

EL DERECHO COMUNITARIO Y LA REGULACIÓN DE LAS ESPECIALIDADES FISCALES DE LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 27 DE LA LEY 19/1994

ESTHER GUIMERÁ ALFARAS

Doctora en Derecho

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

- I. Consideraciones previas.
- II. La inclusión de las especialidades fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF) en el marco comunitario y su concreción en el Derecho interno.
 1. Introducción
 2. Decisión de la Comisión Europea de 16 de diciembre de 1997 relativa al Régimen Económico y Fiscal de las islas Canarias (Decisión REF 1997)
 - A) Criterios generales
 - B) Evaluación en particular, medida a medida
 3. Modificaciones en el régimen previsto para las especialidades del REF – artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994- en el periodo 2000-2006
 - A) El régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales (artículo 26)
 - B) Modificación del régimen de ayudas al funcionamiento del artículo 27 (artículo 27.4.b))
 - C) Modificación del régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales (artículo 26) y del régimen de ayudas a la inversión del artículo 27 (artículo 27.4.a) y 27.4.c))

- III. La renovación de las especialidades del REF en el periodo de programación 2007-2013 y su concreción en el Derecho interno.
 - 1. Introducción
 - 2. Decisión de la Comisión Europea de 20 de diciembre de 2006 relativa al Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Decisión REF 2006)
 - A) Criterios generales
 - B) Evaluación en particular, medida a medida
 - 3. La concreción de las especialidades del REF en el Derecho interno para el periodo 2007-2013: la modificación de la Ley 19/1994 y su desarrollo reglamentario
 - A) El régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales (artículo 26)
 - B) Los incentivos a la inversión (artículo 25)
 - C) La Reserva para Inversiones en Canarias (artículo 27)
- IV. Conclusiones.

Resumen del contenido:

La razón de ser de este trabajo tiene mucho que ver con la influencia del Derecho comunitario, en general, en particular el de las regiones ultraperiféricas, en la regulación en los últimos años de algunas de las especialidades fiscales canarias de la Ley 19/1994.

Para determinar en qué medida el Derecho comunitario (en general, las disposiciones del Tratado y las disposiciones comunitarias que las desarrollan y, en particular, las Decisiones comunitarias que vienen a autorizar, modificar o prorrogar estas medidas de carácter fiscal) ha sido determinante en los últimos años en la regulación de algunas de las especialidades fiscales de nuestro Régimen Económico y Fiscal (REF), vamos a analizar su evolución, a propósito de su autorización o renovación, teniendo en cuenta, en cada caso, la problemática principal para su autorización y en qué medida la condición de región ultraperiférica de nuestro archipiélago ha sido relevante o, en su caso, decisiva, para obtener el visto bueno comunitario. Para ello, se va a seguir un orden cronológico en la evolución de cada una de las medidas estudiadas, con utilización de cuadros, que nos van a permitir tener una visión de conjunto y que consideramos pueden resultar de gran utilidad para cualquier investigador interesado en acercarse por primera vez al estudio de las especialidades fiscales del REF.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

En este artículo vamos a analizar la evolución, el recorrido y los diversos obstáculos que han tenido que superar algunas de las especialidades fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF) -contenidas en la Ley 19/1994- para conocer las razones que fundamentan su existencia y, de igual modo y de forma especial, la influencia que el Derecho comunitario tiene en su existencia misma y en su regulación. En particular:

- en el ámbito de la imposición indirecta, el artículo 25 que, bajo la rúbrica "incentivos a la inversión", establece exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC); y,

- en el ámbito de la imposición directa, el artículo 26, que regula el "Régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales" y, el artículo 27, que regula la "Reserva para Inversiones en Canarias".

Con ello pretendemos contribuir a una mejor comprensión de la evolución en la regulación de estas especialidades fiscales, cuyo ámbito territorial de aplicación se circunscribe al archipiélago canario, y que han sido calificadas como ayudas de Estado de finalidad regional, utilizando las normas sobre la competencia y, por tanto, van a estar sujetas al cumplimiento de las previsiones contenidas en el Derecho comunitario, de tal forma que su regulación positiva hoy vigente, su regulación pasada y sus posteriores modificaciones sólo va a poder entenderse a la luz del Derecho comunitario.

Antes de entrar en su estudio se incluye, a modo de esquemas, un histórico, ordenado cronológicamente, con las referencias a la normativa comunitaria e interna que ha ido regulando estas especialidades fiscales desde su creación hasta la fecha. Con este objeto, se han elaborado los Cuadros 1 a 5.

- En el Cuadro 1 se resaltan algunos datos de interés de las respectivas autorizaciones comunitarias de los incentivos del REF que se contienen en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994.

- En los Cuadros 2 y 3 se viene a desarrollar la información contenida en el Cuadro 1, en relación con la calificación, por parte de la Comisión Europea, de cada una de las medidas contenidas en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994. En particular, se incluyen los detalles de la calificación de cada una de las ayudas, en las

dos Decisiones que vinieron, por un lado, a autorizar por primera vez estos incentivos del REF (primera autorización)¹ y, por otro lado, a autorizar su renovación para el siguiente periodo de programación (autorización renovación)².

- En el Cuadro 4 se incluye la normativa comunitaria básica: por una parte, las Decisiones de la Comisión Europea que autorizan o modifican, en su caso, el régimen de las ayudas del REF de los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994 y, por otra parte, la normativa básica y de desarrollo necesaria para evaluar si las medidas resultan compatibles con el ordenamiento comunitario.

- Por último, en el Cuadro 5 se detalla cómo se ha ido concretando el régimen de ayudas del REF en el ordenamiento interno, desde la aprobación de la Ley 19/1994 hasta la fecha.

¹ Decisión de la Comisión Europea SG(98) D/669, de 16 de diciembre de 1997, notificada el 23 de enero de 1998, sobre la Ayuda de Estado nº N 144/A/96 sobre el Régimen de ayudas regionales a la inversión y el funcionamiento (modificación del REF – Régimen Económico y Fiscal de las Islas Canarias). En adelante, también, Decisión REF 1997.

² Decisión de la Comisión Europea C(2006) 6635 final, de 20 de diciembre de 2006, sobre la Ayuda estatal N 377/2006 sobre el Régimen Económico y Fiscal de Canarias - Artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/94. En adelante, también, Decisión REF 2006.

**CUADRO 1. RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS
ARTÍCULOS 25, 26 Y 27 DE LA LEY 19/1994
DETALLES DE LA AUTORIZACIÓN COMUNITARIA**

AUTORIZACIÓN	FECHA	OBJETO	CALIFICACIÓN	VIGENCIA
Decisión de la Comisión Europea SG(98) D/669, de 16 de diciembre de 1997, notificada el 23 de enero de 1998, sobre la Ayuda de Estado nº N 144/A/96 Régimen de ayudas regionales a la inversión y el funcionamiento (modificación del REF - Régimen Económico y Fiscal de las Islas Canarias).	16.12.1997	Autorización Régimen	Ayudas a la inversión (*)	Indefinida (art. 25)
				Autorizado hasta el 31.12.2005 (resto)
			Ayudas al funcionamiento (*)	Autorizado hasta el 31.12.2003 (todas)
Decisión de la Comisión Europea C(2003) 3369fin, de 1 de octubre de 2003, sobre la Ayuda estatal N 773/2002 Modificación del régimen económico y fiscal de las Islas Canarias (N144/A/96)- régimen especial de las sociedades productoras de bienes materiales.	1.10.2003	Modificación del artículo 26 para su prórroga hasta 31.12.2005 y la supresión del carácter degresivo de la ayuda	Ayudas al funcionamiento	Autorizado hasta el 31.12.2005
Decisión de la Comisión Europea C(2005) 220, de 26 de enero de 2005, sobre la Ayuda de Estado nº N 128/2004 Régimen económico y fiscal de Canarias. Prórroga del régimen de ayudas al funcionamiento con arreglo al artículo 27 de la Ley 19/94 (N 144/A/96).	26.1.2005	Modificación para prórroga artículo 27.4.b) - suscripción deuda pública (***)	Ayudas al funcionamiento	Autorizado hasta el 31.12.2006
Decisión de la Comisión Europea C(2005) 5295 final, de 21 de diciembre de 2005, sobre la Ayuda estatal N 84/2005 Régimen Económico y Fiscal de Canarias Prórroga de los artículos 26 y 27 de la Ley 19/94 (N 144/A/96)	21.12.2005	Modificación para prórroga artículo 26 y del artículo 27.4.a) y 27.4.c) hasta 31.12.2006	Ayudas al funcionamiento (****)	Autorizado hasta el 31.12.2006
Decisión de la Comisión Europea C(2006) 6635 final, de 20 de diciembre de 2006, sobre la Ayuda estatal N 377/2006 Régimen Económico y Fiscal de Canarias Artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/94.	20.12.2006	Autorización renovación arts. 25, 26 y 27 a partir de 1.1.2007	Ayudas a la inversión (**)	Autorizado hasta el 31.12.2013
			Ayudas al funcionamiento (**)	

Fuente: elaboración propia.

(*) Ver con más detalle la calificación de las ayudas en el Cuadro 2.

(**) Ver con más detalle la calificación de las ayudas en el Cuadro 3.

(***) Esta ayuda había vencido el 31.12.2003.

(****) Las ayudas de los artículos 27.4.a) y 27.4.c), que fueron calificadas como "ayudas a la inversión" en su autorización en 1997, en el momento de su prórroga, la Comisión concluye que no pueden considerarse como ayudas a la inversión inicial de acuerdo con puntos 4.4, 4.5 y 4.6 de las Directrices (98/C 74/06, modificadas por (2000/C 258/06). Vid. Apartado 19 de la Decisión. Téngase en cuenta que cuando se autorizó por primera vez el régimen de ayudas del REF (arts. 25, 26 y 27) todavía no se habían aprobado las Directrices sobre las Ayudas de Estado de finalidad regional (98/C 74/06).

**CUADRO 2. CALIFICACIÓN DE LAS AYUDAS REF
DE LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 27 DE LA LEY 19/1994
EN LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA
SG(98) D/669, DE 16 DE DICIEMBRE DE 1997**

REGULACIÓN	CALIFICACIÓN	MEDIDA	VIGENCIA
Art. 25 Incentivos a la inversión ¹	Ayudas a la inversión	Todas, excepto Operaciones Societarias (OS) que no guarden relación con inversiones	Indefinida
	Ayudas al funcionamiento	OS cuando no guarden relación con inversiones (100% al inicio y disminuye en un 50% en el periodo de 6 años)	Autorizado 6 años hasta finales 2003
Art. 26 Régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales ²	Ayudas al funcionamiento (*)	IS/IRPF (50% bonificación disminuye hasta 30% en el periodo de 6 años)	Autorizado 6 años hasta finales 2003
Art. 27 Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) ³	Ayudas a la inversión (**)	Art., 27.4.a) Inversiones iniciales (Adquisición de activos fijos)	Autorizado hasta finales 2005
		Art., 27.4.c) Materialización indirecta a través de entidades que realicen inversiones iniciales	
	Ayudas al funcionamiento (suscripción deuda pública)	Art., 27.4.b) Canalización de inversiones hacia infraestructuras o mejora y protección del medio ambiente en Canarias: Suscripción de Títulos valores de deuda pública (***)	Autorizado hasta finales 2003

Fuente: elaboración propia.

1. Este artículo establece determinadas exenciones en el ámbito de la imposición indirecta: en el ITPAJD (en la modalidad de TPO y OS) y en el IGIC.

2. Este incentivo consiste en una bonificación en la cuota en el IS (o del IRPF para los sujetos pasivos que determinen sus rendimientos por el método de estimación directa).

3. Este beneficio fiscal consiste en una reducción en la base imponible para los sujetos pasivos del IS por las cantidades que destinen de los beneficios no distribuidos a la RIC hasta un límite del 90%, y para los sujetos pasivos del IRPF que determinen su rendimiento por el método de estimación directa se establece como una deducción en la cuota que tendrá como límite del 80%.

(*) En la Decisión de la Comisión se distinguen también "Ayudas a la inversión del artículo 26" que, como más adelante se comentará, interpretamos como un error de la Comisión, ya que esta bonificación no se condiciona a la realización de ninguna inversión. (Vid. Decisión de la Comisión, pág. 3).

(**) En la Decisión de 21 de diciembre de 2005, que viene a prorrogar estas medidas hasta el 31.12.2006, la Comisión las califica como "ayudas al funcionamiento".

(***) No se establece para esta "ayuda al funcionamiento" su carácter "degresivo".

**CUADRO 3. CALIFICACIÓN DE LAS AYUDAS REF
DE LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 27 DE LA LEY 19/1994
EN LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA
C(2006) 6635 FINAL, DE 20 DE DICIEMBRE DE 2006**

REGULACIÓN	CALIFICACIÓN	MEDIDA	VIGENCIA
Artículo 25	Ayudas a la inversión	TPO 6,5% - 4% OS 1% IGIC 5% - 2%	Autorizado hasta el 31.12.2013
Artículo 26	Ayudas al funcionamiento	IS/IRPF 50% bonificación	
Artículo 27 (*)	Ayudas a la inversión	Art., 27.4.A. Inversiones iniciales (Adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material o inmaterial)	
		Art. 27.4.B. Creación de empleo relacionado con inversiones iniciales	
	Ayudas al funcionamiento	Art. 27.4.C. Adquisición de activos que no se consideren inversión inicial	
		Materialización indirecta a través de: Art. 27.4.D.1º entidades que realicen inversiones iniciales y creación de empleo Art. 27.4.D.2º entidades de la ZEC Art. 27.4.D.3º sociedades y fondos de capital riesgo y en fondos de inversión	
		Canalización de inversiones hacia infraestructuras o equipamientos de interés público en Canarias: Art. 27.4.D.4º Títulos valores de deuda pública Art. 27.4.D.5º Títulos valores emitidos por organismos públicos Art. 27.4 D. 6º Títulos valores emitidos por entidades una vez obtenida la concesión administrativa o título administrativo habilitante	

Fuente: elaboración propia.

(*) Vid. clasificación de inversiones aptas para materializar la RIC en M. Pérez Santana, "La Reserva para Inversiones en Canarias", en Hacienda canaria, nº 19 (2007), págs. 38-48.

**CUADRO 4. NORMATIVA COMUNITARIA
RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS
ARTÍCULOS 25, 26 Y 27 DE LA LEY 19/1994**

DECISIONES COMUNITARIAS RELATIVAS AL REF (de autorización o modificación)
<ul style="list-style-type: none"> • Decisión de la Comisión Europea SG(98) D/669, de 16 de diciembre de 1997, notificada el 23 de enero de 1998, sobre la Ayuda de Estado nº N 144/A/96 Régimen de ayudas regionales a la inversión y el funcionamiento (modificación del REF – Régimen Económico y Fiscal de las Islas Canarias). • Decisión de la Comisión Europea C(2003) 3369fin, de 1 de octubre de 2003, sobre la Ayuda estatal N 773/2002 Modificación del régimen económico y fiscal de las Islas Canarias (N144/A/96)- régimen especial de las sociedades productoras de bienes materiales. • Decisión de la Comisión Europea C(2005) 220, de 26 de enero de 2005, sobre la Ayuda de Estado nº N 128/2004. Régimen económico y fiscal de Canarias. Prórroga del régimen de ayudas al funcionamiento con arreglo al artículo 27 de la Ley 19/94 (N 144/A/96). • Decisión de la Comisión Europea C(2005) 5295 final, de 21 de diciembre de 2005, sobre la Ayuda estatal N 84/2005 Régimen Económico y Fiscal de Canarias Prórroga de los artículos 26 y 27 de la Ley 19/94 (N 144/A/96). • Decisión de la Comisión Europea C(2006) 6635 final, de 20 de diciembre de 2006, sobre la Ayuda estatal N 377/2006 Régimen Económico y Fiscal de Canarias - Artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/94.
NORMATIVA BÁSICA Y DE DESARROLLO (para la evaluación de las medidas del REF)
<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 87, apartado 1º Tratado CE (antiguo artículo 92 apartado 1º Tratado CEE). • Artículo 87, apartado 3, letras a) y c) del Tratado CE (antiguo artículo 92 apartado 3, letras a) y c)) Tratado CEE). • Artículo 88 apartado 3º Tratado CE. • Artículo 299.2 Tratado CE. • Comunicación de la Comisión sobre los regímenes de ayudas de finalidad regional, DO C 31, de 3.2.1979. • Comunicación de la Comisión sobre el método de aplicación de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 92 a las ayudas regionales, DO C 212, de 12.8.88. • Decisión de la Comisión de 26 de julio de 1995, relativa al Mapa de ayudas regionales aplicables en España 1996-1999. • Directrices sobre las Ayudas de Estado de finalidad regional (98/C 74/06), DO nº C 74, de 10.3.1998. • Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03), DO C 384, de 10.12.1998. • Decisión 103727, de 17 de mayo de 2000. Ayuda estatal N 773/1999 – España. Mapa de ayudas regionales 2000-2006. • Modificación de las Directrices sobre las Ayudas Estatales de finalidad regional (2000/C 258/06), DO nº 258, de 9.9.2000. • Directrices sobre las Ayudas de Estado de finalidad regional para el periodo 2007-2013 (2006/C 54/08)), DO nº C 54, de 4.3.2006. • Decisión de la Comisión C(2006) 6684 final, de 20 de diciembre de 2006. Ayuda estatal N 626/2006 – España. Mapa de ayudas regionales 2007-2013.

Fuente: elaboración propia.

**CUADRO 5. HISTÓRICO DE LA NORMATIVA BÁSICA INTERNA
RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS
ARTÍCULOS 25, 26 Y 27 DE LA LEY 19/1994**

NORMATIVA INTERNA
<ul style="list-style-type: none"> • Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias. • Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, de reforma parcial de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. • Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (modifica el artículo 25 de la Ley 19/1994). • Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (*). • Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (modifica el artículo 25 de la Ley 19/1994). • Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (modifica el artículo 25 de la Ley 19/1994). • Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (modifica los artículos 26 y 27 de la Ley 19/1994). • Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (modifica los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994). • Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias (modifica el artículo 27 de la Ley 19/1994). • Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio (*). • Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria. • Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (en relación con el artículo 27 de la Ley 19/1994).

Fuente: elaboración propia.

(*) Modificaciones para concretar en el derecho interno (Ley 19/1994) las respectivas autorizaciones comunitarias de los incentivos del REF (Decisiones de 16 de diciembre de 1997 y de 20 de diciembre de 2006).

II. LA INCLUSIÓN DE LAS ESPECIALIDADES FISCALES DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS (REF) EN EL MARCO COMUNITARIO Y SU CONCRECIÓN EN EL DERECHO INTERNO

1. INTRODUCCIÓN

Las medidas fiscales que se contienen en los artículos 25 (“incentivos a la inversión”); 26 (“Régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales”) y 27 (“Reserva para Inversiones en Canarias”) de **La Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias**, no fueron notificadas en su momento a la Comisión Europea³. Es por ello que en 1996, las autoridades españolas decidieron abrir un periodo de consultas con las autoridades comunitarias con el objeto de solventar los problemas que planteaban estas medidas y el proceso “oficial” de negociación se inicia, el 16 de febrero de 1996, con la notificación

a la Comisión Europea por parte de las autoridades españolas de estos incentivos fiscales, regulados en la Ley 19/1994⁴ y que va a concluir con la autorización comunitaria por **Decisión de la Comisión Europea SG(98) D/669, de 16 de diciembre de 1997, notificada el 23 de enero de 1998, sobre la Ayuda de Estado nº N 144/A/96 sobre el Régimen de ayudas regionales a la inversión y el funcionamiento (modificación del REF – Régimen Económico y Fiscal de las Islas Canarias)**. En adelante, también, Decisión REF 1997.

Hay que tener en cuenta, que en el momento de la notificación de estos incentivos del REF, estos artículos ya habían sido objeto de modificación por el **Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, de reforma parcial de la Ley 19/1994**. Incluso, durante el largo proceso de negociación, hasta lograr la autorización comunitaria⁵, la redacción del artículo 25 fue modificada nuevamente, por la **Ley 13/1996, de 30**

³ Como es sabido, la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias viene a completar la reforma del REF, iniciada con la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Sin embargo, como acertadamente han señalado Asín, Núñez, Rivero y Rodríguez, existe una diferencia fundamental entre la Ley 20/1991 (modificación de los aspectos *fiscales* del REFC) y la Ley 19/1994 (modificación de los aspectos *económicos* del REFC) con relación al Derecho comunitario. En tanto la primera se elabora y promulga en *paralelo* con el Reglamento (CEE) nº 1911/91 y la Decisión de 26 de junio de 1991 (POSEICAN), ello no sucede con la segunda de las disposiciones señaladas, que es aprobada también como norma de Derecho interno, pero en una etapa bastante posterior (...).M^a A. Asín Cabrera, G. Núñez Pérez, J. L. Rivero Ceballos y J.A. Rodríguez Martín, “Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea”, en *CISS Noticias de la Unión Europea*, Separata del nº 166 (1998), págs. 11-12.

En principio, la intención del legislador español era que la Ley 20/1991 regulara los aspectos fiscales del REF, mientras que la Ley 19/1994 se ocuparía de ordenar los aspectos económicos del mismo, sin embargo, el hecho cierto es que la Ley 19/1994 contiene numerosos artículos dedicados a regular incentivos fiscales que se refieren principalmente a la imposición directa.

⁴ Teniendo en cuenta que ya desde un primer momento la Comisión pone de manifiesto sus objeciones a tales medidas y solicita reiteradamente a las autoridades españolas la notificación de las ayudas fiscales contenidas en la citada Ley, las autoridades españolas decidieron, en un momento dado, comunicar las ayudas contenidas en los artículos 25, 26 y 27, puesto que dichas ayudas habían entrado en vigor sin haber sido notificadas previamente. Esta notificación se produce el 16 de febrero de 1996 (...). Vid. J. Romero Pi, “El incierto futuro de la ZEC”, en *CISS Noticias de la Unión Europea*, nº 166 (1998), págs. 108-110.

⁵ La autorización tiene lugar el 16 de diciembre de 1997, con la Decisión REF 1997, que se notifica a las autoridades españolas el 23 de enero de 1998.

de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social⁶.

Para la necesaria convalidación del régimen por las autoridades comunitarias, los incentivos del REF tienen que pasar el filtro de su compatibilidad con la normativa europea sobre ayudas de Estado⁷, que establece el principio general de incompatibilidad de dichas ayudas, al tiempo que establece determinadas excepciones.

Es por ello que en este apartado nos ocuparemos de ofrecer una visión esquemática de la normativa europea en materia de ayudas de Estado puesto que las principales especialidades fiscales de nuestro Régimen Económico y Fiscal, reguladas en la Ley 19/1994, han sido evaluadas de acuerdo con la política comunitaria sobre la competencia, a través de las normas en materia de ayudas de Estado que, en nuestro caso concreto, presenta mayores excepciones al aplicarse en una región ultraperiférica, bien entendido que no se trata de un análisis completo, sino de una descripción de aquellos aspectos de estricto interés para nuestro estudio.

La política comunitaria sobre la competencia, si bien está presente desde el nacimiento de la Comunidad, ha dado un salto cualitativo con la adopción de una serie de normas que han mejorado considerablemente su transparencia con el objeto de controlar que la competencia fiscal entre los distintos Estados de la Unión no acabe alterando las condiciones de libre competencia al favorecer la deslocalización de empresas por motivos tributarios⁸.

En efecto, el Tratado, en su **artículo 87.1 TCE** establece el principio general de incompatibilidad, en la medida que afecten a los intercambios entre Estados miembros, de las ayudas otorgadas por los Estados miembros o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

Sin embargo, ni el Tratado, ni la Comisión, ni la reiterada jurisprudencia del TJCE han ofrecido un concepto de ayuda de Estado y, aunque el Tratado señala claramente en su artículo 87 sus rasgos definitorios, para la delimitación del término es necesario

⁶ Esta modificación, en todo caso, fue incluida entre los datos complementarios notificados a la Comisión para la conseguir la autorización de las medidas del REF.

⁷ Sobre esta cuestión, Pascual González afirma que las Instituciones europeas –fundamentalmente la Comisión, pero también el Consejo y el TJCE-, aun a costa de vaciar de contenido a la política fiscal comunitaria, han buscado mediante la utilización de otras políticas sobre las que sí tienen competencia, la eliminación de las distorsiones fiscales. M. Pascual González, *Las Ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Consejería de Economía y Hacienda, Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2006 (reedición), pág. 67.

⁸ Nos estamos refiriendo a una serie de normas que vienen a unificar documentos de diversa naturaleza, para ser sustituidos por un solo texto -en un triple esfuerzo de transparencia, actualización y simplificación.- que fije los criterios para evaluar las medidas otorgadas por los Estados. Estas normas son las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (las primeras son de 1998, DO C 74, de 10.3.98), que se complementan, en el ámbito de la fiscalidad directa, con la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384, de 10.12.1998). Sin embargo, conviene tener en cuenta que en el momento en que los incentivos fiscales del REF se examinan por primera vez por la Comisión Europea no habían sido aprobadas ni las Directrices, ni la citada Comunicación.

acudir a la doctrina de la Comisión Europea y a la Jurisprudencia del TJCE⁹.

Por tanto, aunque no se cuenta con un concepto de ayuda de Estado, en el artículo 87.1 se contienen los cuatro requisitos o criterios que debe cumplir toda medida estatal para ser considerada como ayuda de Estado:

1º. Debe proporcionar a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que normalmente gravan su presupuesto.

2º. Debe ser concedida por el Estado o a través de recursos públicos, independientemente de su forma.

3º. Debe falsear o amenazar con falsear la competencia y afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

4º. Debe ser específica o selectiva, en el sentido de que favorezca a ciertas empresas o producciones.

Ahora bien, sin perjuicio de todo lo anterior, tendremos ocasión de ver que, incluso en el supuesto de que se cumplan estos cuatro requisitos y, por tanto, la ayuda sea considerada ayuda de Estado, se prevén

algunas excepciones a la regla general de incompatibilidad.

En efecto, en los apartados 2¹⁰ y 3¹¹ del artículo 87 se establecen determinadas excepciones a esta regla general. En lo que a nosotros nos interesa, vamos a referirnos exclusivamente a las excepciones previstas en el **artículo 87, apartado 3, letras a) y c)**¹² que vienen a regular las “ayudas de Estado de finalidad regional” o “ayudas regionales”, que permiten derogar la regla de incompatibilidad de las ayudas de Estado por tratarse de ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico y social de las regiones más desfavorecidas de la Unión.

De acuerdo con lo que acabamos de exponer, el esquema a seguir para la evaluación de las medidas, en cada caso, va a ser el siguiente:

En primer lugar, verificar si se cumplen todos y cada uno de los cuatro criterios que se recogen en el artículo 87.1 TCE para calificar la ayuda como ayuda de Estado y, por tanto, en principio, incompatible con el mercado interior.

⁹ M. Pascual González, *Las Ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, cit., pág. 73.

¹⁰ Se refiere a determinadas ayudas que son siempre compatibles con el mercado común y, por tanto, surten efecto automáticamente, si bien el Estado está obligado a notificar el proyecto de ayuda. Se incluyen, entre otras, las ayudas de carácter social para consumidores individuales, las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por un desastre natural o acontecimientos de carácter excepcional.

¹¹ Se refiere a determinadas ayudas que pueden resultar compatibles con el mercado común pero requieren una evaluación previa por parte de la Comisión para su autorización.

¹² Artículo 87.3. TCE: “Podrán considerarse compatibles con el mercado común:

a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo.

(...)

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”.

En segundo lugar, en caso de que la ayuda sea calificada como ayuda de Estado, de conformidad con lo previsto en el citado artículo 87.1 TCE, comprobar si se dan los requisitos necesarios para poder acogerse a alguna de las excepciones previstas en las **letras a) y c) del artículo 87.3. TCE** y, por consiguiente, ser calificadas como compatibles con el mercado interior. En definitiva, las regiones que pueden acogerse a estas disposiciones pueden, cumpliendo determinados requisitos, conceder ayudas a las empresas situadas en su territorio previa notificación y, en su caso, autorización por parte de la Comisión.

Por tanto, para evaluar la compatibilidad con el mercado común de las medidas notificadas, en aplicación de las letras a) y c) del artículo 87.3 TCE), los criterios por los que se regía la Comisión -en el momento de analizar por primera vez estas medidas fiscales- se encontraban recogidos, en particular, en la **Comunicación de la Comisión sobre los regímenes de ayudas de finalidad regional**¹³ (en adelante, Comunicación de 1979) y en la **Comunicación de la Comisión sobre el método de aplicación de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 92 a las ayudas regionales**¹⁴ (en adelante, también, Comunicación de 1988)¹⁵.

Los criterios contenidos en la citadas Comunicaciones, básicamente, vienen a distinguir entre:

- Ayudas a la inversión inicial, entendiéndose por inversión inicial¹⁶ aquella inversión de capital fijo relacionada con la creación de un establecimiento nuevo, con la ampliación de uno ya existente o con el inicio de una actividad que implique un cambio fundamental en el producto o en los procedimientos de producción de un establecimiento existente (por vía de racionalización, reestructuración o modernización).

Asimismo, una inversión de capital fijo realizada en forma de reactivación de un establecimiento cerrado o que habría cerrado sin dicha reactivación, podrá considerarse como inversión inicial.

La Comisión precisa, y enumera, a renglón seguido, que las "Ayudas vinculadas a una inversión inicial y fijadas en relación directa con ésta o vinculadas a la creación de empleo y fijadas en relación directa con éste" comprenden las subvenciones, los préstamos concedidos en condiciones preferentes o las bonificaciones de intereses y las garantías vinculadas a la inversión inicial, o las subvenciones a tanto alzado en

¹³ DO C 31, de 3.2.1979.

¹⁴ DO C 212, de 12.8.88. Téngase en cuenta que las letras a) y c) del apartado 3 del antiguo artículo 92 se corresponden con las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 TCE

¹⁵ Como ya anticipábamos más arriba, en el momento en que nuestros incentivos fiscales del REF se examinaran por primera vez por la Comisión Europea no habían sido aprobadas ni las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional ni la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

¹⁶ Punto 18 i del Anexo a la Comunicación de 1979 (DO C 31, de 3.2.1979, pág. 70).

relación directa con el número de empleos creados¹⁷.

- En oposición al concepto de inversión inicial están aquellas ayudas regionales que no están subordinadas a una inversión inicial ni a la creación de empleo y que son las ayudas al funcionamiento¹⁸, destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas.

Estas últimas están proyectadas para superar los desequilibrios especiales o permanentes¹⁹ y la Comisión, de manera excepcional, puede autorizar ayudas al funcionamiento en las regiones de la letra a) del artículo 87.3 (antiguo artículo 92.3.a)), con las siguientes condiciones²⁰:

- que la ayuda sea limitada en el tiempo y esté proyectada para superar las deficiencias estructurales de empresas situadas en las regiones de la letra a) del artículo 87.3 TCE²¹;
- que la ayuda vaya encaminada a promover un desarrollo duradero y equilibrado de la actividad económica y que no vaya a dar lugar a sobrecapacidad sectorial dentro de la Comunidad;

- que no se concedan estas ayudas contraviniendo la normativa específica sobre ayudas concedidas a empresas en dificultades;
- que se envíe un informe anual sobre su aplicación a la Comisión indicando el gasto total por tipo de ayuda y mencionando los sectores afectados;
- que queden excluidas las ayudas destinadas a promover la exportación a otros Estados miembros.

Conforme a los criterios incluidos en las citadas Comunicaciones, las regiones que resultan subvencionables por la letra a) del artículo 87.3 son exclusivamente aquellas que poseen un índice de PIB/SPA²² inferior o igual a 75, lo que pone de manifiesto un nivel de vida anormalmente bajo o una grave situación de desempleo. De acuerdo con ello, Canarias había sido incluida en la citada excepción, puesto que su PIB/SPA no superaba el 75% de la media comunitaria. Asimismo, la Comisión va a tener en cuenta que Canarias había sido reconocida como región ultraperiférica en el derecho primario de la Unión, en el artículo 299.2 TCE, con ocasión del Tratado de Ámsterdam, firmado el 2 de octubre de 1997 -que

¹⁷ Punto 18 ii del Anexo a la Comunicación de 1979.

¹⁸ En el Punto 4 de la Comunicación de 1979, la Comisión formula reservas en principio en cuanto a la compatibilidad de las mismas con el mercado común, si bien señala que podrá continuar con la aplicación de las ya existentes, hasta que la Comisión pueda especificar las condiciones en las que puedan resultar compatibles. Asimismo, viene a añadir que no podrá establecerse ninguna nueva ayuda de este tipo, salvo que sea debidamente notificada.

¹⁹ En el Punto I. 6 de la Comunicación de 1988 se señala que considerando los importantes desequilibrios de las regiones de la letra a) del artículo 92.3 (que se corresponde con el artículo 87.3.a)), las ayudas relacionadas con una inversión inicial no siempre pueden resultar apropiadas o suficientes para atraer inversiones o permitir el desarrollo de la actividad económica local. Las empresas situadas en esas zonas suelen enfrentarse a costes adicionales ocasionados por su ubicación y deficiencias de infraestructura que pueden suponer rémoras permanentes para su competitividad. Por tanto, considera que en determinadas condiciones, ciertas ayudas al funcionamiento pueden ser beneficiosas para las zonas más pobres de la Comunidad. Entre esas regiones, se incluyen aquéllas que pueden adolecer de tales desequilibrios estructurales que pueden resultar insuperables, a causa de su *alejamiento*.

²⁰ Vid, en Punto I. 6 de la Comunicación de 1988 (DO C 212, de 12.8.88, pág. 4).

²¹ Comunicación de 1988, punto I. 1.

²² PIB: Producto Interior Bruto. SPA: Estándar de poder adquisitivo (niveles de poder adquisitivo).

no va a entrar en vigor hasta el 1 de mayo de 1999- y que viene a constituir la base jurídica que permite adoptar medidas específicas para estas regiones.

2. DECISIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA DE 16 DE DICIEMBRE DE 1997 RELATIVA AL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE LAS ISLAS CANARIAS (DECISIÓN REF 1997)

En el marco normativo descrito en el apartado anterior se produce la notificación de los incentivos del REF a la Comisión Europea para introducir las modificaciones necesarias en su regulación, por medio de un nuevo Real Decreto-Ley²³, y adaptar dicho régimen al ordenamiento comunitario. En esta Decisión, la Comisión va a evaluar cada una de las medidas contenidas en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994²⁴ estableciendo un régimen diferente según las califique como ayudas a la inversión o ayudas al funcionamiento²⁵.

A) CRITERIOS GENERALES

Con carácter general, en la Decisión comunitaria se vienen a fijar los siguientes criterios:

- La intensidad total del conjunto de las ayudas de este régimen, incluyendo ayudas a la inversión y ayudas al funcionamiento, no puede superar el 50%²⁶ de Equivalente de subvención neto (ESN).

- Para las ayudas a la inversión a favor de las empresas que produzcan, transformen o comercialicen productos del Anexo II del Tratado, el límite máximo no puede superar el 75% bruto de los gastos, excepto para las empresas de acuicultura y la construcción y modernización de buques pesqueros, sectores en los cuales la inversión no puede sobrepasar el 60%.

a) En cuanto al **régimen de ayudas a la inversión**:

²³ La norma que viene a concretar en el Derecho interno la autorización comunitaria es el Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994.

²⁴ Sobre la posición de la Comisión, en esta Decisión de 16 de diciembre de 1997, vid., entre otros, F. Hernández González, "La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", en *CISS Noticias de la Unión Europea*, nº 166 (1998), págs. 49-58; M^a A. Asín Cabrera, G. Núñez Pérez, J. L. Rivero Ceballos y J.A. Rodríguez Martín, "Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea", cit., págs. 15-18.

²⁵ Conviene tener en cuenta que la evolución de estos dos conceptos en el derecho comunitario y su correlativa concreción en el derecho interno va a ser fundamental para la calificación y, por tanto, el régimen que va a seguir cada una de las medidas autorizadas.

²⁶ La Comisión utiliza aquí su poder discrecional y no va a otorgar el límite máximo previsto. Téngase en cuenta que el límite máximo para las ayudas a aplicar en las zonas de la letra a) del artículo 87.3 TCE (antiguo artículo 92.3.a)) estaba fijado en un 75% de equivalente de subvención neto. Vid. Comunicación de 1988, punto I. 5 (techos de las ayudas).

- están sujetas a las disposiciones y directrices sobre determinados sectores industriales²⁷ incluidas las contempladas en el Tratado CECA^{28 29}.

- las autoridades españolas se comprometen a que las inversiones objeto de ayuda tienen el carácter de inversión inicial en el sentido de la definición recogida en el punto 18 del Anexo a la Comunicación de la Comisión de 1979, esto es, aquella inversión de capital fijo relacionada con la creación de un establecimiento nuevo, con la ampliación de uno ya existente o con el inicio de una actividad que implique un cambio fundamental en el producto o en los procedimientos de producción de un establecimiento existente (por vía de racionalización, reestructuración o modernización). Asimismo, una inversión de capital fijo realizada en forma de reactivación de un establecimiento cerrado o que habría cerrado sin dicha reactivación, podrá considerarse como inversión inicial.

- las ayudas concedidas deben respetar las normas sectoriales del sector agrícola, del sector de la pesca y la acuicultura.

- los costes elegibles corresponden a gastos de inversión en terrenos, edificios y equipos.

Veremos que la Comisión va a considerar que las ayudas a la inversión previstas en el régimen constituyen ayudas al desarrollo regional que cumplen las condiciones establecidas para poder considerarse compatibles con el mercado común con arreglo a la excepción de la letra a) del artículo 87.3 TCE (antiguo artículo 92.3.a)).

b) En lo que hace referencia al **régimen de ayudas al funcionamiento**³⁰:

- están sujetas a las disposiciones y directrices sobre determinados sectores industriales³¹ incluidas las contempladas en el Tratado CECA^{32 33}.

²⁷ Construcción naval, fibras sintéticas e industria del automóvil.

²⁸ Siderurgia e industria del carbón.

²⁹ Esta previsión va a suponer que en el RD-Ley 7/1998, se establezca la inaplicación de los beneficios fiscales contenidos en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, a las actividades encuadradas en los sectores de la construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón, así como a los rendimientos o beneficios derivados del desarrollo en Canarias de dichas actividades.

³⁰ En esta Decisión, la Comisión, a la hora de autorizar el régimen de ayudas al funcionamiento del REF, va a tener en cuenta la consideración de Canarias como región ultraperiférica a nivel comunitario y va a concluir que estas ayudas son necesarias para que las empresas de las Canarias puedan hacer frente a los gastos adicionales que ocasiona el hecho de estar situadas en un región ultraperiférica, en la que las empresas deben afrontar costes suplementarios debidos a su localización y a las deficiencias de infraestructura, que reducen su competitividad. En particular para las ayudas al funcionamiento para el sector de la producción, la transformación y la comercialización de productos se tiene en cuenta expresamente que este *estatuto* le permite beneficiarse de este conjunto de medidas para paliar los efectos negativos de la combinación de los efectos de la insularidad y el alejamiento. Vid. Decisión de la Comisión de 1987, pág. 8. En este punto, queremos hacer hincapié en el hecho de que la Comisión hace una referencia expresa, en esta Decisión -de diciembre de 1997- al estatuto de región ultraperiférica, que acababa de ser introducido en el derecho primario (artículo 299.2 TCE) por el Tratado de Ámsterdam, firmado el 2 de octubre de 1997 y que no va a entrar en vigor hasta el 1 de mayo de 1999.

³¹ Construcción naval, fibras sintéticas e industria del automóvil.

³² Siderurgia e industria del carbón.

³³ Por tanto, la misma previsión que se establece para el régimen de ayudas a la inversión. Vid. nota 29 anterior.

- como estas ayudas pretenden fomentar un desarrollo sostenible y equilibrado de la actividad económica, estas ayudas no pueden dar lugar a exceso de capacidades sectoriales en la Comunidad.

- no serán empresas beneficiarias las empresas en crisis o deficitarias.

- no tendrán por objeto favorecer las exportaciones a otros Estados miembros.

- se debe presentar a la Comisión un informe anual sobre las pérdidas de ingresos fiscales debidas a estas medidas.

- van a estar limitadas en el tiempo y serán degresivas³⁴.

Veremos, también, que la Comisión considera que las ayudas al funcionamiento del régimen cumplen los criterios previstos en el punto I. 6 de la Comunicación de 1988 y pueden considerarse compatibles con el mercado común con arreglo a la excepción de la letra a) del artículo 87.3 TCE (antiguo artículo 92.3.a)).

B) EVALUACIÓN EN PARTICULAR, MEDIDA A MEDIDA

En particular, en la Decisión comunitaria se van a evaluar las medidas contenidas en cada uno de los artículos de la Ley 19/1994 examinados, esto es, los artículos 25, 26 y 27 de la Ley (artículo por artículo):

1. El artículo 25 de la Ley 19/1994

La redacción del artículo 25, denominado "incentivos a la inversión"³⁵, había sido modificada, con anterioridad a la Decisión Comunitaria, por el Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero y por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social³⁶.

Estas modificaciones pretendían la adaptación de los citados preceptos a las exigencias del ordenamiento comunitario y, con este objetivo, los incentivos fiscales contenidos en este artículo se extienden a los establecimientos permanentes en Canarias de empresas no domiciliadas en el archipiélago³⁷, y se incorporan a la exención

³⁴ Este requisito se va a mantener cuando se aprueben las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional (98/C 74/06) con las excepciones previstas para las ayudas destinadas a compensar parte de los costes adicionales de transporte para las RUP y las regiones de baja densidad de población (apartados 4.16 y 4.17). Con posterioridad, con la modificación de las Directrices (2000/C 258/06) se establecen determinadas excepciones a este requisito, entre otras, para las regiones ultraperiféricas.

³⁵ Este precepto en su primera redacción establece para las empresas domiciliadas en Canarias, de nueva creación o que, ya constituidas, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones, una exención en el ITPAJD en la constitución de sociedades y en las adquisiciones patrimoniales realizadas durante un periodo de tres años a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución de las mismas, de bienes o derechos cualquiera que fuera su naturaleza, que estuvieren situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio canario, y en el IGIC en las entregas de bienes de inversión a favor de las citadas empresas.

³⁶ Téngase en cuenta que esta última modificación se produce después de haber notificado el régimen de ayudas a la Comisión, es decir, durante su proceso de autorización y, por tanto, las modificaciones introducidas por esta Ley tuvieron que ser notificadas también a la Comisión como datos complementarios (vid. pág. 1 Decisión REF 1997).

³⁷ La aplicación exclusiva del incentivo a las empresas domiciliadas en Canarias había despertado las críticas de la doctrina al dejar fuera al resto de las empresas que operaban en Canarias a través de establecimiento permanente, vulnerando claramente el principio de libertad de establecimiento (art. 43 TCE). Vid. F. Hernández González, "La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", cit., pág. 52.

del IGIC las operaciones de importación de bienes de inversión³⁸.

Sin embargo, habrá que esperar al Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio, para adecuar definitivamente los citados incentivos a las previsiones contenidas en la autorización comunitaria³⁹.

La Decisión Comunitaria viene a distinguir, y prevé un régimen diferenciado, según se trate de:

- Un **régimen de ayudas a la inversión del artículo 25**⁴⁰ que incluye las exenciones por la modalidad de Operaciones Societarias por la constitución o aumento del capital social; las exenciones por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales por adquisición de elementos patrimoniales; las exenciones en el IGIC por la adquisición de bienes de inversión.

Los costes elegibles corresponden a gastos de inversión en terrenos, edificios y equipos, y la intensidad de la ayudas será

del 6% en el caso de terrenos y edificios y del 4% en el caso de equipos, o bien, alternativamente⁴¹, la exención del IGIC será de un 4,5%.

La duración, en este caso, de las ayudas a la inversión va a ser ilimitada.

- El **régimen de ayudas al funcionamiento del artículo 25**⁴² para las exenciones en Operaciones Societarias (constitución o aumento de capital social) cuando dichos actos no guarden relación con inversiones.

En este caso, de conformidad con los criterios establecidos para las ayudas al funcionamiento, estas ayudas van a ser decrecientes y limitadas en el tiempo. En este sentido se establece que su duración será de 6 años, hasta finales de 2003, y, en cuanto a su intensidad, la exención empezará a aplicarse en un 1% para disminuir un 50% a lo largo del periodo de 6 años. Asimismo, se prevé la posibilidad de prórroga del régimen previa notificación al finalizar el año 2003.

³⁸ Porque al excluir de la exención del IGIC las operaciones de importación de bienes de inversión nos podríamos encontrar en el supuesto del artículo 90 TCE que prohíbe los tributos que protejan indirectamente la producción local. Ibidem.

³⁹ En este sentido, el Preámbulo del citado RD-Ley 7/1998, de 19 de junio, señala que los principios que informan la ordenación de los tributos en el derecho interno español demandan la incorporación a la correspondiente norma de los pronunciamientos contenidos en la Decisión comunitaria que impliquen la modificación del actual régimen legal de las medidas fiscales afectadas.

⁴⁰ En este punto, las autoridades españolas se comprometen a que las inversiones objeto de ayuda tienen el carácter de inversión inicial en el sentido de la definición recogida en el punto 18 del Anexo a la Comunicación de la Comisión de 1979 (DO C 31, de 3.2.1979).

⁴¹ Asín, Núñez, Rivero y Rodríguez, entienden que aquí la Comisión establece que no es posible el disfrute simultáneo de los dos beneficios fiscales, pues los califica como *alternativos*, estableciendo un régimen jurídico diferenciado, vid M^a A. Asín Cabrera, G. Núñez Pérez, J. L. Rivero Ceballos y J.A. Rodríguez Martín, "Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea", cit., pág.16. Para Hernández González podría interpretarse el término alternativo empleado por la Comisión, en referencia al supuesto más general de tributación y consiguiente exención por uno u otro de los dos tributos, vid. F. Hernández González, "La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", cit., pág. 53.

⁴² Éstas se califican por oposición al concepto de inversión inicial como aquellas ayudas no subordinadas a una inversión inicial ni a la creación de empleo.

2. El artículo 26 de la Ley 19/1994

Este artículo 26, denominado "régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales"⁴³ había sido modificado, con anterioridad a la Decisión Comunitaria, por el Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero.

En un primer momento la Ley 19/1994 configuró este incentivo como una bonificación en el Impuesto sobre Sociedades (IS) y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)⁴⁴ a favor de las empresas exportadoras. Sin embargo, esta bonificación, fue considerada por la Comisión Europea como ayuda a la exportación que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 92 del Tratado (antiguo artículo 98), podría requerir la aprobación previa del Consejo⁴⁵. Es por ello que, en la primera reforma de la Ley 19/1994, por el RD-Ley 3/1996, de 26 de enero, se transformó la citada bonificación a favor de las empresas exportadoras, en una bonificación en los mismos impuestos a favor de la producción de bienes corporales y se notifica como tal a la Comisión Europea.

Aunque en La Decisión Comunitaria se viene a distinguir, en principio, un régimen de ayudas a la inversión del artículo 26⁴⁶, consideramos que se trata de un error⁴⁷ de la Comisión, en tanto que se refiere –en el texto de la Decisión– a una bonificación fiscal "a favor de las empresas que realicen inversiones, ya sea en caso de creación de nuevas empresas, ya sea en caso de ampliación o modernización de las instalaciones de empresas existentes" y, es claro, que este incentivo, nunca estuvo asociado, ni en su redacción original ni en la modificación introducida por el RD-Ley 3/1996, a la realización de inversiones.

Por tanto, se establece aquí un **régimen de ayudas al funcionamiento del artículo 26** y, de acuerdo con la normativa aplicable para las ayudas al funcionamiento, estas ayudas van a ser decrecientes y limitadas en el tiempo. En este sentido se establece que su duración será de 6 años, hasta finales de 2003, y, en cuanto a su intensidad, la bonificación empezará a aplicarse en un 50% para disminuir hasta un 30% al final del periodo de 6 años. Asimismo, se prevé la posibilidad de prórroga

⁴³ Este beneficio fiscal consiste en una bonificación en la cuota para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades por los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras. Esta bonificación también resulta aplicable a los sujetos pasivos del IRPF que realicen las mismas actividades, siempre que determinen sus rendimientos por el método de estimación directa.

⁴⁴ Para los sujetos pasivos que determinasen sus rendimientos en régimen de estimación directa.

⁴⁵ Este artículo 92 TCE (antiguo artículo 98) establece lo siguiente: "En cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no se podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las medidas proyectadas hubieren sido previamente aprobadas por el Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, para un período de tiempo limitado".

Por su parte, en las Comunicaciones de 1979 y de 1988 se prevé expresamente, en particular, para las Ayudas al funcionamiento, que quedan excluidas las ayudas destinadas a promover la exportación a otros Estados miembros.

⁴⁶ Decisión REF 1997, pág. 3.

⁴⁷ En el mismo sentido se pronuncia Hernández González que lo califica como "anomalía" en el texto de la Decisión o como un lapsus comunitario. Vid. F. Hernández González, "La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", cit., págs. 54 y 57.

del régimen previa notificación al finalizar el año 2003.

3. El artículo 27 de la Ley 19/1994

La redacción del artículo 27 "Reserva para Inversiones en Canarias" (RIC)⁴⁸, había sido modificada, con anterioridad a la Decisión Comunitaria, por el Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, con un doble objeto: por un lado, para especificar que la reserva podía materializarse en la suscripción de acciones o participaciones de sociedades que, aun no estando domiciliadas en Canarias, cumplieran en el archipiélago los fines señalados en el artículo 27⁴⁹; por otro lado, para eliminar la posibilidad de que la reserva pudiera materializarse en Deuda pública del Estado español⁵⁰.

La Decisión Comunitaria viene a distinguir, y prevé un régimen diferenciado, según se trate de:

- Un **régimen de ayudas a la inversión del artículo 27**⁵¹ para los supuestos en que la reserva se materialice en forma

de una inversión, bien en la adquisición de activos fijos o bien para la suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades establecidas en Canarias que destinen estas aportaciones a la financiación de inversiones.

Se prevé, para estas ayudas, que en el caso de que la inversión sea financiada al 100% con la dotación de la reserva, la intensidad de la ayuda alcanzará el 35% de la inversión. El plazo previsto para esta medida es hasta finales de 2005, con posibilidad de prórroga del régimen previa notificación al finalizar el año 2005.

- Un **régimen de ayudas al funcionamiento del artículo 27** para los supuestos en que la reserva se materialice en la suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de Deuda Pública de la Comunidad Autónoma Canaria, de las Corporaciones locales canarias, de las empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

⁴⁸ El beneficio fiscal establecido en este precepto consiste en una reducción en la base imponible para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades por las cantidades que destinen de sus beneficios no distribuidos a la RIC, hasta un límite del 90%. y en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. Para los sujetos pasivos del IRPF que determinen su rendimiento por el método de estimación directa el beneficio se establece como una deducción en la cuota que tendrá como límite del 80% de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

⁴⁹ Señala Hernández González que esta modificación se puede poner en relación con el principio comunitario de libertad de establecimiento. Vid. F. Hernández González, "La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", cit., pág. 54.

⁵⁰ A este respecto, señala Hernández González que la subsidiariedad primero y la supresión después de la posibilidad de materializar en Deuda pública del Estado, en cuanto tienen de ruptura del principio de unidad del sistema financiero reflejado en el art. 14.5 de la LOFCA, no aparecen suficientemente motivadas ni en la Ley 19/1994, ni en el Real Decreto-Ley 3/1996. Vid. F. Hernández González, "La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", cit., pág. 57.

⁵¹ En este punto, las autoridades españolas se comprometen a que las inversiones objeto de ayuda tienen el carácter de inversión inicial en el sentido de la definición recogida en el punto 18 del Anexo a la Comunicación de la Comisión de 1979 (DO C 31, de 3.2.1979).

Estas ayudas van a ser limitadas en el tiempo, se establece que su duración será de 6 años, hasta finales de 2003, con posibilidad de prórroga del régimen previa notificación al finalizar el año 2003. Sin embargo, frente al criterio general para las ayudas al funcionamiento, la materialización en Deuda Pública no va a tener carácter degresivo⁵².

Teniendo en cuenta que la Decisión REF 1997 establecía los términos en que las medidas fiscales de referencia iban a quedar plenamente adecuadas al ordenamiento comunitario, fue necesario adecuar la normativa interna a los pronunciamientos contenidos en la citada Decisión. Esta modificación se llevó a cabo por el **Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias**.

A continuación, expondremos, brevemente, nuestras consideraciones respecto a las concreciones en nuestro derecho interno de las previsiones contenidas en esta Decisión:

En primer lugar, se modifica el **artículo 25** (régimen de ayudas al funcionamiento del artículo 25) para adaptar la exención del ITPAJD, en la modalidad de "operaciones societarias" que corresponde a la parte del capital resultante de la constitución o ampliación que no se destine a las inversiones previstas en el citado artículo, para regular su intensidad y vigencia⁵³.

Se trata de una adaptación necesaria para adecuar el incentivo, tal como señala el mismo Preámbulo, a la concepción comunitaria de la exención como beneficio propio del funcionamiento empresarial y, a tal fin, se concreta la intensidad del beneficio, así como su periodo de vigencia.

Para ello, se prevé que dicha exención de aplicará al 100% del importe de la cuota resultante hasta el 31 de diciembre de 2001. En 2002 la exención se aplicará al 75% y ya en 2003 al 50%⁵⁴.

En segundo lugar, se modifica el **artículo 26** (régimen de ayudas al funcionamiento del artículo 26) con la misma finalidad de establecer la vigencia e intensidad del régimen especial de las empresas productoras

⁵² Vid. F. Hernández González, "La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", cit., pág. 56.

⁵³ Por tanto, esta parte de la ayuda que se califica como ayuda al funcionamiento -exenciones en operaciones Societarias (constitución o aumento de capital social) cuando dichos actos no guarden relación con inversiones- debe ser decreciente y limitada en el tiempo, de conformidad con las previsiones contenidas en las Comunicaciones de 1979 y 1988 y que, también, fueron reproducidas en la propia Decisión REF 1997.

⁵⁴ Esta regulación de la degresividad de las ayudas al funcionamiento de los artículos 25 y 26 de la Ley 19/1994, que realiza la norma interna, ha sido criticada en el sentido de ser dudosamente respetuosa con los criterios que inspiran la misma en la Decisión REF 1997, puesto que el descreste de la exención tiene lugar en los dos últimos años del periodo de seis y no a lo largo del mismo, vid. F. Hernández González, "La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", cit., págs 53, 54 y 57.

de bienes corporales. Sin embargo, en este supuesto concreto, ya el RD-Ley 3/1996, de 26 de enero, había fijado la intensidad del beneficio⁵⁵ y el carácter temporal de la bonificación⁵⁶, aunque sin llegar a concretarlo.

Ahora, con el RD-Ley 7/1998, de 19 de junio se establece que con efectos desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2001 la bonificación será del 50%, durante el 2002 será del 40% y, finalmente, en 2003 será del 30%⁵⁷.

A este respecto destaca el hecho de que si bien esta bonificación, en su redacción original (aunque entonces se trataba de una bonificación a favor de las empresas exportadoras), se fija en un 50%, con la modificación del RD-Ley 3/1996, se establece en el 40% y, sin embargo, ahora con la Decisión comunitaria se vuelve a incrementar al 50% que va a ser mantenido desde 1998 a 2001.

En tercer y último lugar, se establece la inaplicación de los beneficios fiscales de los **artículos 25, 26 y 27** de la Ley 19/1994, a las actividades encuadradas en los sectores de construcción naval, fibras

sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón, así como a los rendimientos o beneficios derivados del desarrollo en Canarias de tales actividades⁵⁸.

Por tanto, se puede concluir que la definitiva concreción en el ordenamiento interno de los criterios contenidos en la autorización comunitaria requirió únicamente dos tipos de adaptaciones⁵⁹: por un lado, la necesidad de fijar el plazo de vigencia y la intensidad⁶⁰ para las ayudas que, de acuerdo con la normativa comunitaria, se califican como ayudas al funcionamiento y, por otro lado, la exclusión de la aplicación de los beneficios fiscales a determinados sectores industriales, incluidos los contemplados en el Tratado CECA.

3. MODIFICACIONES EN EL RÉGIMEN PREVISTO PARA LAS ESPECIALIDADES DEL REF -ARTÍCULOS 25, 26 Y 27 DE LA LEY 19/1994- EN EL PERIODO 2000-2006

En este apartado vamos a hacer referencia a las modificaciones del régimen previsto para estos incentivos, desde su

⁵⁵ La bonificación no podía exceder del 40% de la cuota.

⁵⁶ Se establece que se pueden beneficiar de la bonificación durante un periodo de tiempo limitado, prorrogable, en su caso, las personas o entidades que se dediquen a la producción de tales bienes corporales en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.

⁵⁷ En relación con la adaptación al Derecho interno del requisito previsto en la Decisión comunitaria para que la intensidad de ayudas al funcionamiento sea decreciente (disminuya) a lo largo del periodo de 6 años, vid. nota 54 anterior.

⁵⁸ Como ya anticipamos más arriba, esta exclusión, tanto para las ayudas a la inversión como para las ayudas al funcionamiento previstas en el régimen, viene impuesta por la normativa comunitaria. Vid. Decisión REF 1997, pág. 5, párrafos segundo y quinto.

⁵⁹ Hay que tener en cuenta que estos artículos ya habían sido modificados por el RD-Ley 3/1996 y, en su caso, por la Ley 13/1996.

⁶⁰ Aunque conviene recordar que para el régimen de ayudas al funcionamiento del artículo 27 (suscripción de títulos valores de deuda pública) no se establece en la Decisión comunitaria su carácter degresivo, por tanto, se va a mantener durante todo el periodo el límite máximo del 50% de las dotaciones. Y en cuanto al límite temporal para las ayudas del artículo 27, que sí queda establecido en la Decisión comunitaria, para las ayudas al funcionamiento (hasta finales de 2003) y, para las ayudas a la inversión (hasta finales de 2005), sin embargo, no se va a recoger expresamente en la normativa interna.

primera autorización, en diciembre de 1997, hasta la nueva autorización para la renovación del régimen a partir del 1 de enero de 2007⁶¹.

A) EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES CORPORALES (ARTÍCULO 26)

La Comisión Europea, por **Decisión de 1 de octubre de 2003**, autoriza la Ayuda de Estado N 773/2002⁶² para modificar el régimen especial de las sociedades productoras de bienes corporales.

Conviene tener en cuenta que, con posterioridad a la Decisión REF 1997, se aprueban las **Directrices sobre las Ayudas de Estado de finalidad regional**⁶³, que establecen el marco de referencia para las ayudas regionales en el periodo 2000-2006, y que, a su vez, se modifican en el año 2000: **modificación de las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional (2000/C 258/06)**⁶⁴ para permitir que las regiones ultraperiféricas puedan disfrutar de ayudas al funcionamiento no decrecientes ni limitadas en el tiempo, en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad

económica inherentes a los factores del artículo 299.2 TCE⁶⁵.

Por consiguiente, teniendo en cuenta, por un lado, la citada modificación de las Directrices (2000/C 258/06) y, por otro, que la Decisión REF 1997 había establecido, para el régimen de ayudas del artículo 26 de la Ley 19/1994⁶⁶, su vigencia hasta finales de 2003 (sin perjuicio de poder solicitarse su prórroga), es por lo que las autoridades españolas deciden notificar, el 28 de noviembre de 2002 la modificación del régimen de ayudas del REF en lo que hace referencia al régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales (artículo 26 de la Ley 19/1994) con un doble objeto:

- por una parte, solicitar su prórroga desde el 31.12.2003 hasta el 31.12.2005;
- por otra parte, solicitar la supresión de la minoración de las intensidades de la ayuda prevista en la Decisión REF 1997, estableciéndose, por tanto, una bonificación única y uniforme⁶⁷ del 50% de la cuota del impuesto hasta finales de 2005.

Teniendo en cuenta que todas las demás disposiciones del régimen de ayudas permanecen inalteradas, a excepción de las modificaciones propuestas, la Comisión

⁶¹ Decisión REF 2006.

⁶² Decisión de la Comisión Europea C(2003) 3369fin, de 1 de octubre de 2003, sobre la Ayuda estatal N 773/2002, relativa a la modificación del Régimen Económico y Fiscal de las Islas Canarias (N144/a/96)- régimen especial de las sociedades productoras de bienes materiales.

⁶³ Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (98/C 74/06), DO C 74, de 10.3.98, pág. 9.

⁶⁴ DO C 258, de 9.9.2000, pág.5.

⁶⁵ Estos factores son la lejanía, la insularidad, su reducida superficie, su relieve y clima adversos y su dependencia económica de un reducido número de productos.

⁶⁶ Calificadas como ayudas al funcionamiento en la autorización comunitaria.

⁶⁷ En base a lo previsto en la modificación de las Directrices 2000/C 258/06, punto 4.16.

pasa directamente a su valoración y considera que las ayudas constituyen ayudas estatales⁶⁸. Asimismo, tiene en cuenta que el régimen ha sido debidamente notificado⁶⁹ y que Canarias es, hasta finales de 2006, totalmente elegible para las ayudas estatales con finalidad regional en virtud del artículo 87.3.a) TCE.

Lo importante de esta Decisión es que viene a examinar por primera vez el régimen de estas ayudas del REF a la luz de las Directrices relativas a las ayudas estatales con finalidad regional (98/C 74/06), modificadas por (2000/C 258/06)⁷⁰ y de las Directrices de la Comunidad relativas a las ayudas estatales en el sector agrícola⁷¹ y va a concluir que se cumplen las condiciones para considerarse compatibles con el mercado interior en virtud del artículo 87.3.a) TCE.

Para llegar a esta conclusión, tiene que recurrir a los criterios establecidos en las citadas Directrices que distinguen entre las ayudas a la inversión inicial y las ayudas al funcionamiento. En este punto, vamos a

detenernos para analizar con mayor detalle estos dos tipos de ayudas, los límites de intensidad de las ayudas y, en su caso, las posibles excepciones a favor de las regiones ultraperiféricas⁷².

En el caso de Canarias, ya hemos señalado que, para el periodo de programación 2000-2006, había quedado incluida en la excepción de la letra a) del artículo 87.3 TCE, puesto que su PIB por habitante no superaba el 75% de la media comunitaria.

En cuanto a los tipos de ayudas regionales, las Directrices vuelven a distinguir entre:

a) Ayudas a la inversión inicial⁷³ que se definen como inversiones en capital fijo relacionadas con la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de un establecimiento existente o el lanzamiento de una actividad que implique un cambio fundamental en el producto o el procedimiento de producción de un establecimiento existente (racionalización, reestructuración o modernización).

⁶⁸ Porque reúnen todos los requisitos previstos en el artículo 87.1 TCE.

⁶⁹ De acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 88.3 TCE.

⁷⁰ DO C 74 de 10.3.1998 y DO C 258 de 9.9.2000. Téngase en cuenta que en el momento de autorizarse régimen de ayudas del REF por la Comisión Europea el 16 de diciembre de 1997, las Directrices todavía no se habían aprobado y, por tanto, no se disponía de unos criterios tan precisos para la evaluación de las ayudas de Estado de finalidad regional. En todo caso, con anterioridad a esta nueva Decisión que estamos analizando, la Comisión ya había tenido ocasión de pronunciarse, a la luz de los criterios contenidos en estas Directrices, para la autorización del régimen de la Zona Especial Canaria (ZEC) de 2000 (Decisión ZEC 2000).

⁷¹ DO C 28 de 1.2.2000.

⁷² Las Directrices en su redacción original contenían previsiones específicas referidas a las RUP: el incremento de los límites máximos de intensidad de las ayudas a la inversión entre un 10% y un 15% dependiendo de su nivel relativo de PIB por habitante (apto. 4.8) y la posibilidad de concederles ayudas al funcionamiento para compensar los costes adicionales de transporte no decrecientes ni limitadas en el tiempo (aptos 4.16 y 4.17). Con la modificación de las Directrices (2000/C 258/06) se añade la posibilidad de concederles ayudas al funcionamiento no decrecientes ni limitadas en el tiempo, en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores del artículo 299.2 TCE. Asimismo, les permite acogerse a la excepción prevista en el artículo 87.3.c), siempre dentro del límite máximo de población de cada Estado miembro.

⁷³ Las ayudas a la inversión inicial (apartado 4.4 y ss. de las Directrices) y a la creación de empleo ligado a la inversión (apartado 4.11 y ss.): para estas ayudas las Directrices fijan los límites máximos de intensidad de ayudas que pueden concederse y se calculan en porcentaje sobre el valor total de la inversión.

Asimismo, se consideran inversiones en capital fijo (por tanto, inversión inicial) las que consisten en el traspaso de un establecimiento que haya cerrado o hubiese cerrado de no procederse a su readquisición.

Estas ayudas se calculan en porcentaje del valor de la inversión. Este valor se establece sobre la base de un conjunto uniforme de gastos (base uniforme) en el que se incluyen los elementos de la inversión siguientes: terreno, edificio y equipamiento⁷⁴.

Para las regiones ultraperiféricas se prevé un incremento de los límites máximos de intensidad de estas ayudas a la inversión de entre un 10% y un 15% dependiendo de su nivel relativo de PIB por habitante⁷⁵.

Asimismo, se prevén ayudas a la creación de empleo ligada a la inversión inicial⁷⁶.

b) Ayudas de funcionamiento⁷⁷, que en principio están prohibidas, son aquéllas que tienen por objeto liberar a una empresa de los gastos corrientes que normalmente

habría debido sufragar. Sólo pueden autorizarse para las regiones que sean subvencionables por la letra a) del artículo 87.3 TCE y siempre que se cumplan determinados requisitos. Por tanto, Canarias puede ser beneficiaria de este tipo de ayudas si, tal como se establece en el apartado 4.16.2 de las Directrices, se cumplen estos requisitos:

- Que se justifique en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza y su importe guarde proporción con las desventajas que pretende paliar⁷⁸.

- Que el Estado interesado demuestre la existencia de tales costes adicionales y su vínculo con los factores del artículo 299.2.

- Que el grado de compensación de los costes adicionales también se examine sobre la base del nivel de desarrollo alcanzado por la región.

- Que las ayudas sean decrecientes y limitadas en el tiempo, aunque se establecen previsiones específicas, particularmente, para las regiones ultraperiféricas en cuanto a la posibilidad de concederles ayudas al funcionamiento para compensar los costes adicionales de transporte no decrecientes ni limitadas en el tiempo⁷⁹.

⁷⁴ Se prevé que, en el sector del transporte, los gastos para adquirir material de transporte (activos móviles) no pueden recibir ayudas a la inversión inicial.

⁷⁵ Canarias, que en ese periodo estaba por debajo del 75% pero por encima del 60% de la media comunitaria, pudo disfrutar de un nivel general de ayudas a la inversión de un 50% (40% del ESN más un 10 % adicional por tratarse de una región ultraperiférica), vid punto 4.8 de las Directrices de 1998.

⁷⁶ Son aquellas que se calculan en porcentaje del salario de cada trabajador suplementario con relación a la media de referencia o según un importe global por empleo neto creado.

⁷⁷ Apartado 4.15 y ss. DAR.

Las inversiones de sustitución se excluyen del concepto de inversión inicial y las ayudas a este tipo de inversiones pertenecen a la categoría de ayudas al funcionamiento y se les aplican las normas previstas para estas últimas.

⁷⁸ En el mismo sentido, vid. también apartados 32 y 33 de la Comunicación sobre medidas de fiscalidad directa.

⁷⁹ Apartados 4.16 y 4.17 de las Directrices.

Asimismo, con la modificación de las Directrices (2000/C 258/06) se añade la posibilidad de concederles ayudas al funcionamiento no decrecientes ni limitadas en el tiempo, en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores del artículo 299.2 TCE.

Por su parte, la Comisión solo podrá aprobar estas ayudas para un periodo que finalice, a más tardar, al concluir el periodo de validez de los mapas de ayudas estatales de finalidad regional vigentes en el momento de aprobarse el régimen⁸⁰.

Finalmente, quedan excluidas las destinadas a fomentar las exportaciones entre los Estados miembros.

Por consiguiente, la Comisión concluye que se cumplen los requisitos previstos para este tipo de ayudas, que vienen a recoger las orientaciones y objetivos que ya la Comisión autorizó en su Decisión REF 1997 y, teniendo en cuenta la modificación de las Directrices (2000/C 258/06), considera, compatible con el mercado común la modificación propuesta para el régimen especial de empresas productoras de bienes corporales (artículo 26 de la Ley 19/1994).

Estas modificaciones se incorporan en el ordenamiento interno por la **Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social**⁸¹, que, en su artículo 10, da nueva redacción al apartado 1 del artículo 26 de la Ley 19/1994, con efectos a partir de 1 de enero de 2002, y suprime toda referencia al carácter degresivo de la medida y a su limitación temporal y establece una bonificación única y uniforme del 50%, de acuerdo con las previsiones contenidas en la normativa comunitaria.

B) MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN DE AYUDAS AL FUNCIONAMIENTO DEL ARTÍCULO 27 (ARTÍCULO 27.4.b))⁸²

La Comisión Europea, por **Decisión de 26 de enero de 2005**, autoriza la Ayuda de Estado N 128/2004⁸³, como compatible con el Tratado CE. Con esta Decisión se prorroga, hasta 31 de diciembre de 2006, una parte de las ayudas contempladas en el artículo 27 de la Ley 19/1994 (Ayuda N 144/A/96), que habían vencido el 31 de diciembre de 2003. En concreto, la que se refiere a la posibilidad de materializar las dotaciones de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en la suscripción de títulos

⁸⁰ Por tanto, en este caso, los mapas de ayudas estatales de finalidad regional concluyen a finales de 2006. Sobre esta cuestión, en el mismo apartado 4.16.2 de las Directrices se añade que la fijación de este plazo máximo se establece a fin de que la reevaluación regular de su nivel garantice su pertinencia a largo plazo respecto de la situación de la región considerada. Por tanto, aunque las autorizaciones están sometidas a un plazo, con el objeto de someter dichas medidas a evaluaciones periódicas, la Comisión parece admitir la posibilidad de regímenes de ayudas al funcionamiento a largo plazo (sometidos, eso sí, a evaluaciones y autorizaciones periódicas) habida cuenta de que las desventajas estructurales de estas regiones no son coyunturales sino permanentes.

⁸¹ Téngase en cuenta que la modificación en la normativa interna se realiza antes de obtener la autorización comunitaria y con efectos a partir de 1 de enero de 2002.

⁸² Que se refiere a la posibilidad de materializar las dotaciones de la RIC en la suscripción de títulos de deuda pública.

⁸³ Decisión de la Comisión Europea C(2005) 220, de 26 de enero de 2005, sobre la Ayuda de Estado n° N 128/2004, relativa al Régimen económico y fiscal de Canarias. Prórroga del régimen de ayudas al funcionamiento con arreglo al artículo 27 de la Ley 19/94 (N 144/A/96).

de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos Autónomos, siempre que se destine a financiar inversiones en infraestructuras o de mejora o protección del medio ambiente en territorio canario.

Hay que tener en cuenta que la disposición transitoria octava⁸⁴ de la **Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social**, con base en el vencimiento temporal de la Ayuda N 144/A/96, limitó la materialización en deuda pública de las dotaciones a la RIC a las realizadas con cargo a los beneficios obtenidos hasta 31 de diciembre de 2003⁸⁵.

En la Decisión comunitaria se tiene en cuenta que el único objeto de la notificación es prorrogar, hasta el 31 de diciembre de 2006, esta parte del régimen de ayudas del REF que corresponde a las ayudas al funcionamiento del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Al igual que en su anterior Decisión, la concesión de la prórroga es posible gracias a la modificación de las Directrices (2000/C 258/06), que permite a las regiones ultraperiféricas disfrutar de ayudas al funcionamiento no limitadas en el tiempo ni decrecientes⁸⁶, en la medida que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a su condición de región ultraperiférica.

Por tanto, la Comisión sigue el mismo esquema para la evaluación de la medida: considera que es ayuda Estatal (art. 87.1 TCE), que ha sido debidamente notificada (art. 88.3 TCE), que se trata de una ayuda con finalidad regional, que Canarias puede disfrutar de este tipo de ayudas en virtud del art. 87.3.a) TCE y pasa, por tanto, a analizar la compatibilidad de dicha ayuda, teniendo en cuenta que la misma recoge las directrices y objetivos que ya la Comisión autorizó en diciembre de 1997 y que la notificación se refiere únicamente a la prórroga

⁸⁴ Disposición Transitoria Octava de la Ley 62/2003 (Materialización de la reserva para inversiones en Canarias en la suscripción de deuda pública): “Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, podrán suscribir títulos, valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las corporaciones locales canarias o de sus empresas públicas u organismos autónomos, en concepto de materialización de las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias realizadas con cargo a los beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2003.

Dicha materialización deberá realizarse dentro del plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se haya dotado la reserva, siempre que la deuda pública se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por ciento de las dotaciones. A estos efectos, el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas”.

⁸⁵ Sobre esta cuestión, afirma Miranda que esto no suponía que se dejara de emitir más deuda pública, sino que las emisiones correspondientes a 2004 y 2005 sólo servían para la materialización de las dotaciones de 2000, 2001, 2002 y 2003. El autor es crítico sobre esta cuestión y señala que, a pesar de que el texto de la Decisión comunitaria era muy claro en cuanto que las ayudas al funcionamiento del artículo 27 terminaban el 31 de diciembre de 2003, y de haberse advertido por la doctrina con bastante antelación, sin embargo, el Gobierno de Canarias no solicitó su prórroga (...). Vid. S. Miranda Calderín, “Crónica de la RIC en 2003”, en *Hacienda canaria*, nº 7 (2004), págs. 110-112.

⁸⁶ Aunque en este caso concreto, ya habíamos apuntado que para las ayudas al funcionamiento previstas en el artículo 27 (suscripción de títulos valores de deuda pública canaria) no se establece en la Decisión REF 1997 su carácter degresivo. Por tanto, se había mantenido durante todo el periodo el límite máximo del 50% de las dotaciones. En cuanto al límite temporal para las ayudas al funcionamiento del artículo 27, éste sí había quedado establecido en la Decisión REF 1997 hasta finales de 2003.

del régimen para superar las desventajas estructurales permanentes que se derivan del carácter ultraperiférico de Canarias.

Este examen lo realiza a la luz de las nuevas Directrices⁸⁷ y enumera, si cabe con más detalle, los criterios recogidos en el apartado 4.16.2⁸⁸ de las mismas y, teniendo en cuenta que el nivel de las ayudas es muy inferior a los costes adicionales inherentes a los factores de la ultraperiferia y que las autoridades españolas se comprometen a presentar un informe anual para justificarlo, la Comisión admite la compatibilidad de las medidas con el mercado común⁸⁹.

De acuerdo con la nueva autorización, se hace necesario modificar el artículo 27 de la Ley 19/1994. Esta modificación se introduce en el derecho interno por el artículo segundo de la **Ley 4/2006, de 29**

de marzo⁹⁰, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que, con efectos desde el 1 de enero de 2004⁹¹, modifica los apartados 4 y 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio y permite materializar en deuda pública las dotaciones a la RIC realizadas con cargo a los beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2006.

C) MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES CORPORALES (ARTÍCULO 26) Y DEL RÉGIMEN DE AYUDAS A LA INVERSIÓN⁹² DEL ARTÍCULO 27 (ARTÍCULO 27.4.a)⁹³ Y 27.4.c)⁹⁴

⁸⁷ DO C 74 de 10.3.1998 modificadas en el DO C 258 de 9.9.2000.

⁸⁸ Tras la modificación de las Directrices aprobada en el año 2000, DO C 258 de 9.9.2000. Estos criterios son: que la medida contribuya a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad inherentes a los factores de la ultraperiferia, que se justifique por su naturaleza y su contribución al desarrollo regional, que el Estado interesado demuestre la existencia de esos costes adicionales y valore su magnitud, que el grado de compensación de los costes adicionales se examine sobre la base del nivel de desarrollo alcanzado por la región y, por último, que su duración no vaya más allá del periodo de validez de los mapas de ayudas estatales de finalidad regional.

⁸⁹ En virtud del artículo 87.3.a) TCE, al acreditarse el cumplimiento de los criterios definidos en los apartados 4.15 y 4.16 de las Directrices en los que se establecen disposiciones específicas para las ayudas al funcionamiento en las regiones ultraperiféricas.

⁹⁰ Llama la atención que la Decisión comunitaria tiene fecha de 26 de enero de 2005 y, sin embargo, las autoridades españolas no introducen la modificación para adaptar la normativa interna a la nueva autorización comunitaria hasta el 29 de marzo de 2006, si bien se establece con efectos desde el 1 de enero de 2004.

⁹¹ Téngase en cuenta, que el artículo 27 de la Ley 19/1994, tras su modificación por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medias Fiscales, Administrativas y del Orden Social, sólo contemplaba la posibilidad de materializar la RIC en Deuda Pública para las dotaciones realizadas hasta el ejercicio 2003, en base al vencimiento temporal de la Ayuda N 144/A/96 de la Comisión Europea que, con posterioridad, se prorroga por la Ayuda de Estado N 128/2004, de 26 de enero de 2005. Ahora, en virtud de la Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se amplía esta posibilidad a las dotaciones a la RIC que se realicen en los ejercicios 2004 a 2006, ambos inclusive. Sobre esta problemática vid. S. Miranda Calderín, "Crónica de la RIC en 2003, en *Hacienda canaria*, nº 7 (2004), págs. 109-112.

⁹² Aunque estas ayudas de los artículos 27.4. a) y 27.4. c) fueron calificadas como ayudas a la inversión en la Decisión REF 1997, veremos que la Comisión, al proceder a su evaluación para su prórroga, concluye que no puede excluir de dichas ayudas ciertos elementos de la medida que no reúnen las condiciones para que puedan ser consideradas ayudas a la inversión inicial y va a concluir que constituyen ayudas al funcionamiento (Apartados 20 y 21 de la Decisión de 21 de diciembre de 2005, que autoriza la Ayuda de Estado N 84/2005).

⁹³ Adquisición de activos fijos localizados en Canarias.

⁹⁴ Materialización indirecta a través de entidades que realicen las inversiones previstas en el art. 27.4.a).

La Comisión Europea, por **Decisión de 21 de diciembre de 2005**, autoriza la Ayuda de Estado N 84/2005⁹⁵, como compatible con el Tratado CE. Con esta Decisión se prorrogan, hasta 31 de diciembre de 2006, las ayudas contempladas en el artículo 26⁹⁶ y una parte de las ayudas contempladas en el artículo 27 de la Ley 19/1994 (Ayuda N 144/A/96), que vencían el 31 de diciembre de 2005. En concreto, las ayudas se refieren, por un lado, al régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales y, por otro, a la posibilidad de materializar las dotaciones de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en la adquisición de activos fijos y la posibilidad de materialización indirecta a través de entidades que realicen las inversiones en activos fijos.

En la Decisión comunitaria se tiene en cuenta que el único objeto de la notificación es prorrogar, hasta el 31 de diciembre de 2006, esta parte del régimen de ayudas del REF, con el fin de continuar con éxito la gestión de las ayudas hasta el final del periodo de programación. Y las autoridades españolas se comprometen, por un lado, a excluir de la aplicación de la medida a las empresas del sector financiero y a las que realizan servicios intra-grupo⁹⁷ y, por otro, asumen determinados compromisos en la aplicación de la medida al sector del transporte.

La Comisión sigue el mismo esquema para la evaluación de la medida: considera que es ayuda Estatal (art. 87.1 TCE), que ha sido debidamente notificada (art. 88.3 TCE), que se trata de una ayuda con finalidad regional, que Canarias puede disfrutar de este tipo de ayudas en virtud del art. 87.3.a) TCE y pasa, por tanto, a analizar la compatibilidad de dicha ayuda, teniendo en cuenta que la notificación se refiere únicamente a la prórroga del régimen para superar las desventajas estructurales permanentes que se derivan del carácter ultraperiférico de Canarias.

Este examen lo realiza a la luz de las Directrices⁹⁸ y concluye que las ayudas del régimen previsto en el artículo 26 de la Ley 19/1994 constituyen ayudas al funcionamiento al cumplirse todos los requisitos previstos en las citadas Directrices⁹⁹.

Sin embargo, y esto es lo más destacable de esta nueva Decisión, en cuanto a las ayudas contenidas en las letras a) y c) del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, al examinarlas, ahora, a la luz de las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional, la Comisión estima que no pueden ser consideradas ayudas a la inversión inicial de acuerdo con la definición que para este tipo de ayudas se contiene en el punto 4.4 de las Directrices y porque no se cumplen los criterios fijados en los

⁹⁵ Decisión de la Comisión Europea C(2005) 5295 final, de 21 de diciembre de 2005, sobre la Ayuda estatal N 84/2005, relativa al Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Prórroga de los artículos 26 y 27 de la Ley 19/94 (N 144/A/96).

⁹⁶ Estas ayudas ya habían sido modificadas y prorrogadas hasta el 31 de diciembre de 2005 por Decisión de 1 de octubre de 2003, que autorizó la Ayuda de Estado N 773/2002.

⁹⁷ Apartado 13 de la Decisión. En cumplimiento de este compromiso, veremos que va a ser necesario modificar la redacción del apartado 1 del artículo 27 a partir del 1 de enero de 2006.

⁹⁸ DO C 74 de 10.3.1998 modificadas en el DO C 258 de 9.9.2000.

⁹⁹ Apartados 4.15 y 4.16 de las Directrices.

puntos 4.4, 4.5 y 4.6 de las mismas, en particular:

- No se garantiza que los gastos subvencionables se limiten a la inversión inicial¹⁰⁰ y se excluyan las inversiones en sustitución¹⁰¹.

- Los gastos de adquisición de material de transporte no están excluidos¹⁰².

- No se tiene la certeza de que las inversiones inmateriales cumplen con los criterios previstos en las Directrices¹⁰³.

- La materialización mediante suscripción de acciones de una empresa que realiza inversiones en activos fijos no equivale a una inversión directa en esos activos¹⁰⁴. No hay ningún vínculo inmediato entre la suscripción de esas acciones o participaciones en el capital de esas empresas y la inversión en activos fijos.

Por todos estos factores, la Comisión no puede excluir que ciertos elementos de la medida no reúnen las condiciones para poder ser considerados ayudas a la inversión inicial.

Por lo demás, al igual que en sus anteriores Decisiones, la Comisión considera que la concesión de la prórroga es posible gracias a la modificación de las Directrices (2000/C 258/06), que permite a las regiones ultraperiféricas disfrutar de ayudas al funcionamiento no limitadas en el tiempo ni decrecientes¹⁰⁵, en la medida que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a su condición de región ultraperiférica y admite la compatibilidad de las medidas con el mercado común¹⁰⁶.

¹⁰⁰ Se entiende por inversión inicial una inversión en capital fijo relacionada con la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de un establecimiento existente o el lanzamiento de una actividad que implique un cambio fundamental en el producto o el procedimiento de producción de un establecimiento existente (racionalización, reestructuración o modernización).

Asimismo, se consideran inversiones en capital fijo (por tanto, inversión inicial) las que consisten en el traspaso de un establecimiento que haya cerrado o hubiese cerrado de no procederse a su readquisición.

(vid. punto 4.4 DAR)

¹⁰¹ De acuerdo con la nota a pie de página 21 de las Directrices, las inversiones de sustitución se excluyen del concepto de inversión inicial y las ayudas a este tipo de inversiones pertenecen a la categoría de ayudas al funcionamiento y se les aplican las normas previstas para estas últimas en los puntos 4.15 a 4.17 de las Directrices.

¹⁰² Las ayudas a la inversión inicial se calculan en porcentaje del valor de la inversión. Este valor se establece sobre la base de un conjunto uniforme de gastos (base uniforme) en el que se incluyen los elementos de la inversión siguientes: terreno, edificio y equipamiento. A este respecto, en la nota a pie de página 23 de las Directrices, se señala que en el sector del transporte, los gastos destinados a la adquisición de material de transporte (activos móviles) no pueden incluirse en el conjunto de gastos (base uniforme). Por tanto, estos gastos no pueden recibir ayudas a la inversión inicial.

¹⁰³ El punto 4.6. DAR establece que los gastos subvencionables pueden incluir determinadas categorías de inversiones inmateriales siempre que no superen unos límites. Son gastos ligados a la transferencia de tecnología en forma de adquisición (patentes, licencias de explotación o de conocimientos técnicos patentados). Estos activos inmateriales debe garantizarse que permanezcan ligados a la región y reunir una serie de requisitos: ser explotados exclusivamente en el establecimiento beneficiario de la ayuda; considerarse elementos del activo amortizables; ser adquiridos a un tercero en condiciones de mercado; y deben figurar en el activo de la empresa y permanecer en el establecimiento del beneficiario durante un periodo mínimo de cinco años.

¹⁰⁴ Veremos cómo en la nueva autorización del régimen de los incentivos REF -artículos 25, 26 y 27- para el nuevo periodo 2007-2013, la materialización indirecta de la RIC, a través de entidades que realicen inversiones iniciales y creación de empleo, va a ser calificada como ayuda al funcionamiento (en la actualidad, artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994).

¹⁰⁵ Aunque conviene recordar que estas ayudas fueron calificadas como ayudas a la inversión en la Decisión REF 1997, por consiguiente no se había establecido en la Decisión comunitaria su carácter degresivo. Y en cuanto al límite temporal para estas ayudas a la inversión del artículo 27, éste sí había quedado establecido en la Decisión REF 1997, hasta finales de 2005.

¹⁰⁶ En virtud del artículo 87.3.a) TCE y al acreditarse el cumplimiento de los criterios definidos en los apartados 4.15 y 4.16 de las Directrices.

De acuerdo con la nueva autorización comunitaria, se hizo necesario introducir algunas modificaciones en la normativa interna, que fueron incorporadas por el artículo segundo de la **Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.**

En primer lugar, destacamos la que viene a excluir de la aplicación de la medida a las empresas del sector financiero y las que realizan servicios intragrupo¹⁰⁷. Para ello, con efectos desde el 1 de enero de 2006, modifica el apartado 1 del artículo

27 de la Ley 19/1994 y excluye expresamente de la posibilidad de acogerse a la RIC a las entidades financieras y los servicios intragrupos¹⁰⁸.

En segundo lugar, se autoriza la inversión anticipada de futuras dotaciones a la reserva para inversiones con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2006¹⁰⁹.

En tercer y último lugar, con efectos desde el 1 de enero de 2004, se permite materializar en deuda pública las dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias realizadas con cargo a los beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2006, si bien, a esta modificación, por razones de

¹⁰⁷ Hay que tener en cuenta que en esta nueva Decisión las medidas contenidas en los artículos 27.4.a) y 27.4.c) pasan a ser calificadas como ayudas al funcionamiento y, por tanto, para este tipo de ayudas, de acuerdo con lo que se señala en la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, la Comisión venía excluyendo las actividades financieras y los servicios intragrupo. A este respecto, baste señalar que estas actividades ya fueron excluidas en la autorización del régimen de la ZEC de 2000 -Decisión de la Comisión Europea SG(2000) D/101213, de 4 de febrero de 2000, sobre la Ayuda de Estado nº N 708/98. Régimen de ayudas fiscales al funcionamiento: Zona Económica Especial (ZEC))- y los argumentos de la Comisión para su exclusión hacían referencia a que los servicios financieros, los servicios internos y los centros de coordinación son actividades cuya contribución al desarrollo regional puede ser muy modesta con relación al posible importe de las ayudas y, por tanto, se excluyen con el fin de impedir importes de ayudas muy elevados en comparación con su impacto en el desarrollo regional, vid. Decisión ZEC 2000, pág. 10. Este criterio se ha venido a consolidar, como más adelante se verá, en las nuevas Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional para el periodo 2007-2013 (2006/C 54/08) que excluyen expresamente las ayudas al funcionamiento para las actividades financieras y los servicios intragrupo. En este sentido, el Punto 78 de las Directrices para 2007-2013 establece lo siguiente: “Debido al carácter específico de las actividades financieras y los servicios intragrupo tal como se definen en la Sección J (códigos 65, 66 y 67) y las actividades intragrupo contempladas en la Sección K (código 74) del código NACE, las ayudas de funcionamiento destinadas a este tipo de actividades ofrecen muy escasas probabilidades de fomentar el desarrollo regional, mientras que presentan, en cambio, grandes riesgos de falsear la competencia, tal como se señala en la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. En consecuencia, la Comisión no autorizará ayuda alguna de funcionamiento al sector de los servicios financieros ni destinada a actividades intragrupo con arreglo a las presentes Directrices, excepto en caso de que dicha ayuda se conceda con arreglo a regímenes generales accesibles a todos los sectores y destinados a compensar costes salariales o de transporte adicionales. Asimismo, quedan excluidas las ayudas destinadas al fomento de la exportación”.

¹⁰⁸ Artículo 27.1 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por la Ley 4/2006, de 29 de marzo: “Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, excepto las entidades cuyo objeto principal sea la prestación de servicios financieros y aquellas que tengan por objeto social principal la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, de acuerdo con las directrices comunitarias, tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo”.

¹⁰⁹ Esta posibilidad de inversión anticipada de futuras dotaciones a la reserva se había introducido por Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2005. Por tanto, tras la prórroga del régimen por las autoridades comunitarias, se amplía el plazo hasta el 31 de diciembre de 2006.

pura sistemática, ya nos hemos referido en el apartado anterior, por su mayor vinculación con la Ayuda de Estado N 128/2004.

III. LA RENOVACIÓN DE LAS ESPECIALIDADES DEL REF EN EL PERIODO DE PROGRAMACIÓN 2007-2013 Y SU CONCRECIÓN EN EL DERECHO INTERNO

1. INTRODUCCIÓN

Las especialidades fiscales del REF, como ya se ha apuntado más arriba, tienen la consideración de ayudas de Estado y, bajo esta condición, están sujetas a control por la Comisión Europea en aplicación de las correspondientes normas de Derecho comunitario. Es por ello que la Comisión procedió a la revisión de los criterios bajo los cuales consideraba compatibles con el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea estas ayudas de carácter regional con el objeto de adecuarlos a las nuevas perspectivas financieras para el período 2007 a 2013.

Por una parte, se hacía necesario ajustar las particularidades del régimen fiscal canario, en este caso las medidas contenidas en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, a las nuevas prescripciones y, al mismo tiempo, era preciso tramitar una nueva solicitud de aprobación de

tales ayudas, en la medida en que tenían un plazo de vigencia que expiraba el 31 de diciembre de 2006.

Para el nuevo periodo de programación 2007-2013, las regiones ultraperiféricas, en este caso Canarias, siguen contando con una base jurídica en el art. 299.2 TCE, y la estrategia europea de desarrollo de este artículo se ha ido consolidando de forma progresiva, especialmente desde el año 2004, con la adopción de múltiples medidas específicas basadas en los tres ejes prioritarios en la estrategia a favor de las RUP que se fijaron en las Comunicaciones presentadas por la Comisión de 2004¹¹⁰. A este respecto, se han llevado a cabo importantes reformas en algunas políticas comunitarias, entre otras, la política comunitaria de la competencia y las normas comunitarias en materia de ayuda de Estado.

En este ámbito, las nuevas Directrices sobre Ayudas de Estado de finalidad regional para el periodo 2007-2013 (2006/C 54/08) vienen a recoger la previsión contenida en el fallido proyecto de Constitución Europea, firmado en Roma 29 de octubre de 2004. Este proyecto contenía una disposición -el artículo III-167.3.a)- que venía a regular las ayudas de Estado, y contenía una innovadora excepción a favor de las regiones ultraperiféricas en el ámbito de las ayudas

¹¹⁰ COM(2004) 343 final, de 26 de mayo de 2004 y COM(2004) 543 final., de 6 de agosto de 2004, que incluye como anexo el documento SEC(2004) 1030. En estas Comunicaciones se fijaron los 3 ejes prioritarios en la estrategia a favor de las RUP, que son:

- Accesibilidad: reducir los problemas de accesibilidad y demás desventajas y costes adicionales derivados de la lejanía.
- Competitividad: mejorar las condiciones generales de competitividad mediante la creación y el desarrollo de un entorno económico favorable a la implantación de empresas.
- Inserción regional: favorecer la integración de las regiones ultraperiféricas en su entorno geográfico, con el objetivo de ampliar el espacio natural de influencia socioeconómica y cultural de estas regiones y reducir los obstáculos que limitan las posibilidades de intercambio con los países terceros vecinos.

públicas, estableciendo un tratamiento singular a estas regiones, en cuanto no se les iban a aplicar las reglas generales y podían acceder automáticamente por derecho propio a la intensidad máxima de ayudas, sin necesidad de tener en cuenta el criterio económico que las había limitado tradicionalmente a regiones con un PIB por habitante inferior al 75% de la media comunitaria.

Ahora bien, aunque el texto constitucional no fue ratificado por todos los Estados miembros, también es cierto que del mismo se desprendía una clara voluntad política de establecer un tratamiento singular para las regiones ultraperiféricas en este ámbito de las ayudas públicas y, por tanto, este planteamiento fue tenido muy en cuenta en la tramitación de estas nuevas Directrices para el periodo 2007-2013.

Es por ello que las nuevas Directrices sobre Ayudas de Estado de finalidad regional para el periodo 2007-2013 (2006/C 54/08)¹¹¹, aprobadas por la Comisión el 21 de diciembre de 2005, y que entraron en vigor el 1 de enero de 2007, vienen a recoger la especificidad que supone para la UE

la existencia de las regiones ultraperiféricas en un triple sentido:

- en primer lugar, permite que estas regiones se puedan beneficiar de la excepción contenida del art. 87.3.a) TCE con independencia de su nivel de renta¹¹²;

- en segundo lugar, un incremento de los límites máximos de las ayudas a la inversión entre un 10% y un 20% en función de su nivel relativo de PIB por habitante¹¹³; y,

- en tercer lugar, la posibilidad de conceder ayudas al funcionamiento para compensar los costes adicionales de transporte, no decrecientes y no limitadas en el tiempo, bajo ciertas condiciones y, posibilidad de concederles ayudas al funcionamiento no temporales ni decrecientes en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a la ultraperiféricidad y cuya persistencia y acumulación dificulten gravemente su desarrollo económico¹¹⁴. Estas ayudas de funcionamiento, en principio prohibidas¹¹⁵, sólo pueden autorizarse para las regiones que sean subvencionables por la letra a) del artículo 87.3 TCE¹¹⁶ y siempre que se cumplan determinados requisitos:

¹¹¹ DO C 54, de 4.3. 2006, pág. 13.

¹¹² Punto 17 DAR: “Habida cuenta de las particulares desventajas que sufren debido a su lejanía y sus problemas específicos de integración en el mercado interior, la Comisión considera que también es aplicable a las ayudas regionales en favor de las regiones ultraperiféricas contempladas en el apartado 2 del Tratado la excepción contemplada en la letra a) del apartado 3 del artículo 87, con independencia de que estas regiones posean o no un PIB por habitante inferior al 75 % de la media comunitaria”.

¹¹³ Punto 45 DAR: “En reconocimiento de sus desventajas específicas, las regiones ultraperiféricas podrán optar a un suplemento adicional del 20 % de ESB, en caso de que su PIB por habitante sea inferior al 75 % de la media de la UE-25, y del 10 % de ESB en los demás casos”.

¹¹⁴ Punto 80 DAR: “No obstante lo dispuesto en el último punto, las ayudas de funcionamiento que no disminuyan gradualmente ni sean limitadas en el tiempo se autorizarán únicamente:

- en las regiones ultraperiféricas, en la medida en que pretendan compensar los costes adicionales ocasionados, en el desempeño de actividades económicas, por factores contemplados en el apartado 2 del artículo 299 del Tratado y cuya persistencia y acumulación dificulten gravemente el desarrollo de dichas regiones (ubicación en áreas remotas, insularidad, superficie reducida, topografía y clima adversos, así como dependencia económica de un reducido número de productos);(...)”.

¹¹⁵ Punto 76 DAR: “En principio, quedan prohibidas las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento) (...)”.

¹¹⁶ Canarias, como región ultraperiférica, ha quedado incluida en esta excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 TCE.

- Que se justifique en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza.

- Que su importe guarde proporción con las desventajas que pretende paliar.

- Tienen que ser temporales y decrecientes a lo largo del tiempo, si bien, como acabamos de ver más arriba, se establecen determinadas excepciones, en particular, para las RUP y para las regiones con baja densidad de población.

2. DECISIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA DE 20 DE DICIEMBRE DE 2006 RELATIVA AL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS¹¹⁷ (DECISIÓN REF 2006)

En el mismo marco normativo en el que se notifica la ZEC, las autoridades españolas notifican a la Comisión Europea, en la misma fecha, el 14 de junio de 2006, la nueva regulación de los incentivos del REF (artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994). La Comisión Europea, por su parte, mediante carta de 20 de diciembre de 2006, viene a prorrogar la autorización de estos incentivos REF, contenidos en los

artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994 y tenemos que distinguir según de qué incentivo se trate:

- Por su parte, en el artículo 26 de la Ley 19/1994, no se produce ningún cambio sustancial y las modificaciones sirven para introducir alguna corrección de técnica tributaria, dado que los estudios realizados¹¹⁸ y la experiencia adquirida hacen pensar que seguirá siendo un claro elemento dinamizador de la economía industrial de Canarias¹¹⁹.

- En cuanto al artículo 25, coincidimos con López y Navarro cuando afirman que más que de una modificación hay que hablar de un “nuevo” artículo 25¹²⁰, y añadimos nosotros que lo mismo puede afirmarse en relación con el artículo 27. Muchas de las novedades introducidas en estos dos preceptos se deben precisamente a imperativos del Derecho comunitario, en particular dos conceptos fundamentales, ya apuntados con anterioridad, como son los de ayuda a la inversión y ayuda al funcionamiento, ya que sus requisitos y condicionantes han sido decisivos a la

¹¹⁷ Decisión de la Comisión Europea C(2006) 6635 final, de 20 de diciembre de 2006, sobre la Ayuda estatal N 377/2006 relativa al Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/94. En adelante, también, Decisión REF 2006.

¹¹⁸ Estamos haciendo referencia a los estudios que fueron presentados por las autoridades españolas a la Comisión para justificar la renovación de los incentivos del REF y la ZEC y a los que se hace referencia en el texto de las dos Decisiones comunitarias (Decisión ZEC 2006 y Decisión REF 2006): S. Sosvilla Rivero, E. Martínez Budría y M. Navarro Ibañez, *Efectos macroeconómicos de los incentivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el periodo 1994-2013*, FEDEA, Madrid, 2006, y M.D. Rodríguez Mejías (dir) Centro de Estudios de la Fundación Tomillo, *Los costes de la ultraperiferia en la economía canaria*, Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, Gobierno de Canarias, Tenerife, 2001; M.D. Rodríguez Mejías (dir) Centro de Estudios de la Fundación Tomillo, *Los costes de la ultraperiferia en el sector público canario*, Consejería de Economía y Hacienda, Gobierno de Canarias, Tenerife, 2004.

¹¹⁹ Según se recoge en el Preámbulo del Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre.

¹²⁰ Afirman, estos autores, que en una primera lectura de la nueva redacción de este artículo nos encontramos con un texto un tanto enrevesado y excesivamente largo. Consideran que en su elaboración no sólo se ha reflejado el contenido de las directrices europeas, sino que, además, se ha aprovechado esta necesaria adaptación para aclarar diversas cuestiones suscitadas en anteriores redacciones del precepto, lo que supone una cierta complejidad que viene justificada para dar mayor seguridad jurídica (...). Vid. M. López Fajardo y M.A. Navarro Piñero, “El nuevo artículo 25 de la Ley 19/1994”, en *Hacienda canaria*, nº 19 (2007), pág. 9.

hora de establecer su nuevo marco normativo¹²¹.

Esta nueva Decisión (Decisión REF 2006) y la Decisión ZEC 2006¹²², son muy similares en su estructura y en su fundamentos, y se va a tener muy en cuenta la condición de región ultraperiférica del archipiélago a lo largo de todo el texto¹²³.

En la descripción de la medida:

Su objeto es el desarrollo regional en el Archipiélago, permitiendo a las empresas establecidas en una región ultraperiférica superar las desventajas estructurales naturales a las que se enfrentan.

En la evaluación de la medida:

Sin perjuicio de referirnos a continuación a las consideraciones generales de la Comisión, en la evaluación de la medida, asimismo, vamos a incluir, al final de este apartado, un cuadro -Cuadro 6- dedicado a las consideraciones que, para cada medida

en particular, tiene en cuenta la Comisión para la evaluación y calificación de cada uno de los incentivos del REF contenidos en esta notificación.

A) CRITERIOS GENERALES

Respecto a las consideraciones generales, conviene destacar los siguientes aspectos:

- En cuanto al fundamento jurídico de la medida, la Comisión va a tener en cuenta las previsiones contenidas en las DAR para las regiones ultraperiféricas. En este sentido, en las nuevas Directrices se incluye a estas regiones en la excepción del artículo 87.3.a) TCE con independencia de su nivel de renta (punto 17 de las DAR)¹²⁴.

- En cuanto a la compatibilidad de las medidas calificadas como ayudas a la inversión, considera que la intensidad de la ayuda se mantiene dentro del límite máximo de intensidad del 40% de Equivalente de Subvención Bruto (ESB) aprobado para

¹²¹ En este sentido, respecto a la RIC, vid. M. Pérez Santana, "La nueva Reserva para Inversiones en Canarias", en *Hacienda canaria*, nº 19 (2007), pág. 34.

¹²² Decisión de la Comisión Europea C(2006) 6632 final, de 20 de diciembre de 2006, sobre la Ayuda Estatal nº N 376/2006. Zona Especial Canaria.

¹²³ Consideramos que esto tiene mucho que ver con la consolidación de la estrategia para estas regiones en estos últimos años, que ha tenido su reflejo, en este ámbito, en las nuevas Directrices para el periodo 2007-2013, que incluyen previsiones específicas para estas regiones, habida cuenta de su situación estructural, económica y social. En el avance de esta estrategia, en fecha posterior, se reconoce en el Derecho primario de la Unión, esta excepción en el ámbito de las ayudas públicas que permite a estas regiones acceder a la intensidad máxima de las ayudas habida cuenta de su situación estructural, económica y social, sin necesidad de tener en cuenta el criterio económico que las había limitado tradicionalmente a las regiones con un PIB por habitante inferior al 75% de la media comunitaria. Este reconocimiento, por tanto, es ya una realidad a partir de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa y en el artículo 107 3 a) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) se contiene ahora esta previsión para las regiones ultraperiféricas.

¹²⁴ Punto 17 DAR: "Habida cuenta de las particulares desventajas que sufren debido a su lejanía y sus problemas específicos de integración en el mercado interior, la Comisión considera que también es aplicable a las ayudas regionales en favor de las regiones ultraperiféricas contempladas en el apartado 2 del Tratado la excepción contemplada en la letra a) del apartado 3 del artículo 87, con independencia de que estas regiones posean o no un PIB por habitante inferior al 75 % de la media comunitaria".

Canarias en el Mapa de ayudas regionales de España 2007-2013¹²⁵.

- En cuanto a la compatibilidad de aquellas medidas que califica como ayudas al funcionamiento, tiene en cuenta que, de conformidad con el punto 80 de las DAR¹²⁶, se pueden autorizar este tipo de ayudas para compensar los costes adicionales ocasionados en el desempeño de actividades económicas, por los factores contemplados en el artículo 299.2 TCE, cuya persistencia y acumulación dificulten gravemente el desarrollo de dichas regiones.

Sin embargo, se exigen unos requisitos adicionales para su autorización (punto 76 de las DAR)¹²⁷. De este modo, sólo pueden autorizarse siempre y cuando:

a) Se justifique por su aportación al desarrollo regional y por su naturaleza.

Para valorar su contribución al desarrollo regional, la Comisión tiene en cuenta los datos aportados por las autoridades españolas en el estudio llevado a cabo por un organismo de investigación independiente, la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA)¹²⁸, con la cuantificación del efecto del régimen de ayuda sobre el desarrollo regional y concluye que el régimen contribuye de una manera proporcional al desarrollo regional de las Islas Canarias.

b) Su importe guarde proporción con las desventajas que pretendan paliar. Para cuantificar los costes adicionales y examinar, por tanto, la proporcionalidad de la medida, tiene en cuenta los dos estudios presentados por las autoridades españolas en los que se cuantifican los costes adicionales contraídos por el sector privado y por el sector público por la condición de

¹²⁵ Decisión de la Comisión C(2006) 6684 final, de 20 de diciembre de 2006, relativa a la Ayuda estatal N 626/2006 – España. Mapa de ayudas regionales 2007-2013.

Hay que tener en cuenta, que los nuevos mapas de ayudas aprobados para 2007-2013 apoyan nuestra política de cohesión y contribuyen al objetivo del plan de acción de ayudas Estatales de conceder menos ayudas y mejor orientadas y, en el caso de España, se prevé, en particular, para las regiones subvencionables conforme al artículo 87, apartado 3, letra a), una intensidad máxima del 40 % o el 30 %. En el caso de Canarias la intensidad máxima prevista es del 40% para todo el periodo 2007-2013 (apartados 31, 36 y 37 del Mapa de ayudas regionales 2007-2013).

¹²⁶ Punto 80 DAR: “No obstante lo dispuesto en el último punto, las ayudas de funcionamiento que no disminuyan gradualmente ni sean limitadas en el tiempo se autorizarán únicamente:

— en las regiones ultraperiféricas, en la medida en que pretendan compensar los costes adicionales ocasionados, en el desempeño de actividades económicas, por factores contemplados en el apartado 2 del artículo 299 del Tratado y cuya persistencia y acumulación dificulten gravemente el desarrollo de dichas regiones (ubicación en áreas remotas, insularidad, superficie reducida, topografía y clima adversos, así como dependencia económica de un reducido número de productos);

(...)”.

¹²⁷ Punto 76 DAR: “En principio, quedan prohibidas las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento). No obstante, y con carácter excepcional, en las regiones que puedan acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 podrá concederse este tipo de ayudas siempre y cuando i) así se justifique por su aportación al desarrollo regional y por su naturaleza, ii) su importe guarde proporción con las desventajas que pretendan paliar. Corresponderá al Estado miembro demostrar la existencia e importancia de tales desventajas. (...)”.

¹²⁸ S. Sosvilla Rivero, E Martínez Budría y M. Navarro Ibañez, *Efectos macroeconómicos de los incentivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el periodo 1994-2013*, cit. Las principales conclusiones del estudio son que para el periodo 1993-2004 el REF ha permitido que el PIB regional aumente un 0,20 %, el empleo regional aumente un 0,15%, la tasa de desempleo baje un 0,124% y que la productividad aumente un 0,05%. Por su parte, la Comisión considera particularmente importante que el estudio haya revelado que el REF ha contribuido a estabilizar la variación media del ciclo económico de la economía regional, que ha pasado de un 2% en el periodo 1975-1993 al 1,2% en el periodo 1994-2003, máxime teniendo en cuenta que la economía de Canarias depende excesivamente de un número reducido de actividades económicas.

región ultraperiférica de nuestro archipiélago¹²⁹. En este apartado la Comisión llega a la conclusión de que las estimaciones son bastante conservadoras en la medida que otros estudios efectuados por encargo de la propia Comisión han identificado un grupo más amplio de costes adicionales a los que se enfrentan las RUP.

Es por ello que la Comisión considera que la parte de la medida clasificable como ayuda al funcionamiento, junto con la ZEC, constituyen los dos principales regímenes de ayuda al funcionamiento de Canarias y para evaluar su proporcionalidad con las desventajas que pretenden paliar es razonable considerar la proporcionalidad de ambas medidas en su conjunto. Por tanto, teniendo en cuenta que la ventaja combinada de ambos regímenes está muy por debajo de los costes adicionales que soportan los beneficiarios de las islas, concluye que la medida no incurre en sobrecompensación, es proporcional a las desventajas que pretende paliar y es compatible con el mercado común en virtud de la letra a) del artículo 87.3 TCE.

A este respecto, queremos destacar que en esta nueva autorización de los incentivos REF (Decisión REF 2006) se produce un significativo cambio en materia de compatibilidad de los incentivos del REF con otras ayudas, que se debe a la modificación en las condiciones impuestas por la Comisión Europea a la luz de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado. Asimismo, en esta Decisión se contienen previsiones para las empresas que pertenecen a determinados sectores o llevan a cabo actividades que están sujetas a normas específicas comunitarias.

B) EVALUACIÓN EN PARTICULAR, MEDIDA A MEDIDA

A continuación, para concluir este apartado dedicado a la nueva autorización comunitaria para el nuevo periodo 2007-2013, se detallan, en el cuadro siguiente (Cuadro 6), las consideraciones particulares de la Comisión en la evaluación de cada una de las ayudas del REF que fueron incluidas en esta nueva notificación y que nos servirá, más adelante, cuando analicemos la adaptación de la normativa interna a esta nueva autorización comunitaria.

¹²⁹ M.D, Rodríguez Mejías (dir) Centro de Estudios de la Fundación Tomillo, *Los costes de la ultraperiferia en la economía canaria*, cit. y M.D, Rodríguez Mejías (dir) Centro de Estudios de la Fundación Tomillo, *Los costes de la ultraperiferia en el sector público canario*, cit.

**CUADRO 6. EVALUACIÓN DE LAS AYUDAS REF
DE LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 27 DE LA LEY 19/1994
EN LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA
C(2006) 6635 FINAL, DE 20 DE DICIEMBRE DE 2006**

CALIFICACIÓN	MEDIDA	EVALUACIÓN DE LA MEDIDA
Artículo 25 Ayudas a la inversión	TPO 6,5% - 4% OS 1% IGIC 5% 2%	<ul style="list-style-type: none"> gastos subvencionables: adquisición de terrenos, inmuebles, instalaciones/maquinaria. se excluye carbón, acero construcción naval y fibras sintéticas. sólo inversión inicial en el sentido de las DAR. deben respetar reglas acumulación DAR. debe financiarse con fondos propios al menos 25% inversión. mantenimiento inversión 5 años. duración régimen coincide con mapa español de ayudas regionales. <ul style="list-style-type: none"> Intensidad de la ayuda en ITPAJD: 6,5% bienes inmuebles; 4% demás bienes y 1% operaciones societarias relacionadas con inversión inicial. Intensidad de la ayuda en IGIC: 5% y excepcionalmente para reducido número de mercancías el 2%. Se respeta límite máximo aprobado en mapa español de ayudas regionales 2007-2013: 40% ESB.
Artículo 26 Ayudas al funcionamiento	IS/IRPF 50% bonificación	La reducción de los impuestos de los ingresos derivados de la venta de mercancías contribuye a reducir los gastos corrientes de la empresa.
Artículo 27 Ayudas a la inversión	Art., 27.4.A. Inversiones iniciales	<ul style="list-style-type: none"> gastos subvencionables: adquisición de terrenos, inmuebles, instalaciones/maquinaria. se excluye carbón, acero construcción naval y fibras sintéticas. sólo inversión inicial en el sentido de las DAR. deben respetar reglas acumulación DAR. debe financiarse con fondos propios al menos 25% inversión. mantenimiento inversión 5 años. duración régimen coincide con mapa español de ayudas regionales. Intensidad de la ayuda: no se puede hacer cálculo ex ante. Si puede establecerse que cuando una inversión se financia totalmente a través de la RIC la intensidad de la ayuda ascenderá al 35% de la inversión (tipo IS). Se respeta límite máximo aprobado en mapa español de ayudas regionales 2007-2013: 40% ESB.
	Art. 27.4.B. Creación de empleo relacionado con inversiones iniciales	
Artículo 27 Ayudas al funcionamiento	Art. 27.4.C.	Adquisición de activos patrimoniales que no cumplen las condiciones de inversión inicial de las DAR.
	Art. 27.4.D.1º	<ul style="list-style-type: none"> La Comisión reconoce que pudiera haber casos en los que las disposiciones establecidas en el artículo de referencia constituyan ayudas a la inversión, pero considera que dichas disposiciones constituirán más a menudo ayudas al funcionamiento. recuerda la previsión contenida en la nota a pie de página 37 de las DAR que establece que la mera adquisición de acciones de la persona jurídica de una empresa no constituye inversión inicial. señala que la suscripción de acciones o la participación en una empresa que invierte activos subvencionables no equivale a la inversión directa en dichos activos.

--->

CALIFICACIÓN	MEDIDA	EVALUACIÓN DE LA MEDIDA (continuación)
Artículo 27 Ayudas al funcionamiento	Art. 27.4.D.1º Materialización indirecta a través de entidades que realicen inversiones iniciales y creación de empleo (*)	<ul style="list-style-type: none"> No se puede asegurar que las empresas llevarán a cabo su actividad únicamente en Canarias y solamente aquellas actividades que son subvencionables bajo la consideración de inversión inicial. La empresa que constituye la reserva es distinta a la que lleva a cabo la inversión inicial. Las exenciones fiscales sobre los beneficios de la empresa que constituye la reserva contribuyen a reducir los gastos corrientes que esa empresa tendría que soportar como parte de sus actividades normales. La medida fiscal no está abierta a todos los agentes económicos que operan en un Estado miembro, dado que está limitada a las empresas que llevan a cabo sus actividades en Canarias. No hay ningún vínculo inmediato entre la adquisición de acciones o participaciones de capital y la inversión en activos fijos, dado que la reserva debe materializarse en un máximo de tres años a partir de la fecha del devengo del impuesto.
	Art. 27.4.D.2º Materialización indirecta a través de entidades de la ZEC	Este instrumento permite reducir los gastos corrientes de la empresa que constituye la reserva y se aplica a la suscripción de acciones o participaciones en fondos de capital riesgo o de empresas de la ZEC.
	Art. 27.4.D.3º Materialización indirecta a través de sociedades y fondos de capital riesgo y en fondos de inversión	
	Art. 27.4.D.4º Títulos valores de deuda pública	La canalización de inversiones hacia infraestructuras o equipamientos de interés público en Canarias o, en su caso, la mejora del medio ambiente mediante la suscripción de títulos de deuda pública de las administraciones regionales y locales; títulos valores emitidos por organismos públicos; títulos valores emitidos por entidades una vez obtenida la concesión administrativa o título administrativo habilitante, contribuye a reducir los gastos corrientes que la empresa debería soportar como parte de sus actividades normales.
	Art. 27.4.D.5º Títulos valores emitidos por organismos públicos	
Art. 27.4 D. 6º Títulos valores emitidos por entidades		

Fuente: elaboración propia.

(*) Las autoridades españolas consideraban que era inversión inicial.

3. LA CONCRECIÓN DE LAS ESPECIALIDADES DEL REF EN EL DERECHO INTERNO PARA EL PERIODO 2007-2013: LA MODIFICACIÓN DE LA LEY 19/1994 Y SU DESARROLLO REGLAMENTARIO

La autorización comunitaria, comunicada por carta de 20 de diciembre de

2006, ha venido a concretarse en el ordenamiento interno por el **Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio y el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio**, que viene a adaptar los beneficios fiscales del REF (arts. 25, 26 y 27), así como la ZEC, a las nuevas Directrices para el periodo 2007-2013. Con

posterioridad, una vez aprobada la norma legal ajustada a la nueva autorización comunitaria, un año después, se aprueba el **Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, por Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre** (en adelante, también, Reglamento de la Ley 19/1994).

En lo que hace referencia al Real Decreto-Ley 12/2006, conviene anticipar que en el mismo se establecen determinadas restricciones para la utilización de los incentivos contenidos en los artículos 25 y 27 que no tienen su fundamento en la autorización comunitaria, sino en una decisión de política económica del legislador nacional y, a este respecto, en el propio preámbulo se señala que se introducen cambios importantes para restringir estos beneficios tributarios respecto del suelo¹³⁰ y las actividades inmobiliarias con el objetivo primordial de reorientar las inversiones hacia sectores de la economía menos intensivos en el consumo del suelo.

Por otra parte, en el mismo preámbulo se señala expresamente que el Real Decreto-Ley contiene una modificación detallada de los artículos 25 y 27 como consecuencia de que este conjunto de beneficios fiscales debe ser adaptado a la Decisión de la Comisión Europea, dictada a su vez bajo las prescripciones de las nuevas Directrices sobre Ayudas de Estado de finalidad regional para el periodo 2007-2013. Es por ello que en el texto legal y en la norma reglamentaria es obligada la inclusión y distinción de los conceptos de inversión inicial y ayuda al funcionamiento¹³¹.

Hechas estas matizaciones, conviene señalar que, en nuestro estudio, los aspectos que nos interesa resaltar hacen referencia, principalmente, a aquellas modificaciones introducidas en el derecho interno que vienen exigidas por la normativa comunitaria y que son las que, en definitiva, han permitido su renovación para el nuevo periodo y, por tanto, trataremos de ceñirnos a ellas, sin perjuicio de introducir alguna referencia puntual a determinadas modificaciones que, aunque no tienen su fundamento en la autorización de la Comisión, guardan alguna relación con los aspectos analizados en cada caso.

¹³⁰ En la autorización comunitaria, sin embargo, se señala expresamente que son gastos subvencionables “la adquisición de terrenos, inmuebles e instalaciones/maquinaria”.

¹³¹ En todo caso, conviene que maticemos ahora que esta distinción va a tener mayor incidencia práctica en el artículo 25 (ayuda a la inversión) que en el artículo 27 (que incluye ayudas a la inversión y ayudas al funcionamiento). Según Yanes Santana, no debemos olvidar que si bien en relación con el artículo 27, el juego que existe entre las letras A y C de su apartado 4^a minimiza la importancia de la delimitación de tales conceptos, salvo en determinados sectores como el financiero al que no se le permite invertir bajo el paraguas de ayuda al funcionamiento; en relación con el artículo 25, la importancia es máxima, porque no se admiten inversiones exentas que tengan la consideración de ayuda al funcionamiento. Vid. E. Yanes Santana, en “Análisis y argumentos: el desarrollo reglamentario del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, en *Hacienda canaria*, nº 20 (2007), pág. 383. En el mismo sentido, Miranda Calderín, afirma –a propósito de la RIC– que la discusión posible sobre si en realidad la inversión es “inicial” o de sustitución no ha de preocuparnos mucho, salvo en los casos específicos en que sólo pueda materializarse la RIC en “inversión inicial” (por ejemplo las entidades financieras y de servicios intragrupo o las inversiones de las participadas en que se dote la RIC en su capital social), ya que en los demás casos si no sirve como materialización en inversión inicial servirá como inversión de sustitución. Vid S. Miranda Calderín, “Crónica de la RIC en 2007 y análisis del nuevo reglamento de la RIC”, en *Hacienda canaria*, nº 22 (2008), pág. 117.

A) EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES CORPORALES (ARTÍCULO 26)

En lo que se refiere al **artículo 26**, como ya hemos señalado, introduce alguna corrección de técnica tributaria y no ha sido necesaria ninguna modificación sustancial en este precepto para adaptarlo a la nueva autorización comunitaria.

B) LOS INCENTIVOS A LA INVERSIÓN (ARTÍCULO 25)

El **artículo 25**, sin embargo, sí va a ser objeto de una profunda modificación para adecuarse a la nueva autorización y a los criterios contenidos en las Directrices europeas.

En primer lugar, cuando la operación está sujeta al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) se elimina la posibilidad

de que puedan acogerse a la exención por este impuesto aquellas empresas que tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC¹³². A este respecto, hay que tener en cuenta que el artículo 25 se califica como ayuda a la inversión, de conformidad con las nuevas Directrices, y es por ello que si se tiene derecho a la deducción de todo el IGIC soportado el gasto no es subvencionable mediante una ayuda a la inversión y, por tanto, en estos supuestos no se va a poder acoger a la exención del artículo 25.

En segundo lugar, se prevé que los activos materiales adquiridos, entregados o importados deber ser nuevos, salvo en el caso de empresas de reducida dimensión¹³³ que se permite que el bien sea usado, siempre que no se haya beneficiado anteriormente de las exenciones previstas en el artículo 25¹³⁴. En todo caso el requisito de que sea nuevo no será aplicable en relación con el suelo.

¹³² En el propio artículo 25, en su apartado 2, se señala a estos efectos lo siguiente: “(...) Se entiende que la entidad adquirente, importadora o cesionaria no tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de realización de la entrega o importación del bien de inversión o de la prestación de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial es inferior al cien por cien, incluso en el supuesto de pagos anticipados. Asimismo, en el artículo 25 del Reglamento de la Ley 19/1994, se establecen determinadas precisiones relativas a las entidades sin derecho a la deducción total de la cuota soportada del IGIC”.

¹³³ Son aquellas con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 8 millones de euros. Vid. artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En relación con las excepciones que se contienen en estos incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, se ha criticado que, aunque el legislador nacional en el preámbulo del RD-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, señala que en la redacción del mismo ha tenido en cuenta las condiciones impuestas por las directrices comunitarias, se observa que en ocasiones se aplican con un carácter bastante restrictivo y sin justificación alguna. En este sentido, se pone como ejemplo que si bien la normativa comunitaria recoge excepciones para las PYMES (considerando como tales, las empresas con cifra neta de negocios igual o inferior a 50 millones de euros), sin embargo, el legislador nacional, utiliza el concepto de *empresa de reducida dimensión* regulado en el IS (empresas con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 8 millones de euros), con lo cual quedan fuera un elevado porcentaje de empresas canarias a efectos de poder acogerse a determinados incentivos previstos en la Ley. Vid. Opiniones, Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Las Palmas en “Análisis y argumentos: el desarrollo reglamentario del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, en *Hacienda canaria*, nº 20 (2007, págs. 321-322).

¹³⁴ Se recoge así la previsión contenida en el punto 54 de las Directrices (dentro del apartado dedicado a los gastos subvencionables) que señala expresamente: “excepto en el caso de las PYME y de los traspasos, los activos adquiridos deberán ser nuevos. En el caso de los traspasos, se deducirán los activos para cuya adquisición ya se haya recibido una ayuda antes del traspaso”.

Asimismo, como ya se había apuntado, se restringen estos beneficios tributarios respecto del suelo¹³⁵ y las actividades inmobiliarias¹³⁶; sin embargo, no nos vamos a detener en ellas porque estas restricciones no vienen impuestas por la normativa comunitaria, sino por decisión del legislador nacional.

En tercer lugar, en el caso de que el activo material sea un elemento de transporte¹³⁷ se tiene en cuenta la prohibición prevista en las Directrices comunitarias para los activos móviles¹³⁸ y de este modo en la normativa interna se establece la prohibición de ayudas a las actividades

de transporte que se destinen a la prestación de servicios a terceros¹³⁹. Por tanto, se permite la exención únicamente cuando se trate de elementos de transporte de uso interno o complementario¹⁴⁰.

En cuarto lugar, teniendo en cuenta que la normativa comunitaria define las ayudas regionales a la inversión como aquellas ayudas concedidas para un proyecto de inversión inicial y, dentro del concepto de inversión inicial, se incluye la inversión, no solo en activos materiales¹⁴¹, sino también en activos inmateriales¹⁴², es por lo que la normativa interna recoge por primera vez esta posibilidad de aplicar esta exención en

¹³⁵ En este sentido, la entrega o transmisión de suelo estaría exenta, si no se ha beneficiado anteriormente de la exención prevista en este artículo, si el terreno se afecta a alguna de las actividades siguientes: la promoción de viviendas protegidas en Canarias destinadas al arrendamiento por la entidad promotora; al desarrollo de determinadas actividades industriales, a las zonas comerciales y a actividades turísticas cuando la adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.

¹³⁶ Los bienes que vayan a ser objeto de arrendamiento sólo podrán disfrutar de la exención cumpliendo determinados requisitos: que la empresa arrendadora obtenga como consecuencia del arrendamiento rendimientos de la actividad económica, que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios y que no se trate de arrendamiento financiero. Adicionalmente, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, se va a exigir, en este caso al arrendatario, la obligación de afectar el bien inmueble a alguna de las siguientes actividades: al arrendamiento de viviendas protegidas, siempre que sea el promotor de las mismas; al desarrollo de determinadas actividades industriales; al desarrollo de actividades turísticas con independencia del lugar en el que se encuentre situado el bien; o al desarrollo de una actividad en zona comercial situada en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.

¹³⁷ Como ya hemos señalado, en cuanto a los activos materiales se establecen algunas restricciones, por un lado, las que tienen como fundamento una decisión de política económica de las autoridades nacionales, como es el caso de las restricciones en relación con el suelo y el arrendamiento de bienes, y, por otro, las que derivan directamente de la normativa comunitaria, como son las restricciones previstas para los elementos de transporte.

¹³⁸ En el apartado dedicado a los gastos subvencionables de las Directrices se establece, en el punto 50, que los gastos en terrenos, edificios e instalaciones/maquinaria podrán optar a ayudas a la inversión inicial. Ahora bien, en la nota a pie de página 48 se precisa que, en el sector del transporte, el gasto en adquisición de material de transporte (activos móviles) no podrá optar a ayudas a la inversión inicial.

¹³⁹ Señalan López y Navarro, que en el artículo 25 se produce una triple restricción para los elementos de transporte; por un lado, la ya señalada, que deriva de la normativa comunitaria, que supone que únicamente cabe la aplicación de los beneficios fiscales respecto de los elementos de transporte calificados de transporte complementario o de uso interno. Por otra parte, se eliminan los buques y aeronaves del beneficio fiscal, aunque sean para uso interno, puesto que la letra g) del apartado 4 del artículo 25 se refiere exclusivamente a vehículos; y, por último, únicamente pueden acceder a los beneficios fiscales aquellos vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que sus modelos de serie o los vehículos individualmente hubieran sido debidamente homologados por la Administración Tributaria Canaria. Vid. M. López Fajardo y M.A. Navarro Piñero, "El nuevo artículo 25 de la Ley 19/1994", cit. págs. 20-21.

¹⁴⁰ Que vienen regulados en la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias.

¹⁴¹ Por «activos materiales» se entienden los relativos a terrenos, edificios e instalaciones/maquinaria. En caso de adquisición de un establecimiento, únicamente deberán tomarse en consideración los costes de la adquisición de activos a terceros, siempre y cuando la operación se lleve a cabo en condiciones de mercado". (Punto 34 DAR).

¹⁴² "Por «activos inmateriales» se entienden los relativos a la transferencia de tecnología mediante la adquisición de derechos de patentes, licencias, *know-how* o conocimientos técnicos no patentados". (Punto 34 DAR).

la adquisición de elementos del inmovilizado inmaterial, si bien teniendo en cuenta las restricciones impuestas para estos activos en las Directrices comunitarias¹⁴³.

Por tanto, en la concreción interna se van a tener en cuenta los requisitos exigidos por la normativa comunitaria en un triple sentido:

- Se restringen los elementos del inmovilizado inmaterial o activos intangibles¹⁴⁴ que pueden acogerse a las exenciones, de conformidad con las previsiones contenidas en las citadas Directrices y, únicamente pueden ser.

- los de propiedad industrial o intelectual;
- los conocimientos no patentados¹⁴⁵ o

know-how, y;

- las concesiones administrativas.

- Se establece que los activos intangibles, que acabamos de enumerar, para poder acogerse a estos beneficios fiscales, deben reunir los siguientes requisitos¹⁴⁶:

- se utilizados en los establecimientos que supongan una inversión inicial;
- ser amortizables;
- ser adquiridos a terceros en condiciones de mercado. En el caso de que se trate de concesiones administrativas se entiende que se adquieren en condiciones de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva;
- deben figurar en el activo de la empresa.

¹⁴³ Las restricciones recogidas en las Directrices son las siguientes:

- Punto 55 DAR: “En el caso de las PYME, podrán siempre contabilizarse íntegramente los costes de inversión en activos inmateriales mediante transferencia de tecnología a través de la adquisición de derechos de patente, licencias, *know-how* o conocimientos técnicos no patentados. En el caso de las grandes empresas, estos costes únicamente serán subvencionables hasta un límite del 50 % del total de gastos subvencionables de inversión del proyecto”.

- Punto 56 DAR: “En todos los casos, los activos inmateriales subvencionables se someterán a los requisitos necesarios a fin de garantizar que permanecerán ligados a la región destinataria que opte a obtener ayudas regionales, y, en consecuencia, que no se sean el objeto de transferencia a otras regiones, sobre todo a aquellas que no puedan optar a este tipo de ayudas. A tal fin, los activos inmateriales subvencionables deberán reunir, en particular, los requisitos siguientes:

- se utilizarán exclusivamente en el establecimiento beneficiario de la ayuda regional;
- se considerarán activos amortizables;
- se adquirirán a terceros en condiciones de mercado;
- figurarán en el activo de la empresa y permanecerán en el establecimiento del beneficiario de la ayuda regional durante un período mínimo de cinco años (tres años en el caso de las PYME)”.

¹⁴⁴ Se concreta aquí la previsión contenida en el Punto 34 DAR.

¹⁴⁵ Tendrán esta consideración los derechos para la explotación económica de fórmulas o procedimientos secretos, los derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y el conjunto no divulgado de informaciones técnicas necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento. (Art. 9 Reglamento de la Ley 19/1994).

¹⁴⁶ Se concreta aquí la previsión contenida en el Punto 56 DAR.

- Se prevé que en la cesión o adquisición de elementos del inmovilizado inmaterial la exención se limitará al cincuenta por ciento de su valor, salvo que el adquirente o cesionario sea una empresa de reducida dimensión^{147 148}.

En quinto lugar, se establece como requisito adicional que los elementos del inmovilizado material adquiridos o importados, para gozar de los beneficios fiscales, y ser considerados bienes de inversión, deben haber sido adquiridos con ocasión de una inversión inicial¹⁴⁹. Y, a continuación, establece lo que debemos entender por inversión inicial¹⁵⁰ -trasladando al ordenamiento interno los mismos criterios establecidos en las Directrices comunitarias- y señala que es aquella que tiene por objeto:

- La creación de un establecimiento. Se considera como tal cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad

económica. En particular, tendrá la consideración de creación de un establecimiento la entrega o adquisición de una edificación para su demolición y promoción de una nueva por parte del adquirente para su puesta en funcionamiento en desarrollo de una actividad económica¹⁵¹.

- La ampliación de un establecimiento. Se considera como tal cuando tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo. En particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble¹⁵².

- La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos. Se considera como tal cuando la misma tenga por finalidad obtener un producto o servicio distinto o que presente una novedad esencial y no meramente formal o accidental, respecto de los que dicho establecimiento viniera elaborando con anterioridad a la realización de la inversión¹⁵³.

¹⁴⁷ Son aquéllas con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 8 millones de euros. Vid. artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁴⁸ Se concreta aquí la previsión contenida en el Punto 55 DAR. Asimismo, el artículo 24 del Reglamento de la Ley 19/1994, establece que esta exención parcial prevista en el IGIC se entiende que se refiere al cincuenta por ciento de la base imponible de la operación de prestación de servicio de cesión de los elementos del inmovilizado inmaterial previstos en este artículo. En el supuesto de pagos anticipados en los que se devengue el IGIC, la exención se aplicará sobre el cincuenta por ciento de la cantidad efectivamente percibida.

¹⁴⁹ En relación a este requisito del artículo 25, señalan López y Navarro que aunque en teoría este requisito es la gran novedad del artículo 25, sin embargo, en realidad la normativa comunitaria siempre ha exigido que los bienes de inversión para gozar de los beneficios fiscales se hubiesen adquirido con ocasión de una inversión inicial, la cuestión es que esta exigencia está en la actualidad transpuesta al ordenamiento interno. Vid. M. López Fajardo y M.A. Navarro Piñero, "El nuevo artículo 25 de la Ley 19/1994", cit. pág. 25.

¹⁵⁰ El Punto 34 DAR establece que "por inversión inicial se entiende una inversión en activos materiales e inmateriales relativos a:

- la creación de un nuevo establecimiento;
- la ampliación de un establecimiento existente;
- la diversificación de la producción de un establecimiento para atender a mercados de productos nuevos y adicionales;
- una transformación fundamental en el proceso global de producción de un establecimiento existente".

¹⁵¹ Art. 8.1. Reglamento de la Ley 19/1994.

¹⁵² Art. 8.2. Reglamento de la Ley 19/1994.

¹⁵³ Art. 8.3. Reglamento de la Ley 19/1994.

- La transformación sustancial en el proceso general de producción de un establecimiento. Se considera como tal cuando el nuevo proceso tenga unas características o aplicaciones desde el punto de vista tecnológico que difieren de forma esencial del existente en dicho establecimiento con anterioridad a la inversión¹⁵⁴.

En todo caso, este requisito también es exigible para la adquisición o cesión de elementos del inmovilizado inmaterial, que deben ser utilizados en los establecimientos que supongan una inversión inicial.

El Reglamento de la Ley 19/1994 viene a matizar, en su artículo 6, que tienen la consideración de inversión inicial (en lo que hace referencia al artículo 25) las inversiones previstas en el artículo 25.3.a) y b) de la Ley 19/1994, esto es, los elementos patrimoniales del inmovilizado material adquiridos o importados con ocasión de una inversión inicial y los elementos del inmovilizado inmaterial con las previsiones y requisitos descritos más arriba.

En sexto lugar, se mantiene el requisito de que los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial

deben 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 uso¹⁵⁵. En relación con este requisito, se ha puesto de manifiesto alguna opinión crítica¹⁵⁶ hacia el legislador nacional por no haber tenido en cuenta la posibilidad que se establece en la normativa comunitaria para las PYMES, de forma que para estas empresas el plazo de mantenimiento de la inversión quedara reducido a tres años, en lugar de cinco.

En séptimo lugar, se mantiene una previsión¹⁵⁷, acorde con la autorización comunitaria, que no es nueva y ya se había introducido con el RD-Ley 7/1998, de 19 de junio, en el sentido de que las exenciones establecidas en el artículo 25 de la Ley 19/1994, no serán de aplicación cuando se trate de incentivar actividades encuadradas en los sectores de la construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón. Y ahora se añade expresamente¹⁵⁸, que el ámbito de aplicación de estos sectores será el establecido en la normativa comunitaria sobre ayudas estatales.

¹⁵⁴ Art. 8.4. Reglamento de la Ley 19/1994.

¹⁵⁵ Punto 40 DAR: "Asimismo, y a fin de garantizar que la inversión suponga una contribución efectiva y sostenida al desarrollo regional, las ayudas deberán supeditarse, ya sea a través de las condiciones asociadas a las mismas o de su método de pago, al mantenimiento de la inversión en la región de que se trate a lo largo de un período mínimo de cinco años desde su finalización.

Esta norma no impedirá la sustitución de instalaciones o equipos que hayan quedado obsoletos en este plazo de cinco años debido a rápidas transformaciones tecnológicas, siempre y cuando la actividad económica se mantenga en la región de que se trate durante el plazo mínimo.

(...)

En el caso de las PYME, los Estados miembros podrán reducir este período de mantenimiento de una inversión o de los puestos de trabajo creados de cinco años a un mínimo de tres".

¹⁵⁶ Vid. Opiniones, Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Las Palmas en "Análisis y argumentos: el desarrollo reglamentario del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", cit., pág. 322.

¹⁵⁷ Disposición Adicional Undécima, apartado 1 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

¹⁵⁸ Disposición Adicional Undécima, apartado 4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

C) LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (ARTÍCULO 27)

Por su parte, el **artículo 27** también va a ser objeto diversas modificaciones para adecuarse a la nueva autorización y a los criterios contenidos en las Directrices europeas.

En primer lugar, se establece una limitación de tipo subjetivo para las entidades que tengan como actividad principal la prestación de servicios financieros¹⁵⁹ o la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades en el sentido previsto en el artículo 16.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS)¹⁶⁰, de forma que únicamente se les permite acogerse a este incentivo en la medida que las inversiones que realicen sean consideradas como inversión inicial y no en aquellas inversiones que tengan la consideración de ayuda al funcionamiento. Esta previsión viene impuesta por la normativa comunitaria que prohíbe la concesión de ayudas al funcionamiento para este tipo de actividades¹⁶¹, como ya tuvimos ocasión de comentar en un apartado anterior de este mismo trabajo.

A este respecto, conviene recordar que, de acuerdo con la anterior autorización comunitaria, contenida en la Decisión de 21 de diciembre de 2005, que autoriza la Ayuda de Estado N 84/2005, y que vino a prorrogar los artículos 26 y parte del artículo 27 de la Ley 19/1994, se hizo necesario excluir de la aplicación del artículo 27 de la Ley 19/1994, a las empresas del sector financiero y las que realizan servicios intragrupo. Para ello, con efectos desde el 1 de enero de 2006, se había modificado el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio y se excluía expresamente de la posibilidad de acogerse a la RIC a las entidades financieras y los servicios intragrupos. Sin embargo, ahora sí van a poder acogerse a la RIC, pero solo se les permite la materialización en inversión inicial.

En segundo lugar, teniendo en cuenta el plazo fijado en la autorización comunitaria, se establece expresamente que el límite temporal para obtener los beneficios es el 31 de diciembre de 2013¹⁶².

En tercer lugar, en cuanto a las inversiones aptas para materializar la RIC, también, tiene aquí mucha importancia la distinción entre ayudas a la inversión y

¹⁵⁹ Vid el artículo 2.2 del Reglamento de la Ley 19/1994 que establece los supuestos en que se considera que se tiene como actividad principal la prestación de servicios financieros.

¹⁶⁰ Vid. el artículo 16.3 TRLIS (Operaciones vinculadas) para los supuestos de personas o entidades vinculadas. Por su parte, el artículo 2.3. del Reglamento de la Ley 19/1994 establece: “Sólo se considerará que una entidad tiene como actividad principal la prestación de servicios intragrupo cuando, en el período impositivo en el que obtiene las rentas con cargo a las cuales efectúa la dotación a la reserva por inversiones, más del cincuenta por ciento de su cifra de negocio proceda de servicios prestados a otras sociedades del mismo grupo”.

¹⁶¹ Punto 78 DAR: “(...) la Comisión no autorizará ayuda alguna de funcionamiento al sector de los servicios financieros ni destinada a actividades intragrupo con arreglo a las presentes Directrices, excepto en caso de que dicha ayuda se conceda con arreglo a regímenes generales accesibles a todos los sectores y destinados a compensar costes salariales o de transporte adicionales (...)”. Asimismo, en el apartado 26 de la Decisión REF 2006 las autoridades españolas se comprometen a: “(a) Excluir las empresas del sector financiero y las empresas que lleven a cabo servicios intragrupos de la aplicación de las partes del régimen de ayuda de funcionamiento”.

¹⁶² Artículo 27.11 Ley 19/1994: “(...) las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2013”.

ayudas al funcionamiento, si bien, en este caso, como este artículo 27 permite los dos tipos de ayudas, si no se dan las circunstancias para considerar una inversión como inicial, ésta podría tener cabida como ayuda al funcionamiento y, por tanto, ser apta para la materialización.

El Reglamento de la Ley 19/1994 viene a matizar, en su artículo 6, las inversiones que tienen la consideración de inversión inicial y, en lo que hace referencia al artículo 27, considera como tales las inversiones previstas en los artículos 27.4.A, 27.4.B y 27.4.D.1º de la Ley 19/1994.

En el análisis de este precepto vamos a distinguir los diferentes tipos de inversiones autorizadas, deteniéndonos en aquellos aspectos que vienen impuestos por la normativa comunitaria:

En el **artículo 27.4.A.** se regula la materialización en inversión inicial, por tanto, se contienen aquí algunas previsiones análogas a las ya analizadas anteriormente en el artículo 25¹⁶³. En efecto, para delimitar lo que se entiende como inversión inicial¹⁶⁴ se establece que es aquella consis-

tente en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material o inmaterial como consecuencia de la creación de un establecimiento, la ampliación de un establecimiento, la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos o la transformación sustancial en el proceso general de producción de un establecimiento.

Se establece también aquí la previsión de que elementos patrimoniales adquiridos, deber ser nuevos, salvo en el caso de empresas de reducida dimensión¹⁶⁵ que se permite que el bien sea usado, siempre que no se haya beneficiado anteriormente de las exenciones previstas en este artículo 27¹⁶⁶.

En cuanto a las inversiones en suelo, se establecen también limitaciones que, sin embargo, no vienen impuestas por la normativa comunitaria, sino por decisión del legislador nacional. Por tanto, únicamente, van a tener la consideración de iniciales las inversiones en suelo, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente del régimen de la RIC, y se afecten a determinadas actividades¹⁶⁷.

¹⁶³ A pesar de ello, consideramos conveniente volver a incluirlas ahora, en el estudio del artículo 27, aunque pueda resultar reiterativo en algún momento, para tener una visión completa y ordenada en cada caso.

¹⁶⁴ El Punto 31 DAR establece que “por inversión inicial se entiende una inversión en activos materiales e inmateriales relativos a:

- la creación de un nuevo establecimiento;
- la ampliación de un establecimiento existente;
- la diversificación de la producción de un establecimiento para atender a mercados de productos nuevos y adicionales;
- una transformación fundamental en el proceso global de producción de un establecimiento existente”.

¹⁶⁵ Son aquellas con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 8 millones de euros. Vid. artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

¹⁶⁶ Se recoge también aquí la previsión contenida en el Punto 54 de las Directrices.

¹⁶⁷ Debe tratarse de terrenos afectos: a la promoción de viviendas protegidas en Canarias destinadas al arrendamiento por la entidad promotora; al desarrollo de determinadas actividades industriales; a las zonas comerciales y a las actividades turísticas cuando la adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.

Asimismo, cuando se trate de un elemento del transporte se tiene en cuenta la prohibición prevista en las Directrices comunitarias para los activos móviles¹⁶⁸ y en la normativa interna se establece la prohibición de ayudas a las actividades de transporte que se destinen a la prestación de servicios a terceros. Por tanto, se permite la exención únicamente cuando se trate de elementos de transporte de uso interno.

Se permite, también, la adquisición de activos fijos inmateriales¹⁶⁹, y se tienen en cuenta, también aquí, las restricciones impuestas para estos activos en las Directrices comunitarias¹⁷⁰, en un triple sentido:

- Se restringen los activos fijos inmateriales¹⁷¹ que pueden acogerse a las exenciones, de conformidad con las previsiones contenidas en las citadas Directrices y, únicamente pueden ser.

- los de propiedad industrial o intelectual;
- los conocimientos no patentados o *know-how*, y;
- las concesiones administrativas.

- Se establece que los activos intangibles, que acabamos de enumerar, para poder acogerse a estos beneficios fiscales, deben reunir los siguientes requisitos¹⁷²:

- ser utilizados en los establecimientos que supongan una inversión inicial;
- ser amortizables;
- ser adquiridos a terceros en condiciones de mercado. En el caso de que se trate de concesiones administrativas se entiende que se adquieren en condiciones de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva;
- deben figurar en el activo de la empresa.

- Se prevé que el importe de la materialización de la reserva en elementos del inmovilizado inmaterial no podrá exceder del cincuenta por ciento de su valor total del proyecto, salvo que el sujeto pasivo sea una empresa de reducida dimensión¹⁷³.

Se contiene, por último, una previsión específica para las empresas de reducida dimensión, que deriva también de las

¹⁶⁸ En el apartado dedicado a los gastos subvencionables de las Directrices se establece, en el punto 50, que los gastos en terrenos, edificios e instalaciones/maquinaria podrán optar a ayudas a la inversión inicial. Ahora bien, en la nota a pie de página 48, se precisa que en el sector del transporte, el gasto en adquisición de material de transporte (activos móviles) no podrá optar a ayudas a la inversión inicial.

¹⁶⁹ Punto 34 DAR: “(...) Por «activos inmateriales» se entienden los relativos a la transferencia de tecnología mediante la adquisición de derechos de patentes, licencias, *know-how* o conocimientos técnicos no patentados”. Por tanto, el artículo 27.4.A. (inversión inicial) va a establecer las mismas restricciones que el artículo 25 para poder materializar la RIC en activos intangibles como inversión inicial, sin embargo, hay que tener en cuenta que, a diferencia del artículo 25 que se agota en esa posibilidad, la RIC (art.27) va a poder materializarse también, como veremos más adelante, en la adquisición de otros elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial por la vía del art. 27.4.C, que permite aquellas inversiones que tengan la consideración de ayudas al funcionamiento.

¹⁷⁰ Puntos 55 DAR y 56 DAR.

¹⁷¹ Se concreta aquí la previsión contenida en el Punto 34 DAR.

¹⁷² Se concreta aquí la previsión contenida en el Punto 56 DAR.

¹⁷³ Se concreta aquí la previsión contenida en el Punto 55 DAR.

Directrices comunitarias¹⁷⁴, de forma que se van a computar los costes de estudios preparatorios y de consultoría, cuando estén directamente relacionados con las inversiones iniciales que acabamos de ver.

En el **artículo 27.4.B.** se incluye una novedosa posibilidad de materializar la RIC en la creación de puestos de trabajo relacionados con las inversiones iniciales¹⁷⁵, con algunos requisitos que vienen impuestos por la normativa comunitaria:

- Los puestos de trabajo deben estar relacionados de forma directa con las inversiones iniciales de la letra A¹⁷⁶.

- Los mismos deben crearse dentro del periodo de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de

dicha inversión. En este punto, el Reglamento¹⁷⁷ ha venido a precisar que para el cálculo del incremento de plantilla se van a computar como creación de puestos de trabajo los trabajadores contratados dentro de los seis meses anteriores a la entrada en funcionamiento, siempre que estén relacionados de forma directa con la inversión, y que no va a ser necesario que los nuevos puestos los ocupen los nuevos trabajadores contratados.

- La creación de puestos de trabajo¹⁷⁸ se determinará por el incremento de la plantilla media total en ese periodo respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores a esa puesta en funcionamiento de la inversión, siempre que dicho incremento se mantenga por un periodo de cinco años, salvo las empresas de reducida dimensión

¹⁷⁴ Punto 51 DAR: “En el caso de las PYME, también podrán contabilizarse los costes de estudios preparatorios y los costes de consultoría relacionados con la inversión, con una intensidad de ayuda máxima de hasta el 50 % de los costes reales en que se haya incurrido”.

¹⁷⁵ A este respecto, el Reglamento viene a especificar que la creación de puestos y variaciones en plantilla media serán las producidas en el conjunto de establecimientos permanentes que tenga la empresa en Canarias (art. 10 del Reglamento de la Ley 19/1994).

¹⁷⁶ Punto 36. DAR: “Las ayudas a la inversión regional se calcularán, o bien en función de los costes de inversión material e inmaterial derivados del proyecto de inversión inicial, o bien en función de los costes salariales (estimados) correspondientes a los puestos de trabajo directos creados por el proyecto de inversión”.

La nota a pie de página 38 añade: “un puesto de trabajo se considera creado directamente por una inversión cuando se refiera a la actividad a la que ésta se destina y cuando su creación se produzca en un plazo de tres años desde que se completara la inversión, e incluye los puestos de trabajo creados debido a un aumento de la tasa de utilización de las capacidades creadas por la inversión”.

Punto 57 DAR: “(...) las ayudas regionales podrán también calcularse en función de los costes salariales previstos que se deriven de la creación de puestos de trabajo a través de un proyecto de inversión inicial”.

Nota a pie de página 51: “Por coste salarial se entiende el importe total que realmente debe pagar el beneficiario de las ayudas en relación con el empleo de que se trata, compuesto por el salario bruto (es decir, antes de impuestos) y las cotizaciones sociales obligatorias”.

¹⁷⁷ Artículo 10 del Reglamento de la Ley 19/1994.

¹⁷⁸ Punto 58 DAR: “Se entiende por creación de empleo el aumento neto del número de trabajadores empleados directamente en un determinado establecimiento en comparación con la media de los 12 meses anteriores. Por tanto, los puestos suprimidos durante el período de 12 meses deberán deducirse del número aparente de puestos de trabajo creados en el mismo período”.

Nota a pie de página 53 DAR: “Esta definición se aplica tanto a los establecimientos existentes como a los nuevos”.

que solo deben mantenerlo por tres años¹⁷⁹. Para calcular la plantilla media total y su incremento se tomarán las personas empleadas, conforme a la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa¹⁸⁰.

Finalmente, se contiene una previsión teniendo en cuenta que las Directrices establecen que el importe de las ayudas no podrá rebasar un determinado porcentaje del coste salarial de la persona contratada calculado durante un período de dos años y, por tanto, en estos casos de creación de puestos de trabajo se va a considerar producida la materialización únicamente durante los dos primeros años desde que se produce ese incremento de plantilla y se va a computar en cada periodo impositivo por el importe del coste medio de los salarios brutos y

las cotizaciones sociales obligatorias que se correspondan con dicho incremento¹⁸¹.

El **artículo 27.4.C.** permite materializar la RIC:

- en la adquisición de elementos patrimoniales que cumplan los requisitos previstos en el artículo 27, pero que no puedan considerarse como inversión inicial¹⁸²;

- en aquellos activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente canario¹⁸³ y, en este caso, no se exige que estos activos estén afectos al desarrollo de las actividades económicas del sujeto pasivo¹⁸⁴;

- en gastos de investigación y desarrollo¹⁸⁵. Por tanto, se permite aquí la inversión

¹⁷⁹ Punto 40 DAR: “(...) Por otra parte, cuando las ayudas se calculen en función de los costes salariales, los puestos de trabajo deberán ocuparse en el plazo de tres años desde la finalización de los trabajos. Cada uno de los puestos de trabajo creados gracias a la inversión deberá mantenerse en la región de que se trate a lo largo de un período de cinco años desde la primera ocupación del puesto. En el caso de las PYME, los Estados miembros podrán reducir este período de mantenimiento de una inversión o de los puestos de trabajo creados de cinco años a un mínimo de tres”.

¹⁸⁰ Nota a pie de página 52 DAR: “Por número de trabajadores se entiende el número de unidades de trabajo por año (UTA), es decir, el número de asalariados empleados a tiempo completo durante un año; el trabajo a tiempo parcial y el trabajo estacional constituyen fracciones de UTA”.

¹⁸¹ Punto 59 DAR: “El importe de las ayudas no podrá rebasar un determinado porcentaje del coste salarial de la persona contratada calculado durante un período de dos años. Este porcentaje será igual a la intensidad autorizada para las ayudas a la inversión en la zona de que se trate”.

¹⁸² Para Miranda, de la redacción de la Ley es totalmente interpretable la teoría del “cajón de sastre” del artículo 27.4.C., sin embargo, es consciente de que también hay quienes interpretan lo contrario, sobre todo en la Administración tributaria. Le preocupa la omisión del art. 13. c) del Borrador de Reglamento que afianzaba esta teoría y que, a su entender, daba mayor seguridad jurídica al complicado entramado legal que distinguía entre inversión inicial y de sustitución y que dejaba muy claro que todas las inversiones que no cumplieren los requisitos del art. 27.4.A. (inversiones iniciales) servían como materialización de las dotaciones RIC si cumplían los requisitos del art. 27.4.C. Por tanto, considera que será necesario que el Ministerio de Economía y Hacienda aclare este concepto. Vid S. Miranda Calderín, “Crónica de la RIC en 2007 y análisis del nuevo reglamento de la RIC”, cit., págs. 121, 122 y 159.

¹⁸³ Se incluyen aquí las inversiones previstas en las deducciones por inversiones medioambientales del TRLIS (art. 39.1 y 3) y también aquellas destinadas al aprovechamiento de cualquier fuente de energía renovable para su transformación en electricidad. Vid. art. 11 del Reglamento de la Ley 19/1994.

¹⁸⁴ Artículo 27, apartado 5 de la Ley 19/1994.

¹⁸⁵ Y se entiende por tales los derivados de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica a los que se refiere el art. 35.1 y 2 TRLIS que regula la Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y no se requiere la activación de dichos gastos para ser considerados como materialización válida. Vid. art. 12 del Reglamento de la Ley 19/1994. Asimismo, se prevé expresamente, en el propio artículo 27 de la Ley 19/1994, que el importe de los gastos de investigación y desarrollo alcanzará también a los proyectos contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, oficialmente reconocidos y registrados y situados en Canarias.

en estos activos inmateriales producidos por la propia empresa¹⁸⁶.

Conviene que nos detengamos en el primer supuesto que hemos enumerado, esto es, la adquisición de elementos patrimoniales que cumplan los requisitos previstos en el artículo 27¹⁸⁷, pero que no puedan considerarse como inversión inicial¹⁸⁸. En este supuesto, la inversión realizada será apta, pero no ya como inversión inicial (ya hemos señalado que no reúne los requisitos para ser considerada como tal) y, por tanto, van a tener cabida por la vía de las ayudas regionales al funcionamiento, previstas también en las Directrices comunitarias para aquellos supuestos en que las ayudas a la inversión resulten insuficientes para inducir un proceso de desarrollo regional.

Por tanto, se desprende que va a tener cabida aquí:

- la inversión en activos usados, aunque no se trate de una empresa de reducida dimensión;

- en cuanto al suelo se establecen las mismas limitaciones¹⁸⁹ que en la letra A, si bien aquí no se va a exigir que no se hayan beneficiado anteriormente del régimen de la RIC;

- si se trata de un elemento de transporte se admite que se destinen a la prestación de servicios a terceros, aunque se establece aquí una limitación para los vehículos de transporte de pasajeros por vía marítima o por carretera en el sentido de que deben dedicarse exclusivamente a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las Islas¹⁹⁰.

En el **artículo 27.4.D.1º** se permite la materialización de la RIC en la suscripción de acciones o participaciones de otra entidad que realice las inversiones iniciales y la creación de empleo relacionada de forma directa con esa inversión¹⁹¹.

Por tanto, la RIC no sólo se puede materializar directamente por parte de la

¹⁸⁶ Cabe recordar que por la letra A. del artículo 27.4 (inversiones iniciales) únicamente tenían cabida los activos inmateriales adquiridos necesariamente a terceros, por tanto, los gastos de I+D no son admisibles como materialización apta para la RIC como inversión inicial, pero sí tienen cabida como ayuda al funcionamiento por la letra C. del artículo 27.4. Vid. M. Pérez Santana, "La nueva Reserva para Inversiones en Canarias", cit., págs. 41 y 44.

¹⁸⁷ Esto es, elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo.

¹⁸⁸ De conformidad con el Punto 34 DAR.

¹⁸⁹ Que derivan de una decisión de política económica del legislador interno, no de las Directrices comunitarias, y que las limita respecto de inversiones en terrenos afectos a la promoción de viviendas protegidas en Canarias destinadas al arrendamiento por la entidad promotora, al desarrollo de determinadas actividades industriales; a las zonas comerciales y a las actividades turísticas cuando la adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.

¹⁹⁰ Lo que debe entenderse por servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general nos lo viene a aclarar el Reglamento de la Ley 19/1994., en su artículo 13 (Servicios públicos de transporte en el ámbito de funciones de interés general).

¹⁹¹ Esto es, las inversiones que acabamos de analizar, previstas en las letras A y B del art. 27.4.

entidad que ha dotado la reserva, sino indirectamente, mediante la suscripción de acciones de otra entidad que sea la que realice las inversiones previstas¹⁹², que quedan ahora limitadas a las inversiones de las letras A y B del artículo 27.4. Así pues, las entidades en cuyo capital se materialice la Reserva sólo podrán realizar inversiones iniciales para que se consideren válidas a efectos de la RIC¹⁹³ y se viene a excluir la posibilidad de que realicen inversiones que tengan la consideración de ayudas al funcionamiento.

En definitiva, las inversiones previstas en este artículo tienen la consideración de inversión inicial¹⁹⁴ y se permite que las entidades prestadoras de servicios financieros

o de servicios intragrupo puedan materializar sus dotaciones a la RIC en la suscripción de acciones o participaciones de otra entidad que realice las inversiones iniciales y la creación de empleo¹⁹⁵ siempre que se cumplan las condiciones previstas en este artículo.

En todo caso, en la Decisión REF 2006, aunque la Comisión reconoce, a la luz de los argumentos presentados por las autoridades españolas (en un detallado análisis de esta parte de la medida), que pudiera haber casos en los que las disposiciones previstas en este artículo 27.4.D.1º constituyan ayudas a la inversión, se considera que constituirán más a menudo ayudas al funcionamiento¹⁹⁶.

¹⁹² Vid. M. Pérez Santana, “La nueva Reserva para Inversiones en Canarias”, cit., pág. 44.

¹⁹³ Es decir, las sociedades participadas sólo podrán realizar inversiones iniciales. Vid. S. Miranda Calderín, “Crónica de la RIC en 2007 y análisis del nuevo reglamento de la RIC”, cit., pág. 123.

¹⁹⁴ Artículo 6 del Reglamento de la Ley 19/1994.

¹⁹⁵ Artículo 7 del Reglamento de la Ley 19/1994.

¹⁹⁶ En efecto, consideramos conveniente destacar aquí que en la Decisión REF 2006, en el apartado dedicado a la evaluación de esta parte de la medida (esto es, el artículo 27.4.D.1º) fue necesario un mayor desarrollo (motivación de la Comisión) ya que para las autoridades españolas tiene la consideración de ayuda a la inversión y, sin embargo, la Comisión concluye que va a constituir “más a menudo” ayudas al funcionamiento.

Por una parte, las autoridades españolas, en la notificación de la medida, consideran que se trata de una ayuda a la inversión, en lugar de una ayuda al funcionamiento. Si bien se acepta que en la nota a pie de página 37 de las DAR se indica que la mera adquisición de acciones de la persona jurídica de una empresa no constituye inversión inicial, se considera que esta disposición no es aplicable en este caso concreto. Se alega que los beneficiarios están sujetos a condiciones específicas que, garantizan que el capital inyectado será utilizado de forma que puede catalogarse como inversión inicial en el sentido de las DAR. Se resalta que la Ley requiere que los activos en los que se materialice la reserva se sitúen y utilicen en Canarias y se ajusten a la definición de ayuda a la inversión regional de las DAR; que el derecho a la ayuda depende de la presentación de un plan de inversión sujeto a autorización previa; que la concesión de la ayuda es incompatible con otros incentivos fiscales y la administración española lleva a cabo un riguroso control de la medida, mediante el control de la acumulación y el cumplimiento de las condiciones previstas en las DAR; que la administración fiscal va a comprobar el límite para los grandes proyectos de inversión y que los abusos en la aplicación de la medida estarán sujetos a sanciones y obligaciones de reembolso.

La Comisión, por su parte, argumenta lo siguiente:

- reconoce que pudiera haber casos en los que las disposiciones establecidas en el artículo de referencia constituyan ayudas a la inversión, pero considera que dichas disposiciones constituirán más a menudo ayudas al funcionamiento.
- recuerda la previsión contenida en la nota a pie de página 37 de las DAR
- señala que la suscripción de acciones o la participación en una empresa que invierte activos subvencionables no equivale a la inversión directa en dichos activos.
 - No se puede asegurar que las empresas llevarán a cabo su actividad únicamente en Canarias y solamente aquellas actividades que son subvencionables bajo la consideración de inversión inicial.
 - La empresa que constituye la reserva es distinta a la que lleva a cabo la inversión inicial.
 - Las exenciones fiscales sobre los beneficios de la empresa que constituye la reserva contribuyen a reducir los gastos corrientes que esa empresa tendría que soportar como parte de sus actividades normales.

En el **artículo 27.4.D.2º** se prevé otro supuesto de suscripción de acciones o participaciones, en este caso, de entidades ZEC¹⁹⁷, teniendo en cuenta la autorización comunitaria, que permite acumular la ayuda de funcionamiento con la ayuda de otras fuentes o en diversas formas, bajo la condición de que no haya sobrecompensación de los costes adicionales establecidos en el régimen¹⁹⁸. Se establecen, en todo caso, unas condiciones adicionales de entre las cuales queremos destacar que únicamente podrán realizar las inversiones previstas en la letra A. y B. del artículo 27.4 (inversión inicial o creación de empleo ligada a la inversión inicial).

Por su parte, el Reglamento viene a establecer que la falta de inscripción de la entidad en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria (ROEZEC) va a

suponer que no se pueda aplicar la materialización indirecta prevista en este artículo 27.4.D.2º y será aplicable, por tanto, la materialización indirecta del art. 27.4.D.1º, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en este precepto¹⁹⁹.

En el artículo **27.4.D.3º** se mantiene la posibilidad de materializar la RIC mediante otro supuesto de suscripción de acciones o participaciones, en este caso, en entidades de capital-riesgo o en fondos de inversión²⁰⁰ y éstas han de suscribir, por ese mismo importe, acciones o participaciones representativas del capital de sociedades previstas en los números 1º y 2º de este mismo artículo 27.4.D. (entidades en régimen general o entidades ZEC) que realicen las inversiones iniciales o la creación de empleo en las mismas condiciones.

• La medida fiscal no está abierta a todos los agentes económicos que operan en un Estado miembro, dado que está limitada a las empresas que llevan a cabo sus actividades en Canarias.

• No hay ningún vínculo inmediato entre la adquisición de acciones o participaciones de capital y la inversión en activos fijos, dado que la reserva debe materializarse en un máximo de tres años a partir de la fecha del devengo del impuesto. Vid. apartados 38 a 41 de la Decisión REF 2006.

¹⁹⁷ Por tanto se permite materializar los fondos de la RIC mediante la suscripción de acciones o participaciones como consecuencia en la constitución o ampliación de capital de una entidad de la ZEC.

¹⁹⁸ Hay que tener en cuenta, que las Directrices prevén la posibilidad de conceder ayudas al funcionamiento a las regiones ultraperiféricas en la medida que pretendan compensar los costes adicionales ocasionados en el desempeño de actividades económicas, por los factores inherentes a la ultraperifericidad siempre que se justifiquen por su aportación al desarrollo regional y su importe guarde proporción con las desventajas que pretendan paliar.

En este sentido en el apartado 25 de la Decisión REF 2006 se señala: “(...) El régimen prevé la posibilidad de acumular la ayuda de funcionamiento con la ayuda de otras fuentes o en diversas formas, bajo la condición de que no haya sobrecompensación de los costes adicionales establecidos en el régimen”.

Asimismo, en el Apartado 60 de la Decisión REF 2006, al evaluar la proporcionalidad de la medida, se señala: “las partes de la medida clasificables como ayuda de funcionamiento junto con la “Zona Especial Canaria” (N 376/2006) constituyen los dos principales regímenes de ayuda de funcionamiento de las Islas Canarias. Por consiguiente, para evaluar la proporcionalidad de la ayuda de funcionamiento con las desventajas que pretende paliar, es razonable considerar la proporcionalidad de ambas medidas tomadas en su conjunto. Puesto que la ventaja combinada conferida por ambos regímenes se encuentra muy por debajo de los costes adicionales que soportan los beneficiarios en las Islas Canarias, la Comisión concluye que la medida no incurre en principio en una sobrecompensación y que la ayuda de funcionamiento prevista en la misma es proporcional y enfocada a las desventajas específicas que pretende paliar”.

¹⁹⁹ Artículo 14 del Reglamento de la Ley 19/1994.

²⁰⁰ Para Miranda, la regulación de la materialización en sociedades de capital riesgo sigue igual que antes, augurándose un escaso o nulo desarrollo por el riesgo que conlleva al inversor RIC que dichas sociedades de capital no mantengan la inversión el mínimo de cinco años prescritos en la Ley. La única solución para que esta fórmula sea factible es que se constituyan expresamente sociedades de capital riesgo para canalizar fondos RIC, que tendrían que estar promocionadas y controladas por el Gobierno de Canarias. Vid. S. Miranda Calderín “Crónica de la RIC en 2007 y análisis del nuevo reglamento de la RIC”, cit., pág. 127.

En estos tres supuestos de materialización indirecta que acabamos de ver, se prevé que la entidad inversora o la entidad ZEC, que debe realizar la inversión, únicamente puede materializar en aquellas inversiones que tengan la consideración de iniciales y en creación de empleo ligado a la inversión, esto es, las inversiones previstas en las letras A y B del artículo 27.4.D.

Finalmente, en el **artículo 27.4. D. 4º, 5º y 6º** se amplía la posibilidad de canalizar los fondos RIC hacia infraestructuras y equipamiento o, en su caso, a la mejora y protección del medio ambiente.

- Con anterioridad, se preveía únicamente la posibilidad de hacerlo a través de títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos siempre que se destinaran a financiar inversiones públicas en infraestructuras y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario (art. 27.4.D. 4º). Con la nueva redacción, se incluyen dos nuevos supuestos:

- A través de títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la

construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con esa emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación.

- A través de títulos valores emitidos por entidades privadas titulares de una concesión administrativa, o título administrativo habilitante, para proceder a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con esa emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación.

En cuarto lugar, una vez analizadas las inversiones aptas para materializar la RIC, pasamos a ver determinados requisitos comunes que se establecen para los activos en que se materialice la RIC. En particular nos interesa destacar el requisito de que los activos deben permanecer en funcionamiento en la misma entidad adquirente durante cinco años²⁰¹ como mínimo sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Si bien, en el caso de adquisición de suelo el plazo va a ser de diez años. En relación con este requisito, se ha puesto de manifiesto alguna opinión crítica²⁰²

²⁰¹ Punto 40 DAR: “Asimismo, y a fin de garantizar que la inversión suponga una contribución efectiva y sostenida al desarrollo regional, las ayudas deberán supeditarse, ya sea a través de las condiciones asociadas a las mismas o de su método de pago, al mantenimiento de la inversión en la región de que se trate a lo largo de un período mínimo de cinco años desde su finalización.

Esta norma no impedirá la sustitución de instalaciones o equipos que hayan quedado obsoletos en este plazo de cinco años debido a rápidas transformaciones tecnológicas, siempre y cuando la actividad económica se mantenga en la región de que se trate durante el plazo mínimo.

(...)

En el caso de las PYME, los Estados miembros podrán reducir este período de mantenimiento de una inversión o de los puestos de trabajo creados de cinco años a un mínimo de tres”.

²⁰² Vid. Opiniones de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Las Palmas en “Análisis y argumentos: el desarrollo reglamentario del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, cit., pág. 322.

hacia el legislador nacional –igual que vimos para el artículo 25- por no haber tenido en cuenta la posibilidad que se establece en la normativa comunitaria para las PYMES, de forma que para estas empresas el plazo de mantenimiento de la inversión quedara reducido a tres años, en lugar de cinco.

Asimismo, queremos hacer mención que, en cuanto a la posibilidad de materializar la RIC en inmuebles destinados al arrendamiento, se establecen las mismas limitaciones, a las que hicimos mención al analizar el artículo 25²⁰³, que no vienen impuestas por el Derecho comunitario sino de una decisión del legislador interno, por tratarse de un sector de la economía muy intensivo en el consumo de suelo.

En quinto lugar, se mantiene una previsión²⁰⁴, acorde con la autorización comunitaria, que ya se había introducido con el RD-Ley 7/1998, de 19 de junio, en el sentido de que no podrá acogerse al régimen de la Reserva para Inversiones en Canarias establecido en el artículo 27 de la Ley 19/1994, la parte del beneficio obtenido en el ejercicio de actividades propias de la construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón. Y ahora se añade²⁰⁵, que el ámbito de aplicación de estos sectores será el establecido en la normativa comunitaria sobre ayudas estatales.

IV. CONCLUSIONES

1. En relación con los incentivos REF, contenidos en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, conviene tener en cuenta que antes de la autorización comunitaria ya habían sido modificados por el RD-Ley 3/1996 y, en su caso, por la Ley 13/1996, a la vista de que la Comisión Europea había advertido la posibilidad de que algunos de los aspectos contenidos en su regulación podían plantear algún problema de compatibilidad con el ordenamiento comunitario. Por tanto, cuando se autoriza el régimen de ayudas mediante la Decisión de 1997, su concreción en el Derecho interno no viene a suponer cambios sustanciales en la configuración de estos incentivos.

2. La problemática principal con los incentivos del REF contenidos en los artículos 25 y 27 tiene mucho que ver con la distinción entre las ayudas a la inversión inicial y las ayudas de funcionamiento en el marco del Derecho comunitario, en el ámbito de las ayudas públicas, en particular, de las ayudas de Estado de finalidad regional. Es por ello que, la evolución de estos dos conceptos en el derecho comunitario y su correlativa concreción en el derecho interno va a ser fundamental para la calificación y, por tanto, el régimen que va a seguir cada una de las medidas autorizadas.

²⁰³ Esto es, que la empresa arrendadora obtenga como consecuencia del arrendamiento rendimientos de la actividad económica (con los requisitos mínimos de un local dedicado exclusivamente al desarrollo de la actividad y un empleado con contrato laboral y a jornada completa); que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios y que no se trate de arrendamiento financiero. Adicionalmente, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, sólo se va a admitir en los siguientes supuestos: que el sujeto pasivo sea una empresa turística; que se trate del arrendamiento de viviendas protegidas, siempre que sea el promotor de las mismas; que se trate de bienes inmuebles afectos a determinadas actividades industriales; o, que se trate de zonas comerciales situadas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.

²⁰⁴ Disposición Adicional Undécima, apartado 3 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

²⁰⁵ Disposición Adicional Undécima, apartado 4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

3. En cuanto al artículo 26, en su configuración inicial se crea como un "Régimen especial de las empresas que exporten a terceros países o envíen a la Unión Europea", por tanto, al margen del Derecho comunitario, y va a ser considerado por la Comisión Europea, como ayuda a la exportación. Es por ello que en la primera modificación de la Ley 19/1994 se transforma la bonificación en el IS y en el IRPF a favor de la producción de bienes corporales.

4. En el primer momento de autorización de este régimen de ayudas (diciembre 1997) no se habían aprobado las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional, y los criterios en los que se basaba la Comisión para evaluar estas medidas de carácter fiscal no eran demasiado precisos y estaban recogidos en diversas Comunicaciones.

5. A pesar de ello, la Decisión que viene a autorizar por primera vez estos incentivos del REF, de diciembre de 1997, en particular para autorizar las ayudas al funcionamiento del régimen, tiene muy en cuenta el estatuto específico de Canarias como región ultraperiférica, que acababa de ser introducido en el Derecho primario de la Unión por el Tratado de Ámsterdam, de 2 de octubre de 1997, y esto se refleja expresamente en el texto de la propia Decisión en la que la misma Comisión concluye que este estatuto le permite beneficiarse de este conjunto de medidas para paliar los efectos negativos de la combinación de los efectos de la insularidad y el alejamiento.

6. En todo caso, como Canarias se encontraba entre las regiones más pobres de la Unión -su PIB por habitante no superaba el 75% de la media comunitaria-, en principio, podía ser beneficiaria no sólo de las ayudas a la inversión inicial, sino también de las ayudas al funcionamiento, aún en el caso de no tener esta consideración, de acuerdo con las previsiones contenidas en la normativa comunitaria.

7. Las ayudas del REF incluidas en el régimen fueron calificadas por la Comisión como ayudas a la inversión y como ayudas al funcionamiento, si bien, algunas de ellas, en concreto las ayudas a la inversión del artículo 27, autorizadas hasta finales de 2005, con ocasión de su evaluación para su prórroga hasta finales de 2006, sí van a ser contempladas a la luz de las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional -aprobadas en marzo de 1998 y modificadas en septiembre de 2000- que contienen unos criterios más precisos para su evaluación. El resultado de esta evaluación supuso que fueran "re-calificadas" y pasaran a considerarse por la Comisión como ayudas al funcionamiento.

8. Por su parte, la condición de región ultraperiférica de Canarias ha permitido determinadas adaptaciones para las ayudas al funcionamiento contenidas en el régimen, al amparo de la modificación de las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional para el periodo 2000-2006, que otorgan un tratamiento más favorable para las RUP y les permite beneficiarse de ayudas al funcionamiento no

decrecientes ni limitadas en el tiempo, en la medida en que estén destinadas a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores enumerados en el artículo 299.2 del TCE.

9. Ahora bien, en el momento de renovación del régimen de ayudas del REF, en el marco de las nuevas Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional para el periodo 2007-2013, el estatuto específico de región ultraperiférica va a ser decisivo para la renovación del régimen de ayudas al funcionamiento del REF. Al igual que en el caso de la ZEC, puede afirmarse que en el momento de autorizarse la prórroga de los incentivos del REF que tienen la consideración de ayudas al funcionamiento, para el periodo 2007-2013, ha sido de esencial que, en las nuevas Directrices, las regiones ultraperiféricas hayan sido incluidas *per se* en la excepción contemplada en la letra a) del artículo 87.3 TCE, independientemente de que posean o no un PIB por habitante inferior al 75% de la media comunitaria. En otro caso, Canarias -al haber superado el umbral del 75% de la media comunitaria- no habría sido autorizada para prorrogar el régimen del artículo 26 y la parte de las medidas contenidas en el artículo 27 que tienen la consideración de ayuda al funcionamiento.

10. Esta modificación en el ámbito de las ayudas públicas ha permitido, por tanto, dar continuidad a algunas de las especialidades fiscales de nuestro Régimen Económico y Fiscal, que tienen la consideración

de ayudas al funcionamiento (la ZEC, el artículo 26 y la parte de las medidas del artículo 27 que tienen la consideración de ayuda al funcionamiento), lo que viene justificado por la permanencia de los sobrecostes que se derivan de la condición ultraperiférica.

11. La constancia de la permanencia de los sobrecostes ligados a la ultraperiferia ha sido puesta de manifiesto por la Comisión en las sucesivas Decisiones Comunitarias que han permitido autorizar, modificar y prorrogar el régimen de ayudas REF y los datos disponibles nos permiten ser optimistas con el margen disponible para compatibilizar este régimen con cualquier otro régimen de ayudas públicas, siempre que no exista sobrecompensación.

12. En lo que se refiere a los artículos 25 y 27, se puede afirmar que la delimitación entre las ayudas a la inversión inicial y las ayudas al funcionamiento va a resultar esencial en relación con el artículo 25 que no admite inversiones que tengan la consideración de ayudas al funcionamiento; sin embargo, en el caso del artículo 27, salvo determinados supuestos (entidades financieras y servicios intragrupo), las inversiones que no tengan cabida como inversión inicial pueden tener cabida como ayuda al funcionamiento.

13. En todo caso, se hacía necesario el reconocimiento en el Derecho primario de la Unión, de la excepción respecto a las RUP en el ámbito de las ayudas públicas -que se había incluido en las nuevas

Directrices, pero no en el Derecho primario- para permitir a estas regiones acceder a la intensidad máxima de las ayudas habida cuenta de su situación estructural,

económica y social, y este reconocimiento ya es una realidad tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa el 1 de diciembre de 2009²⁰⁶.

²⁰⁶ El Tratado de Lisboa fue firmado el 13 de diciembre de 2007 por los 27 Estados miembros de la Unión. A partir de su entrada en vigor -el 1 de diciembre de 2009- el TCE pasa a denominarse Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y el artículo 299.2 TCE se sustituye por los artículos 349 y 355 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y el artículo 87.3.a) TCE, que regula las ayudas de finalidad regional, se sustituye por el artículo 107.3.a) TFUE. Estas tres disposiciones específicas que hacen referencia a las regiones ultraperiféricas vienen, por tanto, a “sustituir” las previsiones contenidas en el fallido texto constitucional y a consolidar el estatuto jurídico específico de las regiones ultraperiféricas en Europa, que fue reconocido por primera vez en el derecho primario de la Unión con ocasión del Tratado de Ámsterdam.