definidos en el artículo 35 TRLIS. Cabe destacar que en tal caso no se exige por la ley su posterior activación, lo que permitirá computarlos como gasto deducible para la determinación de la base imponible del impuesto. Asimismo según lo previsto en el apartado sexto del artículo 27 analizado, la materialización puede alcanzar el importe de los proyectos contratados con universidades y organismos públicos de investigación oficialmente reconocidos y situados en España.

4) Especial interés para las ESFL y asociaciones de interés particular reviste la modalidad de materialización consistente en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de entidades que realicen inversiones de las mencionadas en el apartado 1) anterior siempre que tengan el carácter de iniciales¹⁸. En este caso, la inversión productiva en que se materializa la

¹⁷ Sobre la incidencia de la derogación del artículo 39.3 TRLIS en relación con las deducciones por inversiones medioambientales operada por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, nos remitimos a cuanto se dirá en otro apartado de este mismo epígrafe.

¹⁸ Se entiende por inversiones iniciales las ligadas a la creación o ampliación de un establecimiento —es decir, una nueva actividad económica—, a la diversificación de la actividad de un establecimiento para la creación de nuevos productos o a la transformación sustancial en sus procesos de producción, tal como se definen en el párrafo 34 de las Directrices de

RIC no es realizada directamente por el sujeto pasivo que la dota, sino de forma indirecta, mediante la suscripción de acciones o participaciones en el capital de otra entidad, de ahí su denominación de materializaciones indirectas. Tales materializaciones permiten la creación de un circuito alternativo de financiación para la consolidación del tejido empresarial en general y la creación de infraestructuras públicas de Canarias en particular. Son varias las modalidades de materialización posibles, entre las que cabe destacar en primer lugar, la suscripción de acciones o participaciones emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital —siempre que se cumplan una serie de requisitos—, incluidas las entidades ZEC. Esta modalidad incluye la materialización consistente en la suscripción de acciones o participaciones en el capital o en el patrimonio de sociedades y fondos de capital riesgo, tratándose en este supuesto de una materialización indirecta de segundo grado, dado que estas entidades participadas deberán, a su vez, invertir una cantidad equivalente en acciones o participaciones de alguna de las entidades antes mencionadas, que serán las que deban realizar las inversiones aludidas en el apartado 1). El segundo grupo de materializaciones indirectas se canalizan a través de la cesión de capitales a las Administraciones públicas canarias, que deberán afectarse a la financiación de infraestructuras y equipamientos o a la mejora y protección del medio ambiente en Canarias. Aunque se trata de una vía que en la actualidad se encuentra limitada como consecuencia de las exigencias derivadas del principio de estabilidad presupuestaria, constituye una fórmula que permite la reversión al sector público de parte del beneficio fiscal empresarial mediante la financiación privada de infraestructuras pública con tipos de interés inferiores a los del mercado. Además, cuando la materialización se realice mediante la suscripción de títulos valores emitidos, bien por organismos públicos bien por entidades privadas concesionarias, las inversiones pueden destinarse no sólo a la construcción de infraestructuras y equipamientos de interés público para Canarias, sino que podrán afectarse también a su explotación en los términos del artículo 27.4 de la Ley 19/1994. Las materializaciones indirectas aquí analizadas proporcionan a las entidades sin fines lucrativos una ventaja adicional puesto

Ayudas de Finalidad Regional para el período 2007-2013 (aprobadas mediante Comunicación 206/C54/08). Para que proceda tal calificación, los elementos del inmovilizado material adquiridos han de ser nuevos, salvo en el caso de las empresas de reducida dimensión. Cuando se trate de elementos del inmovilizado inmaterial, han de consistir exclusivamente en la transferencia de tecnología (adquisición de derechos de uso de la propiedad industrial, intelectual, de concesiones administrativas y de los conocimientos técnicos no patentados o *Know-how*) en los términos definidos a estos efectos por el artículo 9 del Real Decreto 1758/2007. Se trata de una exigencia establecida en las citadas Directrices (párrafo 56).

que con arreglo al artículo 6 de la Ley 49/2002, los dividendos obtenidos de las mismas quedarán exentas del Impuesto de Sociedades.

En consonancia con la finalidad de la RIC, el legislador incorpora en el artículo 27.5 de la Ley 19/1994 la exigencia de que los activos en que se haya materializado la reserva se sitúen o sean recibidos en el archipiélago canario, sean utilizados en el mismo, y se afecten y resulten necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo a excepción, por lo que se refiere a esto último, de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en Canarias. El apartado octavo del citado precepto establece además que los mismos deberán permanecer en funcionamiento en la entidad adquirente durante cinco años como mínimo —a partir de su entrada en funcionamiento— sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión de su uso a terceros.

Para finalizar el análisis de este incentivo fiscal y su aplicación por parte de las ESFL y asociaciones de interés particular habrá de tenerse en cuenta el régimen de incompatibilidades entre los distintos instrumentos integrados en el REFC. En tal sentido ha de señalarse, en primer lugar, que tal como establece el artículo 27.12 de la Ley 19/1994, la RIC es incompatible con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, así como la deducción por inversiones en Canarias prevista en el artículo 94 de la Ley 20/1991 —beneficios fiscales que serán objeto de análisis en otro apartado del presente epígrafe—. Sin embargo, dado que la incompatibilidad se establece en términos tales que ambas categorías de beneficios no pueden recaer sobre los mismos bienes y por el mismo importe, entendemos que por el importe excedente del correspondiente al de la materialización, un mismo bien podrá acogerse a cualquiera de las deducciones aplicables con arreglo a aquella normativa¹⁹. En segundo lugar, y a falta de prohibición expresa, puede considerarse la RIC compatible con los beneficios derivados del régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales. En cuanto al instrumento fiscal ZEC, aunque no se contiene en la normativa aplicable declaración de incompatibilidad, la Dirección General de Tributos, en consulta vinculante n.º 1736/2010, de 28 de junio, ha considerado que las entidades ZEC sólo pueden aplicar la RIC en la parte de su base imponible que tribute al tipo general, siempre que se trate de beneficios derivados de una explotación

¹⁹ S. MIRANDA CALDERÍN, *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pp. 836 y ss. Se trata de un criterio que respecto a la compatibilidad entre la RIC y la deducción por inversiones en Canarias fue confirmado por la Dirección General de Tributos en Resoluciones como la de 2 de noviembre de 2006.

económica desarrollada en Canarias. Trasladando este criterio a las ESFL y asociaciones de interés particular, cuya base imponible tributa a los tipos reducidos del 10% y del 25% respectivamente, habrá de convenirse en que ambos incentivos fiscales serán para las mismas de utilización alternativa.

2. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular y el régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales*

El artículo 26 de la Ley 19/1994 establece a favor de los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades con domicilio fiscal o bien sucursal o establecimiento permanente en Canarias, una bonificación del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos derivados de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras. En este último caso la pesca de altura habrá de desembarcarse en los puertos canarios y manipularse o transformarse en el archipiélago. Aunque nada se especifica en la norma, entendemos que en el Impuesto de Sociedades la bonificación se aplica sobre la cuota íntegra con anterioridad al resto de las deducciones previstas en el régimen general y en el régimen especial de deducción por inversiones en Canarias, de acuerdo con lo establecido en el artículo 44 TRLIS. Como se ha adelantado en líneas precedentes, no se extrae del citado artículo 26 impedimento alguno para que la bonificación en la cuota íntegra se aplique conjuntamente con la reducción de la base imponible por Reserva para Inversiones en Canarias, compatibilidad que ha sido expresamente admitida tanto en la doctrina administrativa como en la de los tribunales de justicia²⁰. Ahora bien, dado que la bonificación debe aplicarse sobre la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de aquellas actividades, si se dota RIC, el montante de aquella bonificación se verá reducido como consecuencia de que una parte proporcional de los beneficios derivados de las actividades bonificadas no se han sometido a gravamen por integrarse en la RIC.

3. *La deducción por inversiones en Canarias*

El régimen especial de la deducción por inversiones diseñado en el mencionado artículo 94 de la Ley 20/1991 se traduce en el establecimiento de

²⁰ Así se interpretó por la Dirección General de Tributos en Resoluciones de 6 de noviembre de 1996 y de 18 de julio de 2000, tesis confirmada por STSJ de Canarias de 29 de junio de 2006.

un diferencial fiscal favorable en el gravamen de la renta de Sociedades aplicable a los sujetos pasivos con domicilio fiscal en Canarias o a sus establecimientos permanentes en dicho territorio, en relación con las inversiones realizadas y que permanezcan en el archipiélago. Tal diferencial se articula mediante la aplicación de porcentajes de deducción superiores a los que rigen en el resto del territorio nacional con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales así como de un límite máximo de deducción sobre la cuota resultante de minorar la íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y en su caso de las bonificaciones procedentes, superior también al establecido en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

El primer problema que se plantea en relación con el citado régimen es el relativo a la determinación de la normativa de referencia sobre la que se aplican los diferenciales porcentuales aludidos puesto que la misma no se contiene en el mencionado artículo 94, sino que el legislador de 1991 se remitía a la normativa vigente en aquel momento, esto es, el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre. Con posterioridad, la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 estableció que en el supuesto de supresión del régimen general de deducción por Inversiones de la Ley 61/1978, su aplicación futura en las islas Canarias continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente. Los problemas interpretativos surgidos en torno a la determinación de la normativa de base sobre la que se aplican los superiores porcentajes de deducción, surgidos por la entrada en vigor de la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sociedades fueron finalmente resueltos en el sentido de que tras la derogación de la Ley 61/1978, el régimen sustitutorio equivalente venía constituido por las deducciones establecidas en el Capítulo IV (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) así como por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 que establece la deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material²¹, mejorada en este último caso por el propio artículo 94 citado, en cuanto extiende la deducción por inversiones del régimen general a la adquisición de elementos del activo fijo

²¹ En tal sentido se ha pronunciado el TEAC en Resoluciones de 29 de marzo de 2007, avalando la doctrina administrativa dictada en la materia. Véase también sobre este tema: C. CABRERA PADRÓN, «El régimen de deducción por inversiones en Canarias: una interpretación», *Revista Hacienda Canaria*, núm. 8, 2004, pp. 75 y ss.; J. M. HUERTA SOLER, «Comentario a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de marzo de 2007 sobre la deducción por inversiones en Canarias», *Revista Hacienda Canaria*, núm. 21, 2008, pp. 137 y ss.

usados que no hubieren disfrutado anteriormente de esta deducción en el resto del territorio nacional y que representen una evidente mejora tecnológica para la empresa. En efecto, la disposición derogatoria única, segundo párrafo de la mencionada ley mantiene la vigencia de los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991 así como de la Ley 19/1994 sobre modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Igual solución debe entenderse contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades.

La cuestión central que ha de plantearse en relación con el régimen especial de deducciones descrito y su aprovechamiento por parte de las ESFL y asociaciones de interés particular es la misma que para el resto de los potenciales beneficiarios, y no es otra que la de su permanencia en el tiempo como consecuencia de lo previsto en la disposición final segunda de la Ley 35/2006, por la que se introducen en el TRLIS, sendas disposiciones adicionales. Estas, paralelamente a una reducción progresiva del tipo de gravamen general operan una reducción paulatina de los porcentajes hasta la total extinción de la mayor parte de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el Capítulo IV de su Título VI, a excepción de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo, innovación tecnológica —cuya desaparición definitiva fue excluida en virtud de la modificación introducida por el artículo 92.4 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía sostenible en la disposición derogatoria dos de la citada Ley 35/2006— y por reinversión de beneficios extraordinarios. Para las restantes deducciones la mencionada disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, ordena su derogación en los períodos impositivos iniciados en 2011, 2012 o 2014, según los casos.

Ahora bien, tal como hemos tenido ocasión de razonar y analizar en detalle en otro estudio²², consideramos que el anterior plan extintivo diseñado con carácter general por el legislador en los términos expuestos no es aplicable de forma automática en Canarias. Por el contrario, entendemos que el régimen especial de deducción por inversiones en Canarias previsto en el artículo 94 de la Ley 20/1991 supone, en primer lugar, la continuidad de la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material previsto en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, de 27 de

²² Nos referimos al trabajo titulado *Algunas especialidades en la fiscalidad de la inversión empresarial en España: El Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, elaborado con motivo de la ponencia presentada en el Congreso Internacional *La fiscalidad empresarial en Europa. Propuestas para mejorar la competitividad* y que lleva por título «La inversión empresarial en España: Algunas peculiaridades territoriales», Granada, febrero de 2012, de próxima publicación.

diciembre, cifrado en un 25% del importe de las inversiones, aplicable igualmente, como hemos señalado, a las inversiones en elementos del activo fijo usados que no hubieran gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional y que supongan una evidente mejora tecnológica para la empresa. En segundo lugar dicho régimen especial comporta también el mantenimiento en Canarias de la totalidad de las deducciones reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, si bien que minoradas en su montante como consecuencia de que el diferencial porcentual se añade a los porcentajes de deducción decrecientes conforme a la cadencia extintiva indicada en la disposición adicional décima 2 del TRLIS. Esta situación determinará que llegada la fecha de su extinción en el régimen general, la deducción por inversiones en Canarias integrante del régimen sustitutivo deberá seguir aplicándose al 25%. Tal es la tesis que sostenemos sobre la base de la interpretación conjunta de las disposiciones derogatorias primera y segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, pues si la segunda, como hemos dicho, ordena la extinción de las mencionadas deducciones, la primera mantiene, en su apartado segundo, la vigencia del artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio y la Ley 19/1994, de 6 de julio. No otra cosa cabe concluir analizada la cuestión desde la perspectiva constitucional, pues una interpretación que postulase la desaparición, por esta vía, de la deducción por inversiones en Canarias supondría vaciar de contenido el citado artículo 94 de la Ley 20/1991 a la par que la derogación de la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, dado que desaparecería el régimen sustitutorio equivalente establecido por la misma como garantía de continuidad del sistema previsto en el mencionado artículo 94. Una medida de tal alcance significaría una modificación del régimen económico fiscal canario que exigiría la evacuación de informe previo por parte de la Comunidad Autónoma Canaria en cumplimiento de lo previsto en la disposición adicional tercera de la Constitución, trámite que no ha tenido lugar y cuya ausencia viciaría de inconstitucionalidad tal solución legislativa. De aceptarse la tesis que sostenemos sobre la permanencia en Canarias de las deducciones para incentivar determinadas actividades en los términos que han quedado expuestos, estaríamos ante una ventaja adicional a la que podrían acogerse las ESFL y asociaciones de interés particular establecidas en el archipiélago. Todo lo afirmado debe entenderse teniendo en cuenta los límites que la propia normativa del Impuesto de Sociedades establece en relación con las entidades objeto de estudio, como es el caso de los menores porcentajes de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios previstos en el artículo 42.1 TRLIS para las que tributan al 25% y al 10%.

IV. Los incentivos fiscales del REFC en la imposición indirecta

Se analizan en el presente epígrafe los beneficios fiscales establecidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados regulado por el RDLeg 1/1993, de 4 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del impuesto (en adelante, TRLITPAJD), así como del Impuesto General Indirecto Canario, regulado en la Ley 20/1991 (en adelante, IGIC). Por lo que se refiere al primero de ellos, el análisis sobre su aplicación a las fundaciones y asociaciones reviste interés cuando no sea de aplicación la exención total subjetiva prevista en el artículo 45.I.A).b) de su Texto Refundido, lo que ocurre cuando las fundaciones y asociaciones no cumplen los requisitos o cumpliéndolos no optan por el régimen especial previsto en la Ley 49/2002 a la que remite el citado Texto Refundido. En cuanto al Impuesto General Indirecto Canario, a los incentivos previstos en el artículo 25 citado habrá que añadir las especialidades que el propio impuesto presenta frente al régimen que en relación con las entidades estudiadas se contiene en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Al examen de tales particularidades se dedican los próximos apartados.

1. *La exención en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

Se trata de una exención que el artículo 25.1 de la Ley 19/1994 establece a favor de los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades que tengan su domicilio fiscal en Canarias y de aquéllos que no teniendo su domicilio fiscal en Canarias operen en dicho territorio mediante establecimiento permanente, siempre que el rendimiento del impuesto se considere producido en Canarias. El incentivo fiscal se establece en las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y en la de Operaciones Societarias. En la primera de ellas, que es la que interesa desde el punto de vista de las entidades objeto del presente estudio, se contempla la exención del impuesto por la adquisición de bienes de inversión y de elementos del inmovilizado inmaterial (adquisición del derecho de uso de la propiedad industrial o intelectual, de conocimientos no patentados y concesiones administrativas). La ventaja adicional que representa este incentivo se manifiesta al analizar el juego de relaciones que tiene lugar entre este impuesto y el Impuesto sobre el Valor Añadido (regulado por Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en adelante LIVA) o, en Canarias, el IGIC. Con carácter general, quedarán sujetas a esta modalidad del ITP las entregas de bienes inmuebles realizadas por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial cuando resulten exentas del IVA —o

del IGIC— (art. 7.5 TRLITPAJD) aunque el sujeto pasivo de estos últimos puede renunciar a la exención si el adquirente tiene derecho a la deducción total del impuesto soportado en los términos previstos en el artículo 20.2 LIVA y en el artículo 50 cinco de la Ley 4/2012, de 25 de junio. Pues bien, mientras que en el régimen general del IVA, la inexistencia del derecho a la deducción total de las cuotas impide que el transmitente pueda renunciar a la exención en este impuesto, quedando entonces sujeto el adquirente al pago del ITPAJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la exención establecida en el régimen especial de incentivos a la inversión plasmada en el artículo 25.1 de la Ley 19/1994 determina, en tal circunstancia, que quede exenta la entidad adquirente del pago del ITPAJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas siempre que la adquisición de suelo cumpla con todos los requisitos allí exigidos.

El reconocimiento de la exención se condiciona a la concurrencia de una serie de requisitos, como son: 1) Los bienes de inversión han de ser nuevos, salvo que la entidad adquirente tenga la consideración de empresa de reducida dimensión; 2) La inversión debe entrar en funcionamiento en el plazo de tres meses a contar desde la fecha de adquisición o importación; 3) Los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, ser utilizados en su territorio y estar afectos y ser necesarios para el desarrollo de actividades económicas de la entidad; 4) Los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial deberán permanecer en funcionamiento en la misma entidad adquirente, importadora o cesionaria, durante cinco años como mínimo sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso en los términos previstos en el artículo 25.4.e) de la Ley 19/1994.

2. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular en el Impuesto General Indirecto Canario*

Se trata de determinar ahora si la sujeción al Impuesto General Indirecto comporta para las entidades que venimos estudiando ventajas superiores a las contempladas en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido. Según el artículo 4.1 y 2 de la Ley 20/1991 reguladora del impuesto: «*Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.*

2. *Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.*

3. *La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular».*

En primer término ha de señalarse que, tal como ocurre en el IVA, las fundaciones y demás entidades sin fines lucrativos, en la medida en que no son sociedades mercantiles, no quedan como tales sujetas al IGIC. Ahora bien, es la interpretación conjunta de los artículos 4 y 5 de la Ley 20/1991 lo que permite delimitar realmente el ámbito de la sujeción al impuesto. De acuerdo con los citados preceptos puede afirmarse que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las ESFL en general quedarán sujetas al IGIC si pueden calificarse como actividades empresariales de acuerdo con su normativa. A los efectos del impuesto son actividades empresariales y profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, según el artículo 5.1. Por otro lado, conforme al artículo 5.2.1.º quedan excluidos de la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito. De lo anterior se desprende lo siguiente: 1) Las ESFL que se dediquen exclusivamente a la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito en Canarias quedan excluidas del ámbito de aplicación del IGIC; 2) Por contra, las ESFL que desarrollen actividades económicas mediante contraprestación, quedarán sujetas al impuesto; 3) En todo caso, tendrán la condición de empresarios y quedarán sujetas al IGIC aunque no medie contraprestación: a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, es decir, los arrendamientos y b) La urbanización de terrenos y la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente (art. 5.4 de la Ley 20/1991); 4) Las ESFL podrán desarrollar simultáneamente actividades sujetas y no sujetas cuando desarrollen las actividades propias de su objeto social —a título gratuito— junto con actividades empresariales propiamente dichas, es decir, mediante contraprestación. Como ha señalado Gil del Campo en relación con el IVA, pero con validez para el IGIC, ello implica aceptar que en las ESFL existe un patrimonio particular separado del patrimonio afecto a la actividad económica desarrollada²³. Es en relación con este último supuesto

²³ M. GIL DEL CAMPO, *Fiscalidad de Fundaciones, asociaciones y del Mecenazgo*, 2.ª ed., CISS, Valencia, 2005, p. 485.

donde cabe identificar una primera diferencia entre el régimen aplicable en el IVA y en el IGIC, relacionada con el tratamiento del autoconsumo externo de bienes y servicios en uno y otro impuesto. Según el artículo 9 LIVA, se asimilan a las entregas de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación: a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o a su consumo particular y b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo. En cambio el artículo 9 de la Ley 20/1991 declara expresamente la no sujeción de las siguientes operaciones: a) Las transferencias de bienes o derechos del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo a su patrimonio personal o a su consumo particular; b) La aplicación, total o parcial, al uso particular del sujeto pasivo de bienes afectos a sus actividades empresariales o profesionales y c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación salvo los supuestos de vinculación previstos en el artículo 23.3.º de dicha Ley. De ello se desprende que en el IGIC, a diferencia de lo que ocurre en el IVA, no quedan gravadas las operaciones empresariales o profesionales gratuitas, salvo los supuestos de vinculación²⁴.

Las exenciones del IGIC —reguladas actualmente en el artículo 50 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales aplicables a las ESFL— no presentan variantes respecto de las reconocidas en la Ley 37/1992 reguladora del IVA. Así, quedan exentas las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, la prestación de una serie de servicios de asistencia social enumerados en la norma, las prestaciones de servicios relacionados con bibliotecas, visitas a museos, representaciones teatrales, organización de exposiciones etc. siempre que, en todos los casos, sean prestadas por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social. Este concepto viene definido en el apartado Dos del artículo mencionado²⁵ en los mismos términos que la normativa del IVA, configurándose los mismos

²⁴ En tal sentido, las Resoluciones de la Dirección General de Tributos n.º 1.206 de 4 de julio de 2008 y n.º 1.293 de 10 de julio de 2009, entre otras.

²⁵ Estos son: 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza; 2.º Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta, y 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. En todo caso las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar a la Administración Tributaria Canaria el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

con características similares a las exigidas por la Ley 49/2002 para el reconocimiento como tales de las Entidades sin Fines Lucrativos. Todas ellas son exenciones limitadas, es decir, impiden al sujeto pasivo del impuesto repercutir en el adquirente las cuotas soportadas en sus adquisiciones, lo cual supone que al no poder deducirse las cuotas del IGIC soportadas en dichas adquisiciones, incrementan el coste del servicio prestado o del bien entregado. Llama por ello la atención que el legislador condicione su aplicación a la solicitud, por parte de tales entidades, del reconocimiento de su condición de establecimientos de carácter social. Y es que el requisito de la solicitud sólo podría constituir un incentivo si la exención tuviera carácter pleno —o, en el caso del IGIC, se gravaran tales operaciones al tipo de gravamen 0—, permitiendo así la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones. Tal solución sería, a nuestro juicio, más coherente con la función social que cumplen tales entidades.

Junto a las anteriores, ha de tenerse en cuenta que resultará de aplicación a las entidades que venimos examinando la exención contemplada en el artículo 25 de la Ley 19/1994 aplicable también a las entidades sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades que tengan su domicilio fiscal en Canarias o que no teniendo su domicilio fiscal en dicho territorio operen en él mediante establecimiento permanente. De acuerdo con el apartado segundo del precepto citado, las ESFL están exentas por las adquisiciones o importaciones de bienes de inversión y por las prestaciones de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial —adquisición del derecho de uso de propiedad industrial o intelectual, de conocimientos no patentados y concesiones administrativas cuando actúen como cesionarias—, aunque en este último caso la exención se limita, con carácter general, al 50%. A los efectos de dicha exención, el legislador asimila al concepto de entregas de bienes de inversión las ejecuciones de obras que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la entidad adquirente. Esta exención se condiciona a que la entidad adquirente o cesionaria no tenga derecho, en el año de la adquisición, importación o prestación del servicio, a la deducción total, del 100%, de las cuotas soportadas del IGIC, pues en otro caso estaríamos ante un gasto no subvencionable incompatible con ayuda de Estado alguna. Se trata, además de una exención plena, dado que los sujetos pasivos del IGIC que efectúen la entrega, importación o prestación del servicio exento por aplicación de lo previsto en este régimen, tendrán derecho a deducir las cuotas del Impuesto soportadas por su parte en las adquisiciones, importaciones de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen en la realización de aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios. Sólo así se garantiza que la adquisición de tales bienes de inversión

o las prestaciones de servicios no represente un mayor coste de adquisición para el adquirente como consecuencia de la repercusión, vía precios, del importe de las cuotas no repercutibles legalmente por parte del transmitente de los mismos. Esto último no será de aplicación y la exención tendrá el carácter de limitada cuando a la entrega o prestación de servicios le sea de aplicación otra exención del Impuesto que no genere derecho a deducir, como ocurriría, por ejemplo, cuando el sujeto pasivo del IGIC que efectúa la entrega del bien de inversión —calificada como inversión inicial para el adquirente— es un comerciante minorista. El reconocimiento de esta exención se condiciona a la concurrencia de los mismos requisitos exigidos para la aplicación de la exención del ITPAJD e indicados en el apartado anterior.

La aplicación del IGIC en las operaciones realizadas por las ESFL sujetas y no exentas supondrá, por lo demás, la aplicación de los tipos de gravamen inferiores previstos en los artículos 51 y siguientes de la Ley 4/2012 antes citada que contempla un tipo de gravamen general del 7% frente al general del 21% en el IVA así como de una serie de tipos impositivos reducidos. Estos van desde el tipo de gravamen 0 —entre otras por entregas de bienes y prestaciones de servicios destinados a la producción industrial de agua o entregas de los productos grabados por medios magnéticos u ópticos de utilización educativa o cultural que reglamentariamente se determinen, siempre que sean entregados o importados por establecimientos declarados de utilidad pública, de carácter educativo o cultural— o el tipo del 3%, para determinadas entregas de bienes —como los derivados de determinadas industrias y actividades—, y para prestaciones de servicios, tales como los de teleasistencia, ayuda a domicilio, centros de día y de noche y atención residencial. Por lo que se refiere al tipo de gravamen 0 ha de tenerse en cuenta que se equiparan a las exenciones plenas, dado que permiten la deducción del 100% de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a la realización de las operaciones a las que resulte de aplicación, lo cual representa una ventaja adicional para las ESFL que realizan tales entregas o prestaciones de servicios. En cuanto a los demás tipos de gravamen reducidos, constituirán una ventaja en la medida en que permite reducir los costes de adquisición de las ESFL cuando tales adquisiciones se destinen a la realización de las operaciones exentas que hemos señalado anteriormente, reduciéndose así el impacto negativo de aquellas exenciones limitadas.

V. Las entidades sin fines lucrativos y la Zona Especial Canaria

La Zona Especial Canaria es el más novedoso instrumento fiscal de los que integran el REFC que a nuestro juicio también puede ser aplicado a las

fundaciones y asociaciones por las actividades económicas que desarrollen y los demás presupuestos impositivos en que incurran, cuando reúnan las condiciones para ser inscritas como entidades ZEC. Dicho instrumento incluye un conjunto de incentivos fiscales aplicables a las entidades que obtengan rendimientos o desarrollen explotaciones económicas sujetas y no exentas del Impuesto de Sociedades y suponen condiciones más beneficiosas que las derivadas de los tipos de gravamen reducidos previstos con carácter general en el TRLIS. Comprende asimismo exenciones del ITPAJD y del IGIC no condicionadas a los requisitos que en relación con las exenciones de ambos impuestos anteriormente examinadas se exigen a las entidades sin fines lucrativos. El catálogo de beneficios se cierra con el tratamiento más beneficioso en materia de tributos locales aplicables a las entidades ZEC. A ello nos referiremos con más detalle en las próximas líneas.

1. Régimen jurídico de la Zona Especial Canaria (ZEC)

La Zona Especial Canaria (en adelante ZEC) constituye una zona de baja tributación cuyo régimen jurídico se contiene en los artículos 28 a 71 de la Ley 19/1994. El análisis de los resultados sobre inversión y empleo reflejados en la Memoria del Consorcio de la ZEC han constatado su valor como un instrumento muy cualificado al servicio del desarrollo económico del archipiélago y de la diversificación de su economía, con un elevado impacto en el tejido empresarial canario y un funcionamiento muy satisfactorio a pesar de la crisis económica de los últimos años²⁶. El régimen de la ZEC comporta la aplicación de un diferencial fiscal favorable en materia de imposición fiscal directa e indirecta cuya finalidad es promover el desarrollo económico y social del archipiélago a través de la diversificación de su estructura productiva, como precisa el artículo 28 de la Ley 19/1994. Su vigencia se prolongará hasta el 31 de diciembre de 2019, prorrogable previa autorización de la Comisión Europea. El ámbito geográfico de la ZEC se extiende a todo el territorio de las islas Canarias, salvo en el caso de las empresas que se dediquen a la pro-

²⁶ En dicha Memoria se señala que, ello no obstante, es necesario potenciar la capacidad de la ZEC para influir sobre el volumen agregado de la economía canaria mediante una serie de cambios normativos relevantes. Véase la Memoria de la ZEC correspondiente al ejercicio 2010 del Consorcio de la Zona Especial Canaria, http://www.zec.org/media/Memoria_de_la_ZEC_2010.pdf, pp. 50 y ss. En el examen del régimen de la Zona Especial Canaria y sus perspectivas de futuro constituye una herramienta de trabajo imprescindible el informe que lleva por título «La Zona Especial Canaria del futuro: balance y propuestas de reforma» elaborado a instancias de la Presidencia del Consorcio de la ZEC por un grupo de trabajo multidisciplinar integrado por: J. A. RODRÍGUEZ MARTÍN; J. RUIZ-HUERTA CARBONELL; V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, y M. KESSOMAL, y presentado el mes de enero de 2012.

ducción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías, que deberán localizarse en áreas geográficas concretas y delimitadas en su extensión dentro de aquel ámbito territorial. En cuanto a los beneficiarios, pueden acogerse a este incentivo fiscal las personas jurídicas de nueva creación que sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC por cumplir una serie de requisitos previstos en el artículo 31. Estos son:

—Tener su domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC. Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 6.2 de la Ley de Fundaciones, así como el artículo 9 de la Ley Orgánica del Derecho de Asociación en cuanto al domicilio de las mismas, habrá de concluirse que para aquéllas que estatutariamente lo hayan establecido en el lugar de la sede de su Patronato o —en el caso de las asociaciones— en el lugar de la sede de su órgano de representación, será necesario, para acogerse al régimen ZEC, tener además en el ámbito geográfico de la Zona Especial, la sede de dirección efectiva. A falta de mayor precisión en la Ley 19/1994 sobre lo que haya de entenderse por tal, consideramos de aplicación el artículo 8 del TRLIS, de modo que para poder constituirse como entidad ZEC, la fundación o la Asociación deberá centralizar en dicha Zona la dirección y control del conjunto de sus actividades. Ello sin perjuicio de la posibilidad de operar dentro y fuera de la ZEC, por no ser de aplicación el principio de estanciedad subjetiva.

—Al menos uno de sus administradores debe residir en las Islas Canarias.

— Constituir su objeto social la realización en el ámbito geográfico de la ZEC de las actividades económicas incluidas en el Anexo de la Ley (industria de material y equipo eléctrico, electrónico y óptico; industria del reciclaje; generación de energías renovables; actividades informáticas; servicios relacionados con la explotación de recursos naturales y eliminación de residuos y servicios relacionados con la investigación y desarrollo, entre otras).

— Realizar en los dos primeros años desde su autorización inversiones consistentes en adquisiciones de elementos del activo fijo material o inmaterial nuevos o usados, que estén situados o sean recibidos en el ámbito geográfico ZEC, que habrán de ser utilizados en dicho ámbito y ser necesarios para el desarrollo de las actividades económicas efectuadas por el contribuyente en el mismo. Las inversiones deberán realizarse por un importe que varía en función de las islas donde se realicen.

— Habrán de crearse puestos de trabajo en el ámbito geográfico ZEC dentro de los seis meses siguientes a su autorización en un número de empleos variable según las islas.

Las entidades sin fines lucrativos que reuniendo los requisitos anteriormente enumerados soliciten la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, en los términos regulados en el citado artículo 31, podrán acogerse al régimen fiscal previsto para dichas entidades.

2. *Incentivos fiscales de la ZEC*

En el Impuesto de Sociedades, el artículo 43 y siguientes de la Ley 19/1994 establece un tipo de gravamen reducido del 4% aplicable a la parte de la base imponible correspondiente a operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la ZEC. La porción de base imponible, calculada por aplicación de las reglas previstas en el artículo 44 no es necesariamente la que resulta gravada al tipo reducido indicado, ya que la regla tercera del precepto mencionado establece, dentro de la porción de la base imponible correspondiente a las citadas operaciones, límites a la aplicación del tipo reducido que varían en función de la actividad económica desarrollada por la entidad ZEC y los puestos de trabajo netos creados. Del cuadro contenido en la citada regla se extrae que el importe de la base imponible correspondiente a operaciones realizadas en la ZEC sobre la que puede aplicarse el porcentaje reducido es mayor cuando la entidad ZEC desarrolla actividades industriales que cuando se trata de actividades de servicios.

En cuanto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 46 de la Ley 19/1994 contempla exenciones en las tres modalidades del impuesto. Centrándonos en lo que interesa en el presente trabajo, ha de señalarse que están exentas las adquisiciones de bienes y derechos que se destinen por la entidad ZEC al desarrollo de su actividad siempre que los mismos estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en el ámbito geográfico de la ZEC. La exención se aplica también a los actos jurídicos documentados vinculados a las operaciones realizadas por las entidades ZEC en su ámbito geográfico a excepción de las letras de cambio, los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro y las escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31 del Texto Refundido del impuesto.

Respecto al Impuesto General Indirecto Canario el artículo 47 de la Ley 19/1994 declara exentas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por entidades ZEC a otras entidades ZEC. Se trata de exenciones de las llamadas plenas, porque la entidad ZEC transmitente tiene derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios recibidos por dichas entida-

des, o de la carga impositiva implícita en los mismos, así como de las cuotas satisfechas a la Hacienda Pública en la medida en que los correspondientes bienes y servicios se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las operaciones mencionadas. La exención se aplica igualmente a las importaciones de bienes realizadas por las entidades ZEC. Aunque no se contiene una mención expresa en tal sentido, la interpretación del citado artículo 47 en relación con la finalidad del incentivo fiscal induce a considerar que las exenciones sólo son aplicables cuando las entregas de bienes, prestaciones de servicios o importaciones están directamente relacionadas con las actividades autorizadas.

También se recoge un régimen especial en el ámbito de los tributos locales, pues el artículo 48 de la Ley 19/1994 contempla la posibilidad de que para las actividades cuyo ámbito geográfico ZEC es más restringido que el territorio de las Islas Canarias, El Consorcio de la ZEC pueda celebrar conciertos fiscales al objeto de determinar una cifra global de tributación que podrá ser inferior a la suma de todos los impuestos de pago único o periódico, tasas y contribuciones especiales devengadas a cargo de las entidades ZEC en cada ejercicio económico. Para el resto de las actividades, el concierto fiscal previsto se circunscribe exclusivamente a los impuestos.

Finalmente en cuanto el régimen de incompatibilidades entre los distintos incentivos fiscales del REF ha de tenerse en cuenta el artículo 42.2 de la Ley 19/1994, según el cual los beneficios fiscales de la ZEC se pueden simultanear con otras ayudas a la inversión y a la creación de empleo dentro de los límites y con las condiciones establecidas en la normativa comunitaria. Tal normativa es la contenida en la Decisión de la Comisión por la que se autorizó la Ayuda Estatal 708/98 en la que tiene su origen el Real Decreto-Ley 2/2000, normativa que regula la ZEC en su actual configuración y en la que se dispone expresamente la incompatibilidad de este incentivo con el resto de los incentivos REFC. De acuerdo con ello, y en lo relativo al Impuesto de Sociedades, las entidades ZEC, no pueden compatibilizar la aplicación del tipo reducido del 4% con el incentivo fiscal de la RIC. Ahora bien, a nuestro juicio, ningún obstáculo cabe oponer a que se dote la RIC con la parte de la base imponible que no se corresponda con operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la ZEC, así como la procedente de actividades no autorizadas y también, cabe añadir, las que procediendo de unas y otras excedan del límite de la base imponible objeto de imposición reducida a que se refiere la regla Tercera del artículo 44 citado²⁷.

²⁷ Así lo hemos sostenido partiendo de la interpretación de artículo 42.2 de la Ley 20/1991 en sus propios términos, que en realidad conecta la incompatibilidad con el bene-

Tampoco será compatible la aplicación de ese tipo reducido con la deducción en la cuota de este impuesto prevista por el artículo 26 de la Ley 20/1991 relativo al régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales. Por lo que se refiere a las deducciones para incentivar la realización de algunas actividades previstas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS así como a las Deducciones por Inversiones en Canarias, entendemos que su compatibilidad con el régimen de las entidades ZEC deriva de su no consideración de Ayudas de Estado a las que resulte de aplicación la limitación contenida en el citado artículo 42.2 interpretado de acuerdo con la normativa comunitaria²⁸. En cuanto a los incentivos en materia de imposición indirecta, la incompatibilidad entre los incentivos a la inversión regulados en el artículo 25 de la Ley 19/1994 y los previstos en los artículos 46 y 47 de la misma Ley no plantea, en principio problemas, porque el ámbito objetivo de la exención en los impuestos sobre los que recae —ITPAJD e IGIC— es más amplio en el régimen fiscal de la ZEC.

ficio fiscal de la ZEC. Teniendo en cuenta que dicho beneficio se traduce en la aplicación de un tipo reducido a una porción concreta de la base imponible, no hay obstáculo para que pueda dotarse la RIC con el resto de la base imponible. También se adapta plenamente a la finalidad del régimen de la ZEC, que de este modo propiciaría no sólo la localización de las empresas sino la de los beneficios por ellas generados mediante su reinversión (*Algunas especialidades en la fiscalidad de la inversión empresarial en España: El Régimen Económico y Fiscal de Canarias...*, ob. cit.).

²⁸ Como hemos sostenido en otra ocasión (*Algunas especialidades en la fiscalidad de la inversión empresarial en España: El Régimen Económico y Fiscal de Canaria*, ob. cit.) aunque las medidas contempladas en el mencionado artículo 94, consistentes en la aplicación de un diferencial favorable en relación con el importe de las deducciones aplicables en todo el territorio estatal —de régimen común— pudiera ser considerada como una medida selectiva, sin embargo, y tal como ha declarado el TJUE en Sentencia de 6 de septiembre de 2006 «*el concepto de ayuda de Estado —ex artículo 107.1 TFUE— no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son a priori selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscribe*». Se resuelve por ello que una medida por la que se establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal (apartado 81 de la citada sentencia). Teniendo en cuenta lo anterior, consideramos que el carácter ciertamente selectivo de la medida fiscal prevista en el artículo 94 no permite calificarla por ello como una ayuda de Estado porque puede demostrarse que tal medida se inscribe en un régimen fiscal especial que forma parte de la naturaleza y estructura general del sistema fiscal español; sistema que no puede concebirse sin la conjugación de los principios generales de la imposición previstos en el artículo 31 de la CE con el respeto y el reconocimiento constitucional del particular régimen económico y fiscal de Canarias consagrado en la disposición adicional tercera del texto constitucional y en el Estatuto de Autonomía de Canarias.

VI. Conclusiones

La necesaria promoción por parte de los poderes públicos de las entidades sin fines lucrativos a través de las cuales la sociedad civil se implica en la realización de fines de interés general y del bien común justifica la articulación de un conjunto de medidas entre las que ocupan un lugar muy destacado las de carácter fiscal. Ello no obstante, en las modificaciones anunciadas de la normativa vigente sobre la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos, debería quedar garantizado que dicha implicación no se construya en detrimento de la responsabilidad de los poderes públicos en la satisfacción de los intereses generales, pues a ellos corresponde en primer lugar, por imperativo constitucional, su promoción. Tal constatación exige, especialmente en las actuales circunstancias económicas, un manejo muy meditado de los incentivos fiscales a aplicar dadas las consecuencias de toda índole que pueden derivarse de un eventual desequilibrio en la construcción de dicho régimen y particularmente, por lo que aquí interesa, la menor recaudación de recursos públicos en que puede traducirse. En todo caso, debe garantizarse el tratamiento diferenciado de situaciones no comparables, lo que justifica la adopción de medidas de consolidación y mejora del tratamiento fiscal diferenciado de las Fundaciones y Asociaciones establecidas en Canarias al amparo del REFC de cara a la nueva configuración del mismo para el período 2014-2020. Así lo aconseja, a nuestro juicio, el relevante papel que las fundaciones y asociaciones, dada su naturaleza no lucrativa, pueden desempeñar en la realización del objetivo de desarrollo económico y social que constituye el fundamento último del REFC mediante su implicación en la realización de actividades económicas sin beneficio inmediato pero con un fuerte potencial en materia de creación de empleo y cambio de modelo productivo en las Islas.

Bibliografía

- CABRERA PADRÓN, C., «El régimen de deducción por inversiones en Canarias: una interpretación», *Revista Hacienda Canaria*, núm. 8, 2004.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., y YANES HERRERO, A., «Análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución», *Rumbos*, núm. 3 y 4, 1981.
- CENTRO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS TOMILLO (Fundación Tomillo): *Cuantificación de los costes de la ultraperiferia en Canarias. Resumen Ejecutivo*, septiembre 2010.
- GÉNOVA GALVÁN, A., «El Régimen Económico-Fiscal Canario ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la Disposición Adicional tercera», *Revista de Estudios de la Vida Local*, núm. 219.

- GIL DEL CAMPO, M., *Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo*, 2.^a ed., CISS, Valencia, 2005.
- HERRERO MALLOL, C., *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2003.
- HUERTA SOLER, J. M., «Comentario a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de marzo de 2007 sobre la deducción por inversiones en Canarias», *Revista Hacienda Canaria*, núm. 21, 2008.
- MUÑOZ MACHADO, S., CRUZ AMORÓS, M., y DE LORENZO GARCÍA, R. (dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Fundación ONCE-Iustel, Madrid, 2005.
- MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Madrid, 2007.
- MARTÍN CÁCERES, A. F., «La protección constitucional del Régimen Económico-Fiscal Canario», *REDF*, núm. 59, 1988.
- «Algunas especialidades en la fiscalidad de la inversión empresarial en España: El Régimen Económico y Fiscal de Canarias», Congreso Internacional *La fiscalidad empresarial en Europa. Propuestas para mejorar la competitividad* y que lleva por título Granada, febrero de 2012 (en prensa).
- MAURICIO SUBIRANA, S., *La franquicia sobre el Consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., «Introducción al análisis jurídico de la Hacienda de la Comunidad Autónoma Canaria», en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. III, IEF, Madrid, 1984.
- MIRANDA CALDERÍN, S., *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.
- MONTESINOS OLTRA, S., *Los requisitos del Régimen Tributario Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.
- OROZCO MUÑOZ, F., *El Régimen Especial de Canarias. Su conformación por el bloque de Constitucionalidad*, Cabildo de Tenerife-Marcial Pons, Madrid, 1987.