

Invertir en Gran Canaria

Anexo I : El sistema fiscal aplicable en Gran Canaria

Cabildo de Gran Canaria

Sociedad de Promoción Económica de Gran Canaria

Documento actualizado a 25 de febrero de 2013

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. TRIBUTOS DIRECTOS SOBRE LA RENTA O BENEFICIOS.....	9
2.1 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	9
2.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	29
2.3 INCENTIVOS FISCALES ESPECÍFICOS PARA CANARIAS EN TRIBUTACIÓN DIRECTA.....	45
2.4 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.....	55
2.5 IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.....	63
2.6 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	63
2.7 IMPUESTOS LOCALES.....	67
3. TRIBUTOS AL CONSUMO.....	70
3.1 INCLUSIÓN DE CANARIAS EN EL TERRITORIO ADUANERO COMUNITARIO.....	70
3.2 IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO.....	70
3.3 ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS.....	81
3.4 IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....	82
3.5 IMPUESTOS ESPECIALES.....	83
3.6 IMPUESTOS PROPIOS ESTABLECIDOS EN CANARIAS.....	84
3.7 BENEFICIOS FISCALES EN IMPOSICIÓN INDIRECTA EXCLUSIVOS PARA CANARIAS.....	85
4. OTROS INCENTIVOS FISCALES DE CANARIAS.....	87
4.1 ZONA ESPECIAL CANARIA.....	87
4.2 REGISTRO ESPECIAL DE BUQUES Y EMPRESAS NAVIERAS (REB).....	92
4.3 ZONA FRANCA DE GRAN CANARIA.....	95

Capítulo 1

Introducción

1. Introducción

España cuenta con un sistema impositivo moderno y armonizado con la normativa de la Unión Europea, además de disponer de una de las agencias tributarias más modernas del espacio europeo. Canarias forma parte del sistema fiscal español, y por lo tanto se le aplican las mismas reglas aplicables con carácter general en toda España. Sin embargo, Canarias cuenta con determinados incentivos fiscales que forman parte del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que se han configurado con un doble objetivo: favorecer la inversión productiva en Canarias, y reducir significativamente la presión fiscal en Canarias. A lo largo de los apartados siguientes, además de explicar los aspectos generales, requisitos formales y materiales de los principales impuestos aplicables en España, se hará hincapié en los incentivos específicos de Canarias para cada uno de los impuestos.

En este sentido, se ofrece en los dos siguientes cuadros sinópticos una visión general de los principales impuestos que componen el sistema fiscal español, y sus singularidades en Canarias, así como una breve explicación de los incentivos fiscales.

En primer lugar, se ofrece una visión general de los principales impuestos aplicables en España y de las singularidades o ventajas de Canarias.

Impuesto	Descripción	Tipos impositivos	Singularidades/ventajas de Canarias
Impuesto sobre Sociedades	Grava la renta obtenida por las personas jurídicas residentes en España	30% (tipo general) 20%-25% pequeñas empresas 15% apoyo a emprendedores	Tiene diversos incentivos específicos: Zona Especial Canaria, Reserva para Inversiones en Canarias, bonificación por producción de bienes corporales, deducción por inversión en activos fijos, otras deducciones incrementadas y Registro Especial de Buques
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Grava la renta obtenida por las personas físicas residentes en España	21% - 27 % rentas del ahorro 24,75%-53,08% según la escala progresiva para renta general	Diversas deducciones autonómicas en la cuota Aplicación de la RIC y de las deducciones por inversiones y deducciones incrementadas en Canarias en la

realización de actividades económicas

Impuesto	Descripción	Tipos impositivos	Singularidades/ventajas de Canarias
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	Grava la renta obtenida por los no residentes en España, en los casos en los que se considere obtenida en España. Se establece una distinción clara según exista establecimiento permanente o no	24,75% sin establecimiento permanente (tipo general) 21% sin establecimiento permanente, para rendimientos de capital mobiliario y ganancias patrimoniales 30% si hay establecimiento permanente, más un 21% por las transferencias de las rentas del EP fuera de España	Aplicación de la RIC y de las deducciones por inversiones y deducciones incrementadas en Canarias en realización de actividades económicas en España, localizadas en Canarias, mediante establecimiento permanente.
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	Grava las transmisiones lucrativas (donaciones y herencias) a favor de las personas físicas	Tabla progresiva del 7% al 34%, que en función de la edad, parentesco y patrimonio del beneficiario, puede llegar hasta el 81,6%	Se establecen deducciones autonómicas específicas en Canarias que mejoran las del régimen estatal
Impuesto General Indirecto Canario	Impuesto indirecto que cumple la misma función que el IVA, pero específico para Canarias	Tipo general del 7% Tipos especiales para determinados bienes del 0%, 2,75%, 3%, 9,5%, 13,5% (para el tabaco, 20%)	Impuesto con una presión fiscal significativamente inferior a la del IVA. Aunque no forma parte del territorio IVA, el Impuesto está plenamente coordinado y su regulación es muy similar Existen exenciones vinculadas a la inversión
AIEM	Impuesto indirecto que grava la importación de un conjunto limitado de bienes cuya producción se quiere proteger en Canarias	Según los bienes, está entre el 5% y el 20%	Impuesto específico para Canarias respecto de un conjunto limitado de bienes
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP-AJD)	Impuesto indirecto que grava determinadas transmisiones (que no tributan por IVA/IGIC), operaciones societarias, y determinados actos jurídicos documentados	Transmisiones Patrimoniales: 4%-6,5% Operaciones Societarias : 1% Actos Jurídicos: 0,75% tipo general, existen operaciones concretas con tipos diferentes	Existen exenciones vinculadas a la inversión
Impuestos Especiales	Impuestos que gravan el consumo de determinados productos, y que en Canarias sólo se aplican respecto de la electricidad, del alcohol y las bebidas alcohólicas, los medios de transporte, y los combustibles derivados del petróleo	Regulación de los tipos muy específica en función del bien de que se trate	Los tipos impositivos son inferiores en Canarias respecto a los del resto de España

En segundo lugar, se resumen los aspectos esenciales de los incentivos fiscales del REF:

Incentivo REF	Descripción	Ventaja identificable
Zona Especial Canaria (ZEC)	La Zona Especial Canaria es una zona de muy baja tributación en el Impuesto sobre Sociedades (4%), condicionada a la realización de inversiones mínimas y a la creación de empleo	Instrumento ideal para la inversión extranjera, con un beneficio fiscal muy intenso a cambio de unos requisitos de inversión y creación de empleo poco exigentes.
Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)	La Reserva para Inversiones en Canarias es un incentivo en el Impuesto sobre Sociedades que permite reducir hasta el 90% de la base imponible (en IRPF, hasta el 80% de la cuota) del beneficio no distribuido que se destine a realizar inversiones iniciales o inversiones calificadas como ayuda al funcionamiento afectas a una actividad económica desarrollada en Canarias.	Es un incentivo fiscal muy potente que facilita la capitalización de las empresas en Canarias, obligando a la reinversión de sus beneficios. De esta forma, se crea un entorno atractivo para la inversión, local o foránea.
Deducción por Inversiones en Activos Fijos en Canarias	Incentivo fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF que permite generar una deducción del 25% por la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo de una actividad económica desarrollada en Canarias.	Es un incentivo fiscal asimismo muy potente y muy flexible e inmediato, ya que el incentivo se genera en el mismo ejercicio en que se produce la inversión.
Deducción por Inversiones en Canarias	Incremento en un 80% con un mínimo de 20 puntos porcentuales de los tipos de deducción por realización de determinadas actividades (formación profesional, I+D+i, etc.)	Mejora sustancialmente los incentivos fiscales de general aplicación en el resto de España.
Bonificación por producción de bienes corporales en Canarias	Incentivo fiscal en el Impuesto sobre Sociedades que permite reducir en un 50% la cuota íntegra derivada del beneficio obtenido por la producción de bienes corporales en Canarias	Prima las actividades productivas e industriales, reduciendo de forma inmediata en un 50% la tributación del beneficio atribuible a dichas actividades
Registro Especial de Buques de Canarias (REB)	Entre otros beneficios fiscales, permite una bonificación del 90% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades por la explotación de empresas navieras de buques inscritos en el REB	Es un incentivo destinado a mejorar la competitividad de las actividades navieras localizada en Canarias, así como de los puertos del Archipiélago
Zona Franca de Gran Canaria	La Zona Franca es un enclave situado en territorio aduanero, donde se puede, por tiempo ilimitado, almacenar, transformar y distribuir mercancías sin aplicación de aranceles, gravámenes ni impuestos indirectos	Instrumento adecuado para actividades logísticas internacionales, procesos de transformación sobre materias primas no comunitarias, y otros procesos productivos diversos
Imposición indirecta (ITP-AJD e IGIC)	Determinadas inversiones en activos afectos a un establecimiento productivo situado en Canarias pueden dar derecho a exenciones en ITP-AJD y en IGIC	Incentivo destinado a reducir los costes de transacción en la adquisición de activos afectos a un establecimiento

Por otra parte, hay que tener en cuenta que un factor que es objeto de un especial análisis en los proyectos de inversión exterior, normalmente es el relativo a la tributación del retorno del beneficio obtenido en la inversión en España al inversor extranjero. Este aspecto está contemplado en el sistema fiscal español, estableciéndose mecanismos que mitigan e incluso eliminan totalmente la doble tributación en el reparto del dividendo o por la plusvalía obtenida en la transmisión de la sociedad participada en España. Asimismo, si se trata de un establecimiento permanente situado en España, en función de las circunstancias (principalmente si la sociedad matriz es residente en la Unión Europea) se puede llegar a eliminar totalmente la tributación del retorno de la renta obtenida por el establecimiento permanente a su matriz. Asimismo, no hay que olvidar que España mantiene una extensa red de Convenios de Doble Imposición Internacional suscritos con los principales países del mundo, al amparo de los Modelos de Convenio de la OCDE.

Por último, hay que tener en cuenta que los incentivos fiscales del REF constituyen Ayuda de Estado, permitidas por la Unión Europea en virtud de Autorización del Consejo, considerando la situación del Archipiélago Canario como Región Ultraperiférica de la Unión Europea. En este sentido, la autorización vigente comprende el período 2007-2013, y ya está siendo negociada la prórroga para el siguiente período.

A continuación se procederá a desarrollar las características más relevantes del sistema tributario español, diferenciando entre tributos personales (es decir, tributos que gravan directamente la obtención de renta), y tributos al consumo (que gravan la manifestación o el uso de la renta obtenida). En este sentido, se pone de manifiesto la existencia de determinadas figuras impositivas que tienen una regulación muy específica para Canarias, como puede ser, la aplicación del IGIC en lugar del IVA español, o el tratamiento específico que se hace del Impuesto Especial sobre combustibles derivados del petróleo o del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, que establece una tributación muy inferior a la del resto de España.

Por último, se realiza un análisis pormenorizado de cada uno de los incentivos fiscales específicos del REF de Canarias, agrupándolos según sean incentivos en imposición directa o indirecta, o haciendo un análisis particularizado para regímenes específicos que introducen incentivos fiscales para diversos impuestos (la ZEC, el Registro Especial de Buques, o la Zona Franca).

Capítulo 2:

Tributos directos sobre la renta o beneficios

2. Tributos directos sobre la renta o beneficios

En este apartado se desarrollarán los aspectos más relevantes de los principales impuestos que gravan la obtención de la renta en España, tanto respecto de las personas jurídicas, como de las personas físicas.

2.1 *Impuesto sobre Sociedades*

Este Impuesto está regulado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y grava con carácter periódico, directo y proporcional, las rentas obtenidas por todas aquellas sociedades y demás entidades jurídicas a las que así se refiera a la Ley, con residencia fiscal en el territorio español.

Aquellas entidades que tengan su residencia fiscal en España deberán tributar por el Impuesto sobre Sociedades por todas sus rentas obtenidas a nivel mundial. Dichas rentas gravadas incluyen tanto los beneficios de actividades empresariales, como los rendimientos de inversiones no relacionadas con la actividad empresarial ordinaria, así como la renta derivada de la transmisión de activos.

A efectos del Impuesto se considera que una sociedad o entidad es residente fiscal en España, cuando cumpla cualquiera de los siguientes requisitos:

- Haberse constituido con arreglo a la legislación española
- Tener su domicilio social en territorio español
- Tener su sede de dirección efectiva en territorio español

Es importante resaltar que a efectos de determinar la residencia fiscal de una sociedad o entidad sometida al Impuesto sobre Sociedades, será necesario aplicar las disposiciones establecidas a estos efectos, por los convenios para evitar doble imposición suscritos por España.

2.1.1 Estructura del Impuesto y determinación de la base imponible

A continuación procederemos a exponer los elementos más característicos de este Impuesto de acuerdo con el siguiente esquema:

Código de Comercio. Nuevo Plan General Contable 2007
Resultado
(+/-) Ajustes extracontables
(+) Gastos no deducibles
(-) Ingresos no computables
(-) Bases imponible negativas de ejercicios anteriores
(-) RIC
Base imponible
(x) Tipo de gravamen (general 30%; reducida dimensión: 20%-25%)
Cuota íntegra
(-) Deducciones para evitar la doble imposición (interna e internacional)
(-) Bonificaciones
(-) Deducciones para determinadas actividades
(-) Retenciones, pagos fraccionados
Cuota ingresar o devolver

De acuerdo con este esquema de tributación partiendo del resultado contable de las sociedades sujetas y no exentas al Impuesto, será necesario determinar la **base imponible** sobre la que se aplicará el tipo impositivo. La normativa del Impuesto sobre Sociedades contempla tres posibles métodos para su determinación:

- Régimen de estimación directa
- Régimen de estimación indirecta
- Régimen de estimación objetiva

En líneas generales, el régimen de estimación habitualmente empleado por las sociedades residentes en España es el de **estimación directa**, en virtud del cual la base imponible se calculará, corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas por el ordenamiento español.

2.1.2 Ajustes fiscales al resultado contable

El resultado contable deberá ser corregido a efectos del cálculo de la base imponible por los siguientes conceptos:

- **Correcciones de valor:** Amortizaciones

Sólo serán deducibles los importes que, en concepto de amortización del inmovilizado correspondan a la **depreciación efectiva** (según se define en la propia ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades) que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Como regla general se considerará que existe depreciación efectiva de **bienes tangibles** cuando sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas recogidas en la normativa del Impuesto. En la siguiente tabla, a modo de ejemplo, se recogen determinados coeficientes de amortización aplicables en la actualidad para diversos tipos de bienes:

Coeficientes anuales de amortización		
	Máximo	Mínimo
Edificios industriales	3	1,47
Edificios comerciales	3	1
Mobiliario	10	5
Equipos para el tratamiento de la información	25	12,5
Vehículos	16	7,14
Maquinaria	12	5,5

Aquellas entidades que realicen determinadas actividades económicas o industriales (empresas de reducida dimensión, activos mineros, activos afectos a proyectos de investigación y desarrollo, entre otros) podrán ser autorizadas a amortizar sus activos libremente de acuerdo con las leyes específicas que regulen dichas actividades o industrias.

Por su parte la amortización de **bienes intangibles** será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que la vida útil del bien sea definida, y que se cumplan los requisitos establecidos en la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Con carácter temporal para los ejercicios iniciados durante 2013 y 2014, se establece que únicamente serán deducibles el 70% de las amortizaciones de dichos períodos (sobre las amortizaciones que normalmente serían deducibles), aunque las cantidades no deducidas por esta medida temporal serán deducibles desde 2015 en un período de 10 años o durante la vida útil del bien, a elección del sujeto pasivo. Esta medida afecta a la amortización del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangibles, y no se aplica a las empresas acogidas al régimen especial de reducida dimensión, o a los activos sujetos a planes especiales de amortización.

Asimismo, se estableció de forma excepcional para el ejercicio 2012, la posibilidad de actualizar voluntariamente el valor de determinados elementos patrimoniales, registrando el incremento de valor como una cuenta de reservas y tributando el incremento de valor un tipo fijo del 5%.

- **Gastos no deducibles.-** No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:
 - o Los que representen una retribución de fondos propios.
 - o Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
 - o Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio, el recargo por

presentación fuera de plazo de declaraciones- liquidaciones y autoliquidaciones.

- o Las pérdidas del juego.
 - o Los donativos y liberalidades.
 - o Determinadas dotaciones a provisiones o fondos internos de pensiones.
 - o Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorio calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que se pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.
- **Provisiones.** No serán deducibles fiscalmente los siguientes gastos relativos a la dotación de provisiones:
- o Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
 - o Los relativos a retribuciones y otras prestaciones al personal. No obstante, sí serán deducibles las contribuciones de los promotores de los planes de pensiones bajo el cumplimiento de determinados requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico español.
 - o Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
 - o Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
 - o Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
 - o Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución de empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.

▪ **Pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales**

Son correcciones valorativas que tienen en cuenta la depreciación de los elementos patrimoniales al cierre del ejercicio fiscal al objeto de ajustar el valor de los mismos al mercado.

Sólo serán deducibles las pérdidas **por deterioro de los créditos** derivados de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento de devengo del Impuesto sobre Sociedades concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- o Que haya transcurrido más de seis meses desde el vencimiento de la obligación
- o Que el deudor esté en situación de concurso

- o Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes
- o Que el crédito haya sido reclamado judicialmente; o sea objeto de litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro

Sin embargo, no serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos adeudados o afianzados por entidades de derecho público, excepto que verse sobre su existencia o cuantía, ni las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada.

La deducción en concepto de pérdidas por **deterioro de los valores representativos** de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, siempre que dichos valores se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, aunque corregido por las plusvalías tácitas y los gastos no deducibles de las sociedades participadas.

No obstante lo anterior, no serán deducibles las pérdidas por deterioro correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro o cuando las mismas residan en un Estado miembro de la Unión Europea.

Tampoco serán deducibles las pérdidas por deterioro de valores que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidos a cotización en mercados regulados o que estén admitidos a cotización en mercados regulados situados en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

▪ **Valor de mercado**

La normativa del Impuesto sobre Sociedades prevé determinados casos para los que será necesario a efectos fiscales valorar los bienes a valor de mercado:

- o Los bienes transmitidos o adquiridos a título lucrativo
- o Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación
- o Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios
- o Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- o Los adquiridos por permuta
- o Los adquiridos por canje o conversión

El Impuesto prevé un régimen especial de **neutralidad fiscal**, aplicable a algunas de las operaciones mencionadas anteriormente, siempre y cuando, se realicen dentro de un proceso de reestructuración empresarial, de tal modo que siempre que se cumplan determinadas condiciones, las rentas que se pongan de manifiesto por la valoración a precio de mercado de los bienes y derechos objeto de transacción, no deberán ser integradas en la base imponible sino que quedarán diferidas.

Un caso particular, en cuanto a la aplicación del principio de valoración a precio de mercado, son las operaciones o transacciones realizadas entre entidades vinculadas.

▪ **Operaciones vinculadas**

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado.

En este sentido, la Administración tributaria española, podrá comprobar si las operaciones entre entidades vinculadas han sido correctamente valoradas por su valor de mercado, y en su caso realizar aquellas correcciones fiscales que estime pertinentes.

No obstante lo anterior, existe la posibilidad de establecer un acuerdo previo con la Administración tributaria española, de tal modo que, en caso de que ésta última aprobase la propuesta de valoración realizada por el sujeto pasivo, dicha valoración adquiriría validez durante un periodo máximo de cuatro periodos impositivos.

Adicionalmente, la norma española establece la obligación para los sujetos pasivos de realizar determinada documentación sobre las operaciones realizadas con entidades vinculadas, en la que se detallan, entre otros aspectos, la composición del Grupo, las operaciones internas realizadas, el procedimiento de valoración y los precios aplicados. En este sentido, se establecen unos umbrales mínimos por debajo de los cuales no habrá que realizar la documentación (empresas de reducida dimensión que realicen operaciones vinculadas por un importe inferior a 100.000 euros, excepto determinadas operaciones con paraísos fiscales). Los procedimientos de determinación del valor normal de mercado son los estándares de la OCDE.

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas a efectos fiscales:

- o Una entidad y sus socios o partícipes.
- o Una entidad y sus consejeros o administradores.
- o Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, línea directa o colateral, por consaguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- o Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

- o Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- o Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- o Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consaguinidad o afinidad, hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- o Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios.
- o Dos entidades en las cuales los mismos socios partícipes o sus cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consaguinidad o afinidad, hasta el tercer grado, participen directa o indirectamente, en, al menos, el 25% del capital social de los fondos propios.
- o Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- o Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- o Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de entidades cooperativas.
- o En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior 5%, o al 1% si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.
- o Existe Grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

▪ **Subcapitalización – limitación deducibilidad gastos financieros**

Con carácter general, los gastos financieros netos son deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, no operando la restricción respecto del primer millón de euros de gasto financiero neto. Los importes no deducidos por esta razón podrían eventualmente ser deducidos en los 18 ejercicios subsiguientes, siempre que tuvieran cabida en el límite del 30% de ejercicios futuros. Esta limitación no se aplica, entre otros supuestos, a entidades de crédito o aseguradoras.

Tampoco son deducibles los gastos financieros derivados de deudas con empresas del Grupo, cuando se destinen a la adquisición a otras entidades del Grupo, de participaciones en el capital o los fondos propios de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del Grupo, salvo que se acredite la existencia de motivos económicos válidos.

▪ **Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales, y otras operaciones valoradas a mercado**

Como regla general, se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:

- Los que sean de propiedad de una entidad residente que traslada su domicilio fuera del territorio español, salvo que dichos elementos queden afectos a un establecimiento permanente situado en España.
- Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.
- Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español sean transferidos al extranjero.
- Por su parte, la Administración también podrá valorar por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas con personas o entidades residentes en los territorios calificados como paraísos fiscales cuando la valoración convenida haya determinado una tributación inferior en España o un diferimiento de dicha tributación. Asimismo, quienes realicen estas operaciones están sujetos a determinadas obligaciones de documentación.

▪ **Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos**

Los ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en el que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representa, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2.1.3 Exenciones y reducciones

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece las siguientes exenciones y reducciones:

- Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivados de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.
- Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento

permanente.

- Reducción del 50% en la integración en la base imponible de ingresos procedentes de determinados activos intangibles.
- Asimismo, serán deducibles fiscalmente las cantidades que las cajas de ahorro destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales, de conformidad con las normas por las que se rigen.

2.1.4 Compensación de bases imponibles negativas

Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los dieciocho años inmediatos y sucesivos, estableciéndose limitaciones en el caso de adquisición de sociedades inactivas que tuvieran bases imponibles negativas.

2.1.5 Tipo de gravamen y deducciones

El tipo general de gravamen para los sujetos pasivos de este Impuesto es del 30% aunque se aplican tipos de gravamen especiales, entre otras, para determinadas cooperativas (20%), fondos de inversión inmobiliaria (1%), aquellas entidades que se dediquen a la investigación y explotación de hidrocarburos (35%).

Por su parte las empresas que puedan ser calificadas de acuerdo con lo establecido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, como de reducida dimensión (cumpliendo el requisito de tener una facturación inferior a 10 millones de euros en el ejercicio anterior computándose a estos efectos todas las empresas del mismo Grupo) tributarán al 25% para los primeros 300.000 euros y al exceso se le aplicará un 30%.

Adicionalmente, con efectos para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013 se reduce el tipo de gravamen aplicable a las pequeñas y medianas empresas del 25% al 20% si la base imponible está comprendida entre 0 y 120.202,41 euros y del 30% al 25% para la base imponible restante, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros;
- Que la plantilla media sea inferior a 25 empleados;
- Que mantengan o creen empleo.

Por último, como medida de apoyo a emprendedores, se ha establecido un tipo reducido de gravamen del 15% para los primeros 300.000 € de la base imponible, tributando el exceso al 20%. Esta medida se aplica a empresas de nueva creación durante los dos primeros años en los

que obtengan beneficios.

2.1.6 Deducciones

A la cuota tributaria será posible aplicar las siguientes deducciones para su minoración (con carácter general, ya que en Canarias hay supuestos en los que se mejoran las deducciones):

- **Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.**

Las rentas integradas en la base imponible derivadas por la transmisión de los elementos patrimoniales que se nombran a continuación, tendrán una deducción en cuota con carácter general del 12% siempre que el precio obtenido en dicha transmisión onerosa sea objeto de reinversión en los elementos estipulado por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria española a propuesta del sujeto pasivo.

- **Deducción por gastos de formación profesional**

La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5% de los gastos efectuados en el período impositivo.

Esta deducción se determinará multiplicando el porcentaje establecido por los siguientes coeficientes:

- o 0,6 en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008
- o 0,4 en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009
- o 0,2 en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010

Asimismo, la deducción quedó derogada parcialmente con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2011, aunque se mantiene, para 2011, 2012 y 2013, la posibilidad de acreditar la deducción por los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y la información.

Salvo por lo mencionado en el párrafo anterior, desde 1 de enero de 2013 está totalmente derogada esta deducción, aunque las cantidades acreditadas por este concepto en ejercicios anteriores se podrán aplicar durante los 15 años inmediatos y sucesivos.

- **Deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.**

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por la inversiones en elementos de inmovilizados material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos.

El porcentaje de la deducción dependerá de la actividad de investigación e innovación tecnológica, pudiendo ser del 30%, 50% y hasta del 70%.

Esta deducción mantiene su vigencia, en principio, para los ejercicios 2012 y siguientes, y las cantidades acreditadas por este concepto en ejercicios anteriores se podrán aplicar durante los 18 años inmediatos y sucesivos.

▪ **Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación**

Serán deducibles, de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, hasta un 15% del importe de las inversiones y de los gastos del período relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación.

Esta deducción se determinará multiplicando el porcentaje establecido por los siguientes coeficientes:

- o 0,6 en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008
- o 0,4 en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009
- o 0,2 en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010

En este sentido, la deducción quedó totalmente derogada con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2011, aunque las cantidades acreditadas por este concepto en ejercicios anteriores se podrán aplicar durante los 18 años inmediatos y sucesivos.

▪ **Deducción por actividades de exportación**

La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar una deducción del 25% por determinadas inversiones, según lo estipulado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Los porcentajes de deducción aplicables para los sucesivos ejercicios serán los siguientes:

- o 9% en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008
- o 6% en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009
- o 3% en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010

En este sentido, la deducción quedó totalmente derogada con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2011, aunque las cantidades acreditadas por este concepto en ejercicios anteriores se podrán aplicar durante los 15 años inmediatos y sucesivos.

▪ **Deducción por inversiones medioambientales**

Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas o marinas, o para la reducción, recuperación o el tratamiento de residuos industriales propios, podrán beneficiarse de una deducción del 8% de los importes destinados a dichos fines, condicionado a que la Administración medioambiental convalide la deducción.

En este sentido, la deducción quedó parcialmente derogada, para otras inversiones distintas de las mencionadas en el párrafo anterior, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2011, aunque las cantidades acreditadas por este concepto en ejercicios anteriores se podrán aplicar durante los 15 años inmediatos y sucesivos.

▪ **Deducción por inversiones en bienes de interés cultural**

Las inversiones realizadas en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías, podrán beneficiarse de una deducción de hasta el 15%.

Al igual que las demás deducciones anteriores, la deducción se irá reduciendo en los ejercicios siguientes hasta su desaparición en 2012, 2013, y en algún caso, como en la inversión en producciones cinematográficas, 2015, aunque las cantidades acreditadas por este concepto en ejercicios anteriores se podrá aplicar durante los 15 años inmediatos y sucesivos.

▪ **Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo**

Esta deducción incentivaba las contribuciones empresariales realizadas a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que el sujeto pasivo sea promotor, a favor de los trabajadores cuya retribución bruta anual sea inferior a 27.000 euros y siempre que dichas contribuciones sean imputadas. Si las retribuciones superan tal cantidad, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones que correspondan a 27.000 euros. La deducción asciende al 10% de las contribuciones efectuadas.

Esta deducción se determinaba multiplicando el porcentaje establecido por los siguientes coeficientes:

- o 0,6 en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008
- o 0,4 en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009
- o 0,2 en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010

En este sentido, la deducción quedó totalmente derogada con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2011, aunque las cantidades acreditadas

por este concepto en ejercicios anteriores se podrán aplicar durante los 15 años inmediatos y sucesivos.

- **Deducción por creación de empleo de trabajadores minusválidos**

Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, respecto del año inmediatamente anterior. Los contratos de dichos trabajadores, deben ser indefinidos y a jornada completa.

Esta deducción está en vigor, y las cantidades acreditadas por este concepto en ejercicios anteriores se podrán aplicar durante los 15 años inmediatos y sucesivos.

- **Deducción por creación de empleo por emprendedores (no minusválidos)**

Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros por el primer contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, siempre que la persona contratada sea menor de 30 años. Asimismo, cumpliéndose determinadas condiciones, las empresas que tengan menos de 50 trabajadores y que contraten trabajadores por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, podrán deducirse el 50% del importe de la prestación de desempleo que tuviera pendiente de recibir el trabajador contratado, con el límite de doce mensualidades. Con carácter general, estos empleados tendrán que mantener su puesto de trabajo durante tres años.

Esta deducción está en vigor, y las cantidades acreditadas por este concepto en ejercicios anteriores se podrán aplicar durante los 15 años inmediatos y sucesivos.

- **Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna.**

Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.

La deducción será del 100% cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al 5% siempre que dicho porcentaje se hubiere mantenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye o, en su defecto, se mantenga posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

- **Deducción para evitar la doble imposición internacional.**

En los supuestos en los que no sea posible aplicar la exención sobre rentas de fuente extranjera, la norma tributaria española contempla una deducción por doble imposición internacional. Se aplica en los dos supuestos que se explican a continuación:

Em primer lugar, cuando en la base imponible se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo satisfecho en el extranjero por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al español, o alternatively, el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España en el caso de haberse obtenido dicha renta en territorio español.

En segundo lugar, cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, será deducible el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo. Para aplicar esta deducción, la participación tiene que ser al menos del 5% y el tiempo de tenencia de la misma de 1 año, computado con anterioridad o posterioridad a la obtención del beneficio.

2.1.7 Bonificaciones

Tendrán una bonificación del 50% la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas por entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta, Melilla o sus dependencias.

Asimismo, podrán beneficiarse de una bonificación del 99% de la parte de la cuota íntegra, aquellas rentas que en cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, procedan de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquéllos, así como de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que los beneficios obtenidos se reinviertan en el mismo ejercicio en la adquisición de elementos afectos a estas actividades, o en determinadas inversiones y gastos relativos a la actividad exportadora, inversiones medioambientales, o bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores.

Esta bonificación se deroga con efectos 1 de enero de 2014.

Por último, podrán beneficiarse de una bonificación del 99% de la cuota íntegra las rentas derivadas de la prestación determinados servicios públicos prestados por empresas de capital íntegramente público.

2.1.8 Pagos fraccionados, retenciones y pagos a cuenta

En los primeros veinte días de los meses de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos del

impuesto sobre Sociedades deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

Serán deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades los importes satisfechos en concepto de retenciones, pagos a cuenta y pagos fraccionados.

2.1.9 Regímenes especiales

Consolidación fiscal

Los grupos de sociedades podrán optar por tributar en consolidación fiscal. Este régimen presenta ventajas significativas, dado que las pérdidas de algunas compañías del grupo pueden ser compensadas por los beneficios de otras, y es posible aplicar, con ciertas condiciones, las deducciones y bonificaciones generadas individualmente por las sociedades del Grupo contra la cuota íntegra consolidada.

Desde el punto de vista fiscal, un grupo consolidado es aquél formado por una sociedad residente dominante, que debe estar sujeta, y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o por un establecimiento permanente en España de una entidad no residente, y todas las sociedades residentes en España dependientes de los mismos, en las que tengan una participación directa o indirecta de, al menos, el 75%. Para solicitar la aplicación del régimen de tributación consolidada, basta que la sociedad o el establecimiento permanente dominante tenga al menos el 75% de la participación de una sociedad el primer día del período impositivo en que se aplique el régimen y mantenerlo durante todo el período impositivo.

Agrupaciones Españolas y Europeas de Interés Económico

A estas entidades y sus socios se les aplicará las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, con las siguientes peculiaridades:

- No tributarán por la base imponible imputable a los socios residentes en territorio español, y en el caso de las AIE europeas se corregirá la doble imposición.
- Los socios no residentes en territorio español de Agrupaciones de Interés Económico españolas, tributarán de acuerdo a las normas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, en particular, en el caso de las AIE europeas únicamente tributarán si la actividad realizada da lugar a la existencia de un establecimiento permanente en territorio español.

Uniones Temporales de Empresas

Estas entidades tributan imputando las rentas a los partícipes en la UTE, sin embargo la renta de fuente extranjera obtenida por entidades que operen en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las UTEs (joint ventures) estará exenta, previa solicitud del interesado.

Aquellas pérdidas obtenidas por joint ventures de entidades españolas se podrán imputar a las bases imponibles de sus miembros. Si la joint venture obtuviese rentas positivas en los años siguientes, éstas se imputarán en la base imponible de los miembros con el límite de las pérdidas previamente imputadas.

Entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE)

Este régimen está considerado como uno de los más competitivos de los existentes en los países miembros de la Unión Europea.

Podrán acogerse a este régimen, las entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos en títulos nominativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, así como las rentas derivadas de la transmisión de la participación correspondiente, podrán disfrutar de la exención para evitar la doble imposición económica internacional, siempre que se cumplan ciertos requisitos, entre los que se encuentra, que la participación en la entidad no residente sea de, al menos, un 5%.

Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión europea

La finalidad de este régimen es facilitar las operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores). Para ello, se prevé en la Ley un régimen especial basado en los principios de no intervención administrativa y neutralidad impositiva, que garantiza el diferimiento de la tributación directa y la eliminación de la tributación indirecta, en la misma línea que el resto de los países miembros de la Unión Europea.

En los supuestos de fusión, se prevé la posibilidad para la entidad absorbente de deducir fiscalmente con el límite de la veinteava parte de su importe, la parte de la diferencia entre el precio de adquisición de una participación superior al 5% y su valor teórico contable que no haya podido ser imputada a los bienes y derechos adquiridos. La diferencia deberá ser imputada a los citados bienes y derechos de conformidad con lo dispuesto en las normas que regulan la formulación de cuentas anuales consolidadas. De forma excepcional, para los ejercicios 2012 y 2013 el porcentaje de deducción del fondo de comercio financiero se reduce al 1%.

Asimismo, el régimen descansa en los principios de subrogación y de diferimiento de la tributación de las plusvalías, y de mantenimiento de valores fiscales de las entidades aportantes y de los activos aportados.

Por último, hay que tener en cuenta que el régimen establece cláusulas antiabuso, que requieren la existencia de motivos económicos válidos, de tal forma que la realización de operaciones cuya única o primordial finalidad sea obtener un beneficio fiscal no podrán acogerse a este régimen.

Empresas de reducida dimensión.

Las empresas cuyo importe neto de cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a diez millones de euros conjuntamente a nivel del grupo multinacional, teniendo en cuenta incluso el grupo familiar de los socios personas físicas (en el caso de empresas de nueva creación se tendrá en cuenta el ejercicio corriente), podrán disfrutar de ciertos beneficios fiscales. Los incentivos pueden resumirse en:

- Libertad de amortización para elementos del inmovilizado material, con ciertos límites, siempre que se cumplan determinados requisitos de creación de empleo.
- Libertad de amortización para elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros (hasta un límite global de 12.020,24 euros), sin que tenga que ser registrada contablemente. Esta posibilidad es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- Podrán multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en tablas oficialmente aprobadas, sin necesidad de que se haya registrado contablemente, para elementos del inmovilizado material nuevos y del intangible, que hayan sido puestos a disposición del sujeto pasivo en el ejercicio en que éste reúna los requisitos para ser una empresa de reducida dimensión. Respecto del fondo de comercio y las marcas, darán derecho a multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas.
- Posibilidad dotar una provisión genérica por insolvencias, hasta el límite de 1%, sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

- El tipo de gravamen aplicable a estas entidades es del 25% para los primeros 300.000 euros de base imponible, tributando el exceso al 30%.

Transparencia fiscal internacional

El régimen de transparencia fiscal internacional establece la inclusión en la base imponible del impuesto de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en territorio español. En este sentido, dicho régimen operará cuando los sujetos pasivos del impuesto hayan obtenido de una entidad no residente rentas positivas que cumplan con las siguientes circunstancias:

- Que el sujeto pasivo del Impuesto (esto es, la sociedad española) tenga una participación igual o superior al 5 % en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente. A estos efectos, se deberá incluir en el cómputo del porcentaje de participación, las participaciones que tengan las entidades o personas vinculadas, con independencia de que éstas sean residentes o no en territorio español. No obstante, este régimen de transparencia fiscal internacional no será de aplicación cuando la entidad no residente sea residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea, siempre y cuando éste último no tenga la condición de paraíso fiscal.
- Que el impuesto de naturaleza análoga al Impuesto sobre Sociedades satisfecho por la entidad no residente por la renta neta atribuible sea inferior al 75% del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas españolas.

Adicionalmente, para la inclusión de la renta positiva de la entidad no residente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se requiere que dicha renta provenga necesariamente de alguna de las siguientes fuentes:

- Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial o cedidos en uso a otra entidad no residente perteneciente al mismo grupo de sociedades de la titular.
- Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad o cesión a terceros de capitales propios. La norma prevé una serie de excepciones tales como aquellos activos financieros tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales, así como los que incorporen derecho de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales, entre otras.
- Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y prestación de servicios, excepto las directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes. A estos

efectos, no se incluirá la renta obtenida cuando más del 50% de los ingresos derivados de este tipo de actividades procedan de operaciones efectuadas con entidades no vinculadas.

- Transmisión de los bienes y derechos referidos anteriormente.

La normativa permite que la compañía española acredite una deducción por doble imposición por el importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre Sociedades (o similar) por la entidad no residente y sus participadas, de la forma establecida en la Ley (en proporción al ingreso neto atribuido), así como por el impuesto efectivamente pagado con ocasión de la distribución de dividendos. El límite para la deducción es el impuesto que se pagaría en España por estas mismas operaciones.

No obstante lo anterior, esta deducción no será aplicable respecto de aquellos impuestos satisfechos en paraísos fiscales. Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal operarán las siguientes presunciones iuris tantum (esto es, que admiten prueba en contrario):

- Se cumple el requisito exigido consistente en que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a las tipologías de rentas previamente mencionadas, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a el Impuesto sobre Sociedades, es inferior al 75% del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del mismo.
- La renta obtenida por la entidad no residente proviene de alguna de las fuentes anteriormente mencionadas.
- La renta obtenida por la entidad participada es del 15% del valor de adquisición de la participación.

Otros regímenes

- Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje
- Sociedades y fondos de capital riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional
- Institución de inversión colectiva
- Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda
- Régimen fiscal de la minería
- Régimen de las entidades deportivas
- Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos
- Régimen fiscal de determinados contratos arrendamiento financiero

- Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)

2.1.10 Obligaciones formales

El periodo impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad, y sus estados financieros y sus registros contables serán la documentación básica a aportar en la declaración anual.

Las declaraciones anuales deben ser presentadas, y la cuota ingresada, dentro de los 25 días siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

2.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) es un tributo de carácter personal y directo, que grava la renta mundial de las personas físicas con residencia habitual en España.

Se consideran contribuyentes a efectos del IRPF:

- Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- Las personas físicas de nacionalidad española con residencia habitual en el extranjero en los que concurra alguna circunstancia prevista en la Ley (tales como por servicios diplomáticos, consulares, etc.).

No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará durante el año en que se realice el cambio de residencia y los cuatros períodos impositivos siguientes.

Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español. Para determinar el período de permanencia en territorio español se computarán sus ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración podrá exigir que se apruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural (no se computarán las estancias temporales en España debidas a colaboraciones de tipo cultural o humanitario con la Administración española).
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.

Salvo prueba en contrario, se presumirá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Por otra parte, se considera que mantienen su residencia fiscal en España los miembros de misiones diplomáticas o consulares españolas residentes en el extranjero, u otros funcionarios públicos que ejerzan determinados cargos en el extranjero, así como sus cónyuges no separados legalmente y sus hijos menores de edad. Esta misma excepción (no pérdida de la residencia fiscal del país de origen) se aplica con reciprocidad a los diplomáticos y funcionarios extranjeros

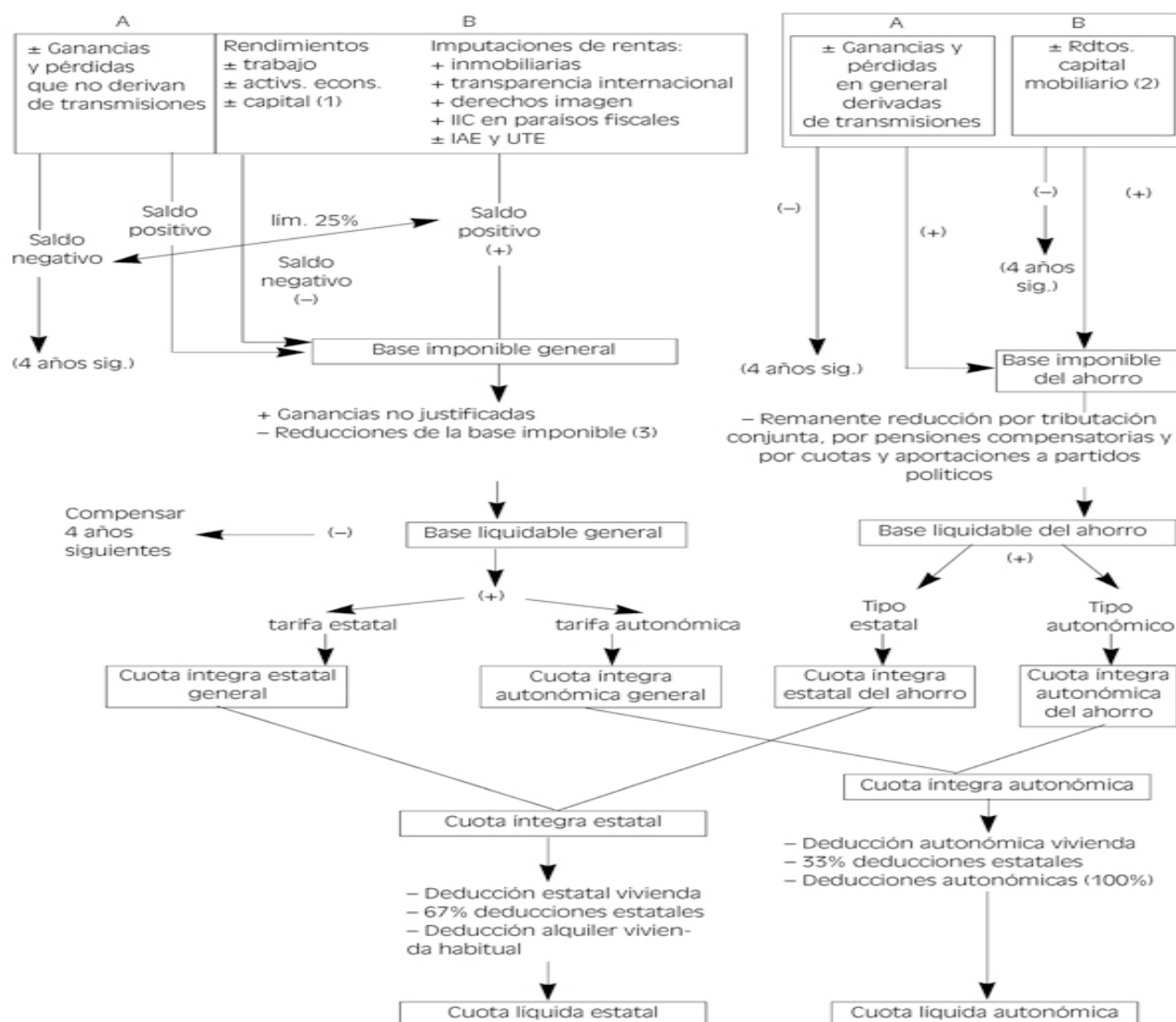
que se trasladen a España por razón de su cargo, salvo que un Tratado Internacional establezca algo distinto.

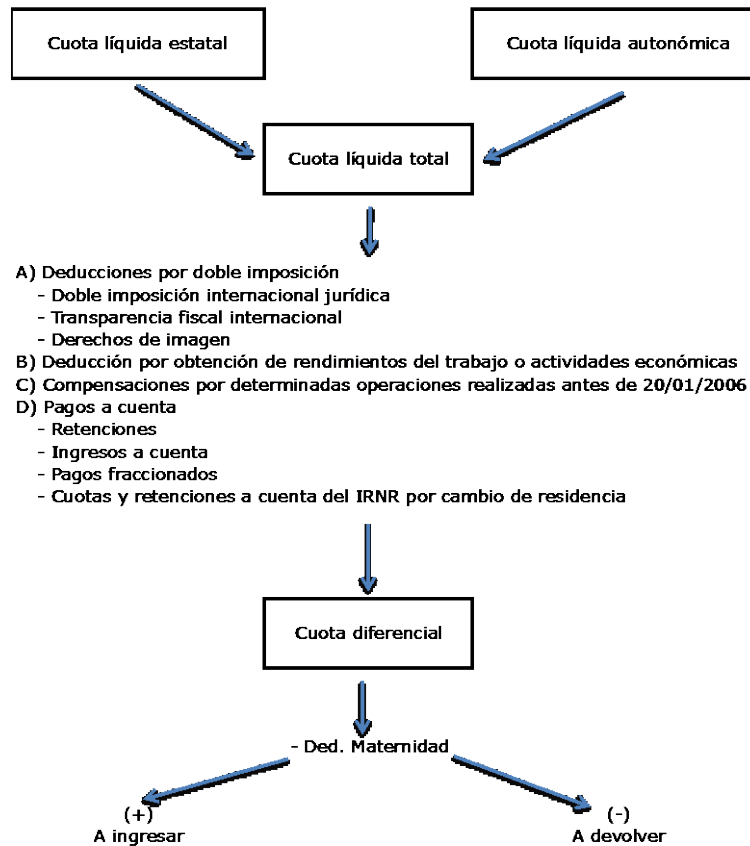
2.2.1 Estructura del Impuesto y determinación de la base imponible

Los contribuyentes de este impuesto tributan por toda su renta mundial, incluyendo en algunos casos la renta de entidades extranjeras en determinadas circunstancias de régimen de transparencia fiscal internacional, salvo que la entidad no residente de la que procedan los rendimientos sea residente en la UE, así como los incrementos o disminuciones de patrimonio del año natural, netos de los gastos necesarios incurridos (en los términos recogidos en la Ley) para obtener dichos ingresos.

Esquema general del impuesto

A continuación procederemos a exponer los elementos más característicos de este Impuesto de acuerdo con el siguiente esquema:





Constituye el hecho imponible de este impuesto, la obtención de renta del contribuyente cuyos componentes son los siguientes:

- Los rendimientos del trabajo
- Los rendimientos de capital
- Los rendimientos de las actividades económicas
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales
- Las imputaciones de renta que se establezcan por ley

Las rentas del contribuyente se clasificarán, como renta general o como renta del ahorro, distinguiéndose una base imponible general y una base imponible del ahorro. **La renta general** está compuesta por el resultado de sumar los dos saldos siguientes:

- El saldo que resulte de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, los siguientes rendimientos e imputaciones de renta:

- o Rendimientos del trabajo.
- o Rendimientos del capital inmobiliario.
- o Los rendimientos obtenidos por la cesión a entidades vinculadas de capitales propios.
- o Otros rendimientos del capital mobiliario que no constituyan renta del ahorro, tales como los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor, o los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.
- o Rendimientos de actividades económicas.
- o Imputación de rentas inmobiliarias.
- o Imputación de rentas de entidades en régimen de transparencia fiscal internacional.
- o Imputación de rentas por cesión de derechos de imagen.
- o Diferencia de valor de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales.
- El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, las alteraciones patrimoniales que no se pongan de manifiesto con motivo de transmisiones de elementos patrimoniales y que no formen parte de la base imponible del ahorro, incluyéndose desde 2013 como renta general las transmisiones de elementos patrimoniales, sus mejoras, o de derechos de suscripción de valores adquiridos con una antelación igual o inferior a un año. Si el resultado de esta integración y compensación, tuviese un saldo negativo su importe se compensará con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas antes señalados, con el límite del 25% de dicho saldo positivo. El exceso, en caso de existir, se compensará en los cuatro años siguientes con las mismas limitaciones, debiendo compensarse siempre la cuantía máxima permitida.

La **renta del ahorro** está constituida por el saldo positivo de sumar:

- El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí:
 - o Los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.
 - o Los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros no vinculados de capitales propios.
 - o Los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales. Si el resultado de la integración y compensación arroja saldo negativo, su importe se podrá compensar

con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes, debiendo compensarse siempre la cuantía máxima permitida.

- El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí las alteraciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales. Si el resultado de la integración y compensación tuviese saldo negativo, su importe se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes, debiendo compensarse siempre la cuantía máxima permitida.

2.2.2 Renta general

Rendimientos del trabajo

Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Las cotizaciones a la Seguridad Social es una de las principales deducciones permitidas sobre los rendimientos del trabajo.

Por otra parte, para determinar la renta neta del trabajo, se aplicarán las siguientes reducciones a determinados rendimientos del trabajo:

- Cuando los rendimientos del trabajo se hayan generado en un período superior a dos años y además se cumpla el requisito que no se obtengan de forma periódica o recurrente, o bien se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma irregular en el tiempo, se aplicará una reducción del 40%, con el límite de 300.000 €, existiendo reglas especiales para los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones.
- Con carácter general 2.652 euros.
- Para rendimientos netos iguales o inferiores a 9.180 euros, la reducción ascenderá a 4.080 euros anuales.
- Para rendimientos netos entre 9.180,01 y 13.260 euros, la reducción ascenderá a 4.080 euros, menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento obtenido y 9.180 euros.

Se incrementará en un 100% el importe de la reducción en los siguientes casos:

- Trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prologuen la actividad laboral que cumplan determinadas condiciones.

- Contribuyentes desempleados inscritos en la Oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio. Este incremento se aplicará en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.
- Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.264 euros anuales. Dicha reducción será de 7.242 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que la norma establece un régimen especial para los trabajadores extranjeros que se desplacen a España como consecuencia de un contrato de trabajo realizado con una empresa residente en España y para prestar sus servicios en España, por el cual se podrá optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vez de por el IRPF (tipos impositivos inferiores). Se exige, entre otros requisitos, que el trabajador no haya sido residente en España durante los 10 años anteriores, y que la retribución no supere los 600.000 € anuales.

Rendimientos de capital inmobiliario

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos lo que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, así como las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva. En caso de que los gastos sean superiores a los ingresos, el exceso se podrá deducir durante los cuatro años siguientes.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado, se reducirá en un 60%. Dicha reducción será del 100% cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el periodo impositivo superiores al indicador público de renta a efectos múltiples.

Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40%.

Rendimientos de actividades económicas

Se consideran rendimientos de actividades económicas los que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

No obstante lo anterior, no se consideran rendimientos de actividades profesionales, las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa por las funciones que realizan en la misma, vengan obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales y, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente.

Como medidas de fomento a los emprendedores, desde 2013 se ha establecido una reducción del 20% en los rendimientos netos que obtengan los autónomos durante los dos primeros ejercicios en que obtengan resultados positivos (rendimiento neto positivo). Asimismo, los desempleados que debidan establecerse como autónomos podrán beneficiarse de la exención completa en el IRPF de las prestaciones por desempleo cuando el abono de la prestación sea en forma de pago único (hasta ahora estaban exentos sólo hasta 15.500 €).

Rendimientos del capital mobiliario

Todas las contraprestaciones, dinerarias o en especie, que provengan del capital mobiliario o de bienes o derechos no clasificables como inmobiliarios y que no se hallen afectos a actividades económicas.

Atendiendo al origen de los rendimientos del capital mobiliario se clasificarán en uno de los siguientes grupos:

- Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.
- Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
- Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.
- Otros rendimientos del capital mobiliario, que incluyen entre otros: los derivados de propiedad intelectual e industrial, prestación de asistencia técnica, arrendamiento de bienes muebles, arrendamiento de negocios o minas, siempre que en todos los casos no constituyan actividad económica.

Ganancias y pérdidas patrimoniales

Constituirán ganancias o pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, siempre que no deriven de transmisiones.

Imputaciones de renta

La Ley del IRPF establece determinados regímenes especiales que de acuerdo con su propia regulación se computarán a efectos de este Impuesto en la base general. En concreto, los regímenes son los siguientes:

- Imputación de rentas inmobiliarias
- Transparencia fiscal internacional
- Cesión de derechos de imagen
- Instituciones de inversión colectiva.
- Imputaciones de Agrupaciones de Interés Económico y Unión Temporal de Empresas

2.2.3 Rentas del ahorro

Estas rentas se clasifican según la siguiente tipología:

Rendimientos de capital mobiliario

Determinados por Ley, se considerarán rendimientos de capital mobiliario imputables a la base de ahorro, los derivados de:

- Participación en fondos propios de entidades
- Cesión a terceros de capitales propios
- Operaciones de capitalización
- Contratos de seguro de vida o invalidez
- Rentas que tengan por causa la imposición de capitales

Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones

Constituirán ganancias o pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, siempre que deriven de transmisiones o no sean calificadas como rendimientos

Con respecto a las ganancias y pérdidas patrimoniales, cabe señalar que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales se determinará, con carácter general, de la siguiente forma:

- Valoración: En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- Coeficientes correctores: La ley contempla la aplicación de coeficientes de actualización, exclusivamente para los inmuebles. La finalidad de los coeficientes de actualización es la corrección del efecto de la inflación, aplicándose sobre el precio de adquisición de los bienes transmitidos y sobre las amortizaciones correspondientes.
- Ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. Existe un régimen transitorio que permite reducir gradualmente la tributación de las ganancias patrimoniales obtenidas respecto de bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, por la parte de la plusvalía generada proporcionalmente hasta 19 de enero de 2006.

Asimismo, estarán exentas las alteraciones patrimoniales derivadas de la transmisión mediante donación de las empresas familiares, siempre que los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica del contribuyente con posterioridad a su adquisición hubieran estado afectos al menos cinco años antes de la fecha de transmisión. Esta exención exigirá:

- Que el donante tenga 65 años o más, o se encuentre en una situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que si venía ejerciendo funciones de dirección deje de ejercerlas y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde la transmisión.
- El donatario deberá mantener lo adquirido al menos durante los 10 años siguientes a la escritura pública de donación, salvo fallecimiento, y no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

Adicionalmente, están exentas las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones o acciones en Instituciones de Inversión Colectiva siempre que el importe obtenido por la venta lo reinvierta en activos de la misma naturaleza. Las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas si, en el año anterior a la transmisión, la participación del transmitente en las Instituciones de inversión colectiva no haya superado el 5%, y el número de socios de la entidad sea superior a 500. Las nuevas acciones suscritas mantendrán el valor y la fecha de adquisición de las acciones y participaciones transmitidas.

Por último, también están exentas, entre otros supuestos, la transmisión de vivienda habitual

por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia.

2.2.4 Determinación de la base liquidable

La norma distingue entre la base liquidable general y del ahorro. La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar a la base imponible general determinadas reducciones.

Reducciones a la base imponible general

- Reducciones por aportación y contribución a planes de pensiones.
- Reducción por aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social que cumplan determinados requisitos.
- Reducción por primas satisfechas a planes de previsión asegurados.
- Aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial.
- Primas satisfechas por seguros privados que cubran exclusivamente riesgo de dependencia severa o gran dependencia.
- Reducción por pago de pensiones compensatorias.

Como límite máximo conjunto para las reducciones de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (propios o a favor de terceros), se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

- El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. Este porcentaje será del 50% para contribuyentes mayores de 50 años.
- 10.000 euros anuales. No obstante, en el caso de contribuyentes mayores de 50 años la cuantía anterior será de 12.500 euros, y el límite para las aportaciones de empresa a primas de seguros colectivos de dependencia será de 5.000 € anuales.

Por otra parte, se establecen diversos límites para las aportaciones a sistemas de protección social o patrimonios protegidos para personas con discapacidad, que oscilan entre los 10.000 € y los 24.250 € anuales.

Aplicación de las reducciones a la base imponible

Se realizará la reducción en la base imponible general de las cantidades aportadas por insuficiencia de base imponible o por aplicación del citado límite porcentual (30%-50%) en los cinco años siguientes a la aportación o contribución. No se extenderá dicha regla a aquellos

casos en que el total de aportaciones a los distintos sistemas exceda del importe previsto en la normativa de planes y fondos de pensiones, ni a los supuestos en que se supere el límite máximo conjunto de aportaciones previsto por la regulación “financiera” en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones.

Existe la posibilidad de beneficiarse de una reducción para las aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea titular, partícipe o mutualista el cónyuge, siempre que éste no obtenga rendimientos del trabajo ni de actividades económicas, o que la obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales. El límite máximo de reducción es de 2.000 euros, sin que dicha aportación quede sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir a la base imponible del ahorro el remanente no aplicado para reducir la base imponible general, la reducción por pensiones compensatorias y por cuotas y aportaciones a partidos políticos. Dicho resultado no puede tener un saldo negativo.

Reducciones en la base liquidable para adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente

La adecuación del IRPF a las circunstancias personales y familiares del contribuyente se concreta en el *mínimo personal y familiar* cuya función consiste en cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por el IRPF. Los importes que se relacionan a continuación pueden ser incrementados o disminuidos por las Comunidades Autónomas.

- ***Mínimo del contribuyente***

Existe una reducción general de 5.151 euros anuales. Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 918 euros anuales. Si la edad es superior a 75 años, el mínimo aumentará adicionalmente en 1.122 euros anuales.

- ***Mínimos por descendientes***

El mínimo por descendientes, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, dará derecho a una reducción de 1.836 euros por el primero, 2.040 por el segundo, 3.672 euros por el tercero, y 4.182 euros por el cuarto y siguientes. Cuando el descendiente sea menor de 3 años los importes anteriores se aumentarán en 2.244 euros anuales.

- ***Mínimo por ascendientes***

El mínimo por ascendientes será de 918 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años

o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo aumentará en 1.122 euros anuales.

- ***Mínimo por discapacidad***

El mínimo por discapacidad del contribuyente será de 2.316 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 7.038 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65%. Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.316 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes, será de 2.316 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que den derecho a los mínimos arriba citados, una reducción de 2.316 euros por persona y año, si bien será de 7.038 euros anuales para personas con discapacidad que acrediten un grado minusvalía igual o superior al 65%. Dicho mínimo se aumentará en concepto de gastos de asistencia en 2.316 euros anuales, por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

2.3.5 Determinación de la cuota íntegra: tipos impositivos

Para el cálculo de la cuota íntegra (estatal y autonómica) correspondiente a la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar se establece una escala general y otra autonómica del impuesto

Durante los ejercicios 2012 y 2013 se ha introducido un gravamen complementario incrementando las escalas general y especial. Los datos que se ofrecen a continuación se corresponden con la escala incrementada vigente para 2012 y 2013.

Las escalas no varían en función del tipo de declaración, conjunta o separada, por la que opte el sujeto pasivo, siendo las escalas de tributación las siguientes:

Escala General Estatal			
Base liquidable	Cuota Íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta: (en euros)	Euros	Hasta: (en euros)	Porcentaje
0	0	17.707,20	12,75
17.707,20	2.257,66	15.300	16,00
33.007,20	4.705,66	20.400	21,50
53.407,20	9.091,66	66.593,00	25,50
120.000,20	26.072,88	55.000,00	27,50
175.000,20	41.197,88	125.000,00	29,50
300.000,20	61.622,88	En adelante	30,50

Escala Autonómica para la Comunidad Autónoma de Canarias			
Base liquidable	Cuota Íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta: (en euros)	Euros	Hasta: (en euros)	Porcentaje
0	0	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400	18,50
53.407,20	8.040,86	En adelante	22,58

En definitiva, el tipo impositivo conjunto para las dos escalas está entre el 24,75% y el 53,08 %.

La base liquidable del ahorro, sin tener en cuenta el remanente del mínimo personal y familiar se gravará de la siguiente manera:

- Por los primeros 6.000 euros: al tipo fijo del 21%.
- A partir de los 6.000,01 euros y hasta 24.000 €: al tipo fijo del 25%.
- A partir de los 24.000,01 €, a un tipo fijo del 27%.

La suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, estatales y autonómicos, a la base imponible general y a la base imponible del ahorro, determinará la cuota íntegra estatal y autonómica, respectivamente.

2.3.6 Cuota líquida y diferencial. Deducciones

La cuota líquida estatal del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de las siguientes deducciones:

- Deducción por inversión en vivienda habitual. Los contribuyentes podrán deducirse el

10,05% de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir del contribuyente, constituyendo la base de la deducción la inversión realizada, los gastos de compra y los intereses y gastos originados en casos de financiación ajena, o por el depósito de cantidades en cuentas-vivienda destinadas a la adquisición de la vivienda habitual. La base máxima de esta deducción será de 9.015 euros anuales. Esta deducción ha sido derogada con efectos del ejercicio 2013, aunque se establece un régimen transitorio para viviendas adquiridas con anterioridad, así como en los supuestos de contribuyentes que hubieran iniciado obras de rehabilitación y ampliación o de personas con discapacidad que hubieran iniciado obras de adecuación de la vivienda.

- El 50% de las deducciones por actividades económicas, donativos (deducción del 25% de las cantidades donadas a determinadas entidades), rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español (y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial), así como una deducción 15% del importe de las inversiones y gastos en bienes de interés cultural y cuenta ahorro-empresa.
- La deducción por alquiler de la vivienda habitual. Se concede una deducción del 10,05% de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual, siempre que la base imponible del contribuyente sea inferior a 24.107,20 euros anuales. La base máxima de la deducción depende de la base imponible, de forma que la base de deducción es de 9.040 si la base imponible del contribuyente es igual o inferior a 17.707,20 € anuales, y se va reduciendo progresivamente hasta cero en la base de 24.107,20 €.
- La cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual (4,95%) y el 50% del resto de las deducciones citadas anteriormente (excepto la deducción por alquiler de vivienda habitual).

Asimismo, las Comunidades Autónomas tienen la potestad de establecer ciertas deducciones en sus respectivos territorios. En el caso de Canarias, se establecen diversas deducciones de carácter menor relativas a los siguientes aspectos:

- Circunstancias personales o familiares del contribuyente (nacimiento o adopción, gastos de guardería, gastos de estudio de descendientes fuera de la isla de residencia, contribuyente discapacitados o mayores de 65 años, o familia numerosa.
- Relativas a la vivienda habitual: por inversión o alquiler de vivienda habitual, y por la variación en el euribor de los préstamos hipotecarios.
- Por donativos y donaciones para la adquisición de primera vivienda, por donaciones con

finalidad ecológica o para la conservación del Patrimonio Histórico.

- Por traslado a otra isla por motivos laborales, o por las cantidades destinadas por sus titulares a la restauración o reparación de bienes inmuebles de interés cultural.
- La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total (autonómica más estatal) en la suma de las deducciones por doble imposición internacional, las deducciones del impuesto subyacente en relación con las rentas imputadas por transparencia fiscal internacional o por cesión de derechos de imagen, las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

Además, también se podrá minorar por la deducción por maternidad, con el límite de 1.200 euros anuales, y por la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas, que oscilará entre 0 y 400 euros anuales y será aplicable solamente para aquellas bases imponibles iguales o inferiores a 12.000 euros.

2.3.7 Retenciones

El pago de rendimientos derivados del capital mobiliario, las ganancias derivadas de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, y los rendimientos del trabajo personal, entre otros, están sujetos a retención en la fuente, que tiene la consideración de pago a cuenta del impuesto final.

Asimismo, las sociedades y otros empleadores están obligadas a efectuar un ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre las retribuciones en especie que satisfacen a sus empleados.

Para calcular la retención aplicable a los rendimientos del trabajo se tomará la cuantía total de éstos y se minorará por determinados gastos deducibles y reducciones, así como por el mínimo personal y familiar por descendientes, dando lugar a una base similar a la base liquidable del impuesto. A dicha base se le aplica la escala del impuesto (estatal y autonómica), obteniendo una cuota de retención. Finalmente, se obtiene el tipo aplicable de retención dividiendo la cuota de retención entre la cuantía total de rendimientos. El siguiente cuadro muestra la base y el tipo de retención e ingreso a cuenta para los tipos de renta más relevantes, vigentes para 2013. Está previsto que desde el ejercicio 2014 se produzca una reducción en los principales tipos generales del 2%.

Base, tipo de retención e ingreso a cuenta para los tipos de renta. Ejercicio 2013			
	Rendimientos	Base	Tipo (escala)
Rendimientos del trabajo	General	Cuantificación total de la retribución satisfecha o abonada	Escala
	Contratos inferiores a un año		Mínimo 2%
	Relaciones laborales especiales dependientes		Mínimo 15%
	Miembros de Consejos de Administración		42%
	Cursos, conferencias y cesión de obras literarias, artísticas o científicas		21%
Rendimientos del capital mobiliario	General	Contraprestación íntegra exigible o satisfecha	21%
Actividades Profesionales	General	Cuantía del ingreso o Contraprestación obtenidos	21%
	Inicio de ejercicio + 2 años siguientes		9%
Ganancias Patrimoniales	Transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva	Cuantía a integrar en la base imponible calculada según la normativa del IRPF	21%
	Premios en metálico	Importe de los premios	21%
Otras rentas	Arrendamiento-subarrendamiento de inmuebles urbanos	Importe de las rentas y restos de conceptos que satisfagan al arrendador o subarrendador (menor el IVA)	21%
	Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica y del arrendamiento o subarrendamiento de muebles y negocios	Ingresos íntegros satisfechos	21%
	Autorización de uso del derecho de explotación de imagen	Ingresos íntegros satisfechos	24%

2.3 Incentivos fiscales específicos para Canarias en tributación directa

2.3.1 La Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)

Este régimen constituye un incentivo fiscal a la inversión en las Islas Canarias que, para las sociedades, opera sobre la base imponible del impuesto, mientras que para las personas físicas que actúan como empresarios opera sobre la cuota. Está vigente desde 1994, y ha sido objeto de sucesivas reformas y modificaciones, habiendo sido prorrogado para el periodo 2007-2013, y durante 2013 se conocerán los términos de la renovación de este incentivo para el período

2014-2020.

Ámbito de aplicación

La Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC), es aplicable a las entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), que dispongan de establecimientos en Canarias, así como a las personas físicas que determinen sus rendimientos netos por estimación directa, siempre que éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en el Archipiélago, y lleven contabilidad conforme al Código de Comercio.

También pueden disfrutar de la RIC las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que operen en Canarias mediante establecimiento permanente, por las rentas obtenidas a través de los mismos, y mediante la correspondiente reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Por otra parte, las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios intragrupo, podrán hacer dotaciones a la RIC siempre que las mismas se destinen a financiar inversiones iniciales. No obstante, no puede acogerse al régimen de la reserva la parte del beneficio obtenido en actividades de construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón. Además, la aplicación de la RIC debe respetar los límites derivados de las disposiciones comunitarias especiales relativas a los sectores agrario, forestal, de la pesca, de la acuicultura y del transporte.

Contenido del régimen

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2007, en función de su aplicación a sociedades o a personas físicas, tenemos:

A) Sociedades. Las sociedades gozan de una reducción en la base imponible del IS del importe de las dotaciones que en cada período impositivo hagan a la RIC. La dotación tiene como límite el 90% de los beneficios del período que no sean objeto de distribución y que correspondan a sus establecimientos situados en las Islas.

A estos efectos, hay que tener en cuenta las siguientes normas:

- En ningún caso, la reducción puede determinar una base imponible negativa.
- Se consideran beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de operaciones efectuadas con los medios materiales y humanos afectos a los mismos que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos.

Se consideran beneficios no distribuidos los destinados a nutrir reservas, a excepción de las de

carácter legal. Tampoco tiene la consideración de beneficio no distribuido el siguiente:

- El correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones que se hubiera dotado con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2007.
- El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas, considerando como tales los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios.

Si la sociedad dispone de sus fondos propios en el mismo ejercicio en que pretende reducir su base imponible, se entiende que la dotación a la RIC queda minorada en el importe de los fondos propios detraídos. Esto mismo es también trasladable al ejercicio en el que se adopte el acuerdo de dotar la RIC (al ejercicio siguiente al de obtención de los beneficios).

A efectos del cálculo de los pagos fraccionados, cuando los mismos se efectúen en función de la base imponible del período, dicha base puede reducirse en el importe que prevea dotarse a la reserva, prorrateada en cada uno de los períodos de los tres, nueve u once primeros meses del período impositivo, con un límite máximo del 90% de la base imponible de cada uno de ellos. No obstante, si la reserva efectivamente dotada fuera inferior en más de un 20% del importe de la reducción realizada al calcular los pagos fraccionados elevados al año, la entidad estará obligada a regularizar dichos pagos por la diferencia entre la previsión inicial y la dotación efectiva, sin perjuicio de los intereses y recargos que procedan.

B) Personas físicas. Para ellas, el beneficio consiste en una deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los rendimientos netos de explotación destinados a la RIC, que procedan de las actividades económicas realizadas en el Archipiélago, mediante establecimientos allí situados.

El cálculo de la deducción se efectúa aplicando el tipo medio de gravamen a la dotación anual a la reserva, con el límite del 80% de la parte de cuota íntegra que corresponda proporcionalmente a los rendimientos antes señalados.

A continuación se muestra con un ejemplo la comparación de cuál sería la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de una sociedad que aplica la RIC respecto de una sociedad a la que se le aplicara el régimen general.

Ejemplo: Una sociedad que desarrolla su actividad empresarial en Canarias, obtiene un beneficio después de impuestos de 900.000 €. Este beneficio procede en parte de la

realización de actividades empresariales en Canarias (800.000 €), y el resto (100.000 €) se corresponde con ingresos financieros diversos. Asimismo, la sociedad cuenta con bases imponibles negativas (BINS) pendientes de compensar por importe de 200.000 €, y no se prevé que exista ningún ajuste a la base imponible al margen de la dotación de la RIC.

A continuación se determina su cuota tributaria y se compara con la que se obtendría por una sociedad que no realiza su actividad en Canarias y que no podría por tanto aplicar la RIC:

Ejemplo comparativo de la tributación del Impuesto General de Sociedades aplicando o no la RIC			
Sociedad que opera en Canarias (aplica RIC)		Sociedad que opera fuera de Canarias (no aplica RIC)	
Resultado contable	900.000	Resultado contable	900.000
Resultado contable apto para dotar la RIC	800.000		
Ajuste por la RIC (90% del resultado contable apto para RIC)	-720.000		
Determinación de la base imponible con RIC		Determinación de la base imponible sin RIC	
Resultado contable	900.000	Resultado contable	900.000
Ajuste por RIC	-720.000	Aplicación BINS	-200.000
Aplicación BINS	-180.000		
Base imponible	0	Base imponible	700.000
Cuota al 30%	0	Cuota tributaria al 30%	210.000
Total cuota tributaria	0	Total Cuota tributaria:	210.000
Ventaja de la RIC	210.000		

Materialización de la reserva:

Las cantidades destinadas a la RIC han de materializarse en alguna de estas inversiones:

Inversiones iniciales

- a) Adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material o intangible

como consecuencia de la creación o 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 de producción de un establecimiento.

También tendrán la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente del régimen y se afecte a:

- La promoción de viviendas protegidas.
- Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Zonas comerciales y actividades turísticas cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.

Tratándose de elementos de transporte, deberán destinarse al uso interno de la empresa en Canarias, sin que puedan utilizarse para la prestación de servicios de transporte a terceros.

En el caso de activo fijo inmaterial, deberá tratarse de derechos de uso de propiedad industrial o intelectual, conocimientos no patentados y de concesiones administrativas, reuniendo los siguientes requisitos: que se utilicen exclusivamente en el establecimiento que reúnan las condiciones mencionadas anteriormente, , que sea amortizable, adquirido a terceros en condiciones de mercado y figurar en el activo de la empresa. Las inversiones en inmovilizado intangible darán derecho a materializar únicamente un 50% de su valor, excepto que se trate de empresas de reducida dimensión.

b) Creación de puestos de trabajo, siempre y cuando estén relacionados de forma directa con las inversiones iniciales. Es necesario que la contratación se produzca dentro del período comprendido entre los seis meses anteriores a la fecha de entrada en funcionamiento de la inversión y los seis meses posteriores.

c) Suscripción de acciones o participaciones emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el Archipiélago su actividad, siempre que se cumplan determinados requisitos, entre otros, la realización de las inversiones señaladas en los apartados a) y b) anteriores. Estas inversiones se deberán realizar en el mismo plazo que le quedara a la sociedad que suscribió el capital para materializar.

Inversiones que supongan ayuda al funcionamiento

- Adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o intangible, cuando no reúnan la condiciones para ser considerada como inversión inicial, aunque para el caso del suelo se exigen los mismos requisitos que en inversión inicial.

- La inversión en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como las inversiones que se destinen al aprovechamiento de fuentes de energía renovables para su transformación en electricidad.
- Gastos de investigación y desarrollo.
- Suscripción de acciones o participaciones emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC), como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, debiéndose cumplir alguno de los requisitos adicionales:
 - a) El importe de la emisión o ampliación de capital será superior a 750.000,00 euros.
 - b) Al menos el 10% de la emisión o de la ampliación de capital será suscrito por alguna persona o entidad que no materialice cantidades destinadas a la RIC.
 - c) La entidad ZEC deberán realizar las inversiones previstas en las letras A y B ya citadas.
- Suscripción de acciones o participaciones en el capital o en el patrimonio emitidas por sociedades y fondos de capital riesgo y en fondos de inversión. La suscripción debe producirse con ocasión de su constitución o ampliación de capital y el importe invertido deberá ser utilizado por la sociedad de capital riesgo en la suscripción de capital por emisión o ampliación de otras sociedades que a su vez realicen inversiones calificadas como inversiones iniciales (letras a y b).
- Suscripción de 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, siempre que dicha deuda pública se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.
- Suscripción 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 dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación.
- Suscripción de títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habilitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación.

Las tres últimas inversiones descritas se aplicarán con el límite del 50% de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

Situación y utilización de los activos

Los activos en que se materialice la inversión deben estar situados o ser recibidos en el Archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

Plazo de materialización de la reserva

La inversión de las cantidades destinadas a la RIC debe realizarse en el plazo de 3 años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma. Esto implica un plazo efectivo de cinco años: el ejercicio en que se obtiene el beneficio, aquél en el que se dota la RIC y se reduce la base imponible y los tres posteriores. Se entiende realizada la inversión en el momento en que los activos entren en funcionamiento, incluso cuando se financien mediante contratos de arrendamiento financiero.

Mantenimiento de las inversiones

Los activos que se consideren inversiones iniciales deben permanecer en funcionamiento en la empresa durante 5 años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior, debe procederse a adquirir otro elemento patrimonial que lo sustituya, que reúna los requisitos RIC y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar los 5 años. En el caso de la adquisición de suelo, el plazo será de diez años.

No podrá entenderse que esta nueva adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, salvo por el importe de la misma que excede del valor del elemento patrimonial que se sustituye y que tuvo la consideración de materialización de la reserva.

Contabilización de la reserva

La RIC tiene que figurar en los balances de la sociedad con absoluta separación y título apropiado, siendo indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

Plan de inversiones

El disfrute de la RIC requiere que las empresas presenten un plan de inversiones por vía telemática a través del formulario establecido en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, donde procedan a describir los siguientes extremos:

- El objeto de la actividad a que se afecte la inversión.
- Si se trata de una inversión inicial.
- El elemento patrimonial a adquirir, con indicación del importe estimado o presupuestado de adquisición y fecha en la que se prevé su puesta en funcionamiento.
- La descripción de los puestos de trabajo o de las modificaciones de plantilla que se puedan producir como consecuencia de la inversión.
- En su caso, se han de indicar las inversiones anticipadas que se hubieran realizado.

Cuando la inversión finalmente realizada difiera de la planificada o cuando se retrase su puesta en funcionamiento, es obligatorio presentar una modificación del plan.

Inversiones anticipadas

Las inversiones efectuadas en los tres años anteriores a aquel en que se dote la RIC, o en el ejercicio en el que se obtenga el beneficio sobre el que se va a dotar la RIC, pueden ser consideradas materialización de esta última, siempre que se trate de beneficios generados hasta 31-12-2013.

En el período en que se lleven a cabo se habrá de comunicar la materialización y su financiación conjuntamente con la declaración del IS, del IRNR o del IRPF, según proceda.

Financiación de la inversiones mediante arrendamiento financiero

Las inversiones de la RIC pueden financiarse mediante contratos de arrendamiento financiero a condición del ejercicio efectivo de la opción de compra.

Otros aspectos a tener presente

- Importe de la materialización como consecuencia de la inversión

La materialización de la RIC se entiende producida por el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, sin que pueda resultar superior a su valor de mercado.

En el caso de títulos valores, la materialización alcanza al importe desembolsado con ocasión de su suscripción y en concepto de prima de emisión.

La parte de la inversión financiada con subvenciones no se considera como importe de materialización de la reserva

- Obligaciones formales

Cuando se decide hacer dotaciones a la RIC, es necesario reflejar la siguiente información en la memoria de las cuentas anuales:

- El importe de las dotaciones y el ejercicio en que se efectuaron.
- Importes de la RIC pendientes de invertir y su antigüedad.
- Importe y fecha de las inversiones, incluidas las que tengan carácter anticipado, referencia a otras ayudas, fiscales o no, que se hubieran recibido en relación con cada inversión.

Esta información debe reflejarse en las cuentas de la empresa durante todo el tiempo de mantenimiento de los activos en que se invierte la RIC. Cuando no exista obligación de llevar cuentas anuales, se ha de hacer constar esta información en un libro registro de bienes de inversión. En los casos de inversiones indirectas, la obligación alcanza a la sociedad que asume la obligación de invertir.

Incompatibilidad del régimen

Además de la incompatibilidad con ciertas ayudas del Estado, el beneficio de la RIC es incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades título VI capítulo IV y con la deducción por inversiones regulada en la Ley 20/1991.

Límites cuantitativos de la reducción fiscal por dotación a la RIC

De acuerdo con el Derecho comunitario, las ayudas de Estado de finalidad regional no pueden exceder de determinados límites: en el caso de regiones ultra periféricas, como ocurre con las Islas Canarias, el 40%, porcentaje que se eleva al 50% para las medianas empresas y al 60% para las microempresas. Estos límites se computan teniendo en cuenta no sólo el ahorro en cuota por la RIC, sino cualquier otra ayuda (p.e. subvenciones).

Incumplimiento de requisitos

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos para gozar del régimen implica la integración en la base imponible del ejercicio en que tenga lugar el incumplimiento de las cantidades que redujeron la base en su día (o la pérdida de la deducción en el IRPF practicada, según proceda), con liquidación de intereses de demora y la imposición de las sanciones que resultaran procedentes.

Estas normas no rigen para los incumplimientos consistentes en la falta de contabilización de la RIC, la no presentación del plan de inversiones y los relativos a la información que deba constar en la memoria. En relación con estos, se han establecido las siguientes infracciones tributarias

específicas:

a) Son infracciones graves:

- La falta de contabilización de la reserva para inversiones en los términos previstos en la ley, que se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 2% de la dotación que debiera haberse efectuado.
- No hacer constar en la memoria de las cuentas anuales la información requerida, que se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 2% del importe de las dotaciones a la reserva para inversiones que debieran haberse incluido.
- Incluir datos falsos, incompletos o inexactos en la memoria de las cuentas anuales, que se sanciona con multa pecuniaria fija de 500 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 5.000 euros.

b) Constituyen infracciones tributarias leves:

- En caso de inversiones indirectas de RIC a través de la suscripción del capital de otras sociedades, no comunicar los datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos, que se sanciona con multa pecuniaria fija de 150 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 500 euros.
- La no presentación del plan de inversión, que se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 2% del importe de la dotación efectuada a la reserva para inversiones a cuya materialización debería haberse referido.
- La omisión, falseamiento o inexactitud de los datos que deben contenerse en el plan de inversión, se sancionará con multa pecuniaria fija de 150 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 500 euros.

2.3.2 La Bonificación por producción de bienes corporales en Canarias

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen los rendimientos de sus actividades económicas en régimen de estimación directa, tendrán derecho a aplicar una bonificación del 50% de la cuota íntegra que proporcionalmente se corresponda con rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, relativos a actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras.

2.3.3 La Deducción por Inversiones en Activos Fijos en Canarias en el Impuesto sobre Sociedades

La deducción por inversión en activos fijos nuevos resulta de aplicación en Canarias aunque se

encuentra ya derogada en el resto del territorio nacional. Esta deducción presenta las siguientes características:

- Resulta de aplicación en el periodo impositivo en el que dichas inversiones se pongan a disposición del sujeto pasivo.
- El tipo de deducción es el 25%.
- El coeficiente límite para las deducciones del ejercicio sobre la cuota íntegra es del 50%, mientras que para las deducciones de ejercicios anteriores pendientes de aplicación se aplican con el límite previsto en cada caso, siendo el límite conjunto del 70%. Se puede llegar a combinar las deducciones de varios ejercicios hasta absorber el 100% de la cuota íntegra.
- Se permite la inversión en determinados activos fijos usados cuando éstos no hayan gozado con anterioridad de la deducción y se acredite una mejora tecnológica para la empresa.

2.3.4 La Deducción por Inversiones incrementadas en Canarias

Las sociedades y demás entidades jurídicas domiciliadas en Canarias podrán beneficiarse de un incremento de los tipos estatales previstos para las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. Concretamente, los tipos aplicables en Canarias sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80% a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales. Asimismo, se incrementa el límite de aplicación de las deducciones sobre la cuota, que serán superiores en un 80% a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

2.4 Impuesto sobre la Renta de No Residentes

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste.

El régimen de tributación de los no residentes está claramente diferenciado en función de que dispondan o no de establecimiento permanente en España.

Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente (definido de forma general como un lugar fijo de negocio en el que se realizan actividades en España) situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de obtención. En cuanto al tipo de tributación los establecimientos permanentes en España de personas físicas o entidades no residentes será el mismo que el de las sociedades españolas, con carácter general se aplicará sobre la base de su renta neta un

30%.

Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria, al tipo de gravamen del 21% (se reducirá al 19% a partir de 1 de enero de 2014). Este gravamen no es exigible de acuerdo con las disposiciones de la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición ni cuando las entidades tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea.

La tributación de la renta de los establecimientos permanentes se determina en función de las siguientes reglas:

Con carácter general, la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades de las entidades residentes en España, y, en consecuencia, se tributa a un tipo del 30% sobre la renta neta. Los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central son deducibles con ciertos requisitos relativos a su registro contable, documentación, racionalidad y continuidad de los criterios de imputación aplicados.

El establecimiento permanente podrá aplicar las mismas deducciones y bonificaciones aplicables a las sociedades residentes en España.

Tratándose de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio español consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, la base imponible y la cuota se determina según las normas aplicables a las rentas obtenidas por no residentes en España sin mediación de establecimiento permanente. Esto implica que la base imponible se determinará como la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras con trabajo y de suministros. El tipo impositivo aplicable será el 24,75%% (que se reducirá al 24% a partir de 1 de enero de 2014).

No obstante, el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes, si bien sólo podrá hacerse uso de esta opción si el establecimiento lleva contabilidad separada en España. La opción debe manifestarse al tiempo de solicitar la inscripción en el índice de entidades.

Cuando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente, y sin que se destine la totalidad o una parte de los productos o servicios a terceros

distintos del propio contribuyente, la deuda tributaria se determina según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, valorando los ingresos y gastos a precios de mercado.

Subsidiariamente la base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale el Ministro de Economía y Hacienda sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento. Este porcentaje ha sido fijado en el 15%.

La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en ella las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general.

Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen en territorio español. Se consideran rentas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, entre otras, las siguientes:

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas cuando dichas actividades sean realizadas en territorio español.
- Rendimientos derivados de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión.
- Rendimientos del trabajo cuando deriven, directa o indirectamente, de una actuación personal desarrollada en territorio español por artistas o deportistas, o de cualquier actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta.
- Rendimientos del trabajo que se entiendan realizados en España, y pensiones y prestaciones similares, según lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- Rendimientos derivados de valores emitidos por entidades residentes en España.
- Rendimientos derivados de bienes inmuebles situados en España o de derechos relativos a los mismos, así como las imputaciones a personas físicas de rentas por inmuebles urbanos situados en España y no afectos a actividades económicas.

- Cánones o regalías satisfechos por residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en España, o que se utilicen en España.
- Ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, o inmuebles situados en territorio español o de valores de entidades, residentes o no, cuyo principal activo sean bienes inmuebles o derechos sobre los mismos situados en España.
- Intereses, cánones u otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

- Los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos.
- Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

Por otro lado, quedarán exentos los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes de otros Estados Miembros de la Unión Europea, excepto que sean residentes en paraísos fiscales.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos:

- Cuando el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.
- Cuando, en algún momento durante el período de doce meses precedente a la transmisión el sujeto pasivo haya participada, directa o indirectamente, en al menos el 25%.

Asimismo, estarían exentas otras rentas, señalándose las más significativas:

- Los rendimientos derivados de la Deuda Pública obtenidos por entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en España, salvo en el caso de que sean obtenidos a través de un paraíso fiscal.
- Los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por este impuesto, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en territorio español, por el Banco de España, o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior. Así como las rentas obtenidas en

territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en éste, procedentes del arrendamiento, cesión, o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

- Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un Estado que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información estarán exentas, salvo que se obtengan a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal.
- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, con el límite de 1500 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal.
- Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurren determinados requisitos.

La normativa establece, con carácter general para las rentas obtenidas sin mediación de establecimientos permanente tipos impositivos inferiores al tipo general aplicable a las entidades o personas físicas residentes. Los tipos impositivos aplicables a no residentes sin establecimiento permanente son los siguientes (se distingue entre los tipos vigentes en 2013 y los previstos a partir de 2014):

Tipos impositivos para no residentes		
Tipo de renta	2013	2014
General	24,75%	24,00%
Dividendos	21,00%	19,00%
Intereses	21,00%	19,00%
Rentas derivadas de la transmisión o reembolso de valores representativos del capital o patrimonio de instituciones	21,00%	19,00%
Casos especiales		
Rendimientos de operaciones de reaseguro	1,50%	1,50%
Rendimientos de entidades de navegación marítima o aérea	4,00%	4,00%
Ganancias patrimoniales	21,00%	19,00%
Trabajadores extranjeros de temporada	2,00%	2,00%
Pensiones y haberes percibidos por personas físicas no residentes, tributarán un 8% por los primeros 12.000€, un 30% por los siguientes 6.700€, y un 40% a partir de 18.700€.		

Con carácter general, se estará obligado a practicar retenciones y pagos a cuenta en relación con la renta pagada a no residentes por sociedades, profesionales y empresarios que son residentes en España. La declaración presentada por el retenedor es liberatoria de la obligación del sujeto pasivo de presentar la correspondiente declaración, y viceversa. Alternativamente, las declaraciones mencionadas pueden ser presentadas mensual o trimestralmente agrupando los distintos tipos de rentas obtenidas durante el periodo anterior.

Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

Las entidades no residentes que sean residentes en un territorio calificado como paraíso fiscal, y que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un tipo de gravamen especial del 3%.

La base imponible del gravamen especial estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles a 31 de diciembre de cada año.

Régimen fiscal para empleados de Grupos multinacionales desplazados a España

Para los extranjeros desplazados a España por motivos laborales, la normativa del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas contiene un régimen en el cual se contempla que aquellas

personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español pueden optar por el IRPF, o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, tributando en este último caso únicamente por las rentas que se entiendan obtenidas en territorio español a un tipo general del 24%.

Se debe cumplir una serie de condiciones para aplicar este régimen:

- Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.
- Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- Que los rendimientos del trabajo se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR.
- Que las retribuciones anuales previsibles del trabajo no superen, en alguno de los años de aplicación del régimen, los 600.000 euros.

Quedarán sometidos a retención en España todos los rendimientos del trabajo percibidos por el contribuyente, aún cuando no sean pagados por una entidad o establecimiento residente o localizado en España.

Para poder acogerse a la opción de tributar por este régimen especial se deberá realizar una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España.

Además los contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar un certificado de residencia fiscal en España.

Convenios para evitar la doble imposición

Los convenios para evitar la doble imposición pueden reducir o eliminar por completo, la tributación en España de las rentas obtenidas por entidades que operen sin mediación de establecimiento permanente.

Aquellas sociedades sin establecimiento permanente en España que sean residente en un país que tenga convenio para evitar la doble imposición con España, en general no tributarán en España por el beneficio empresarial obtenido ni por los incrementos de patrimonio, salvo los

derivados de bienes inmuebles.

No obstante, los incrementos de patrimonio que se deriven de la venta de acciones o participaciones en sociedades pueden ser sometidos a tributación en España de acuerdo con las cláusulas especiales contenidas en ciertos convenios.

Representante fiscal

Los contribuyentes no residentes estarán obligados a nombrar a un representante fiscal, en los siguientes casos:

- Que operen en España por medio de establecimiento permanente.
- Que realicen explotaciones económicas sin establecimiento permanente que permitan la deducción de ciertos gastos.
- Que sean entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas en territorio español, y todo o parte de las mismas, se desarrolle de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o que actúen en España a través de un agente autorizado por contratar en nombre y por cuenta de la entidad.
- Cuando la Administración Tributaria lo requiera debido a la cuantía y características de la renta obtenida.
- Que sean personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista en efectivo intercambio de información tributaria que sean titulares de bienes situados a derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

Los contribuyentes anteriormente mencionados deberán nombrar a una persona física o jurídica residente en España como su representante fiscal antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España. El nombramiento deberá ser comunicado a las autoridades en el plazo de dos meses a partir del mismo. El incumplimiento de esta obligación resultará sancionable con multa de 2.000 euros. Este importe ascenderá a 6.000 euros para aquellos contribuyentes que residan en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.

En caso de que no se nombre expresamente el representante, las autoridades fiscales españolas podrán considerar representantes de los establecimientos permanentes a quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, a quienes tengan facultades para contratar en su nombre.

Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias, las personas que de acuerdo

con la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sean:

- Representantes fiscales de establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes
- De las entidades en régimen de atribución de rentas

También responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes, o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente.

No existirá dicha obligación cuando el pagador o al gestor les resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta.

Finalmente, también responderá solidariamente el depositario o gestor de los bienes de un no residente, o que hayan satisfecho rentas al no residente, del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a dichos bienes o a los rendimientos que haya satisfecho, cuando no exista la obligación de retener o ingresar a cuenta.

2.5 Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo directo que grava el patrimonio neto de las personas físicas. Ha estado totalmente bonificado para los ejercicios 2008 a 2010, y se ha restablecido para el período 2011-2013,

En el caso de sujetos pasivos que no sean residentes fiscales en España, tributarán por obligación real, es decir, por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse, o debieran cumplirse en territorio español. Ello no obstante, algunos Convenios de Doble Imposición Internacional pueden afectar a la aplicación de esta norma. Por otra parte, los sujetos pasivos no residentes que están sujetos por obligación real no se beneficiarán, previsiblemente, de la bonificación total del Impuesto a partir de 2014.

2.6 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas tanto mediante actos intervivos como mortis causa. Se exigirá en todo el territorio español, incluyendo a estos efectos las Islas Canarias, siendo los sujetos pasivos de este Impuesto los herederos, beneficiarios y donatarios españoles por todos los bienes que reciban, ya estén situados en España o en el extranjero. En el caso de beneficiarios no residentes, éstos estarán sujetos a este impuesto por obligación real debiendo tributar en España por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza,

que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o debieran cumplirse en territorio español. En el caso de los no residentes, habría que tener en cuenta que algunos Convenios de Doble Imposición suscritos por España podrían cambiar estas reglas.

2.6.1 Beneficios fiscales en la transmisión de empresas

Las **transmisiones mortis causa**, al cónyuge, descendientes o adoptados, y en ausencia, ascendientes naturales o adoptantes o parientes hasta el tercer grado colateral, de la persona fallecida, de una empresa individual, de un negocio profesional, participaciones de entidades o derechos de usufructo en los bienes del fallecido que estén exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, por cumplir determinadas condiciones para ser calificadas como empresa familiar podrán aplicar una reducción del 95% de la base imponible. Los requisitos son los siguientes:

- El adquirente mortis causa debe mantener los bienes adquiridos durante al menos 10 años.
- El adquirente no puede realizar transacciones que resulten en una reducción sustancial del valor de dichos bienes.

En el caso de empresas, negocios, o participaciones situadas en Canarias, si se cumplen determinados requisitos se puede incrementar el porcentaje de reducción hasta el 99%.

Las **transmisiones intervivos (donación)** de participaciones de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades del donante, que estuvieran exentos el Impuesto sobre el Patrimonio por ser empresas familiares, efectuadas a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, siempre que se cumplan, además de los dos requisitos señalados para las transmisiones mortis causa, los siguientes:

- El donante debe tener 65 años o más, o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- Si el donante viene ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.
- En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de la donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

2.6.2 Aspectos generales del Impuesto

El impuesto se calcula ajustando una escala de tipos progresivos, según el importe de la herencia o donación, en función de un coeficiente que tiene en cuenta el patrimonio neto preexistente y su grado de parentesco con el transmitente.

Por otro lado, la normativa establece que en el caso de transmisiones mortis causa, el Impuesto

deberá liquidarse siempre en la Comunidad Autónoma en la que el fallecido tuviera su residencia habitual, salvo causantes no residentes, en cuyo caso la competencia se atribuye, en general, a la Delegación de Madrid.

Con respecto a las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico será competente la Comunidad Autónoma en la que el adquirente tuviera su residencia habitual, salvo la transmisión de bienes inmuebles, en cuyo caso la Comunidad Autónoma competente será aquella en la que radique el bien.

En la siguiente tabla se recogen las principales reducciones aplicables en las adquisiciones *mortis causa*, considerando los importes aplicables en el caso de Canarias:

Principales reducciones a la base imponible por adquisiciones mortis causa		
	Adquirentes	Reducción
Por el grado de parentesco	Grupo I: Hijos naturales o adoptivos menores de 21 años	Menores de 10 años, hasta 138.650€ Entre 10 y 15 años, 92.150 € Entre 15 y 18 años, 57.650 € Entre 18 y 21 años, 40.400 €
	Grupo II: Hijos naturales o adoptivos de 21 años o mayores, cónyuges o parejas de hecho asimiladas, ascendientes y padres adoptivos	Cónyuge: 40.400€ Hijos o adoptados: 23.125€ Resto descendientes: 18.500€ Ascendientes o adoptantes: 18.500€
	Grupo III: Familiares colaterales de segundo y tercer grado de parentesco, ascendientes y descendientes por afinidad	9.300€
	Grupo IV: Familiares colaterales desde el cuarto grado, grados más distantes y extraños	No hay reducción
Por otras reducciones	Personas con minusvalía física, psíquica o sensorial entre el 33% y el 65%	72.000€
	Personas con minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65%	400.000€
	Contribuyente de edad igual o superior a 75 años (incompatible con reducción por minusvalía)	125.000€

En lo que respecta al tipo del Impuesto, éste es progresivo, y varía entre un 7,65 % para bases liquidables inferiores a 7.993,46 euros, llegando hasta el 34% para las cantidades que superen los 797.555,08 euros.

Tipos impositivos			
Base liquidable (hasta euros)	Cuota a pagar (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0		7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,15	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	En adelante	34

Adicionalmente, la cuota se podrá incrementar según los siguientes coeficientes atendiendo al grado de parentesco ya descrito:

Coeficientes basados en el grado de parentesco y el patrimonio preexistente			
Grupos del artículo 20			
Patrimonio preexistente (en euros)	I y II	III	IV
0-402.678,11	1	1,5882	2
>402.678,11- 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
>2.007.380,43 - 4.020.770,98	1,1	1,741	2,2
> 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4 ¹
¹ Este coeficiente es aplicable si los herederos son desconocidos, sin perjuicio de la cantidad correspondiente cuando se conozcan.			

2.7 Impuestos locales

Al igual que en el resto de España, los municipios en Canarias disponen, entre otros recursos para su financiación, de la posibilidad de establecer impuestos. La capacidad normativa de los municipios en materia tributaria, sin embargo, está limitada por una Ley estatal.

A continuación se describen brevemente las principales figuras tributarias:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). Es una figura impositiva que grava la propiedad y

otros derechos reales sobre los bienes inmuebles en Canarias, y que se devenga anualmente sobre la base del valor catastral, valor establecido por el Catastro, un organismo estatal.

- Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE): es un impuesto directo que grava el ejercicio de actividades económicas de cualquier tipo por las personas jurídicas. Las personas físicas que realicen actividades económicas de cualquier tipo están exentas de este impuesto, así como las personas jurídicas cuyo volumen de negocio sea inferior a 1.000.000 € (computando todo su Grupo de empresas).
- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO): su hecho imponible está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra que requiera el otorgamiento de una licencia de obras o licencia urbanística emitida por el Ayuntamiento respectivo.
- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: grava el teórico incremento del valor de los terrenos con ocasión de su transmisión, tanto entre particulares como entre personas jurídicas. Se calcula sobre la base del valor catastral en el momento de la transmisión, y teniendo en cuenta el tiempo de tenencia de los terrenos.
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: es un impuesto que se paga anualmente, y cuyo hecho imponible es la mera titularidad de los vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, cualquiera que sea su clase y categoría.

Capítulo 3:

Tributos al consumo

3. Tributos al consumo

A continuación se describen los principales impuestos al consumo o impuestos indirectos, entendidos como aquellos impuestos que gravan la manifestación de la renta, es decir, su uso, consumo, las transferencias de propiedad, etc.

3.1 Inclusión de Canarias en el territorio aduanero comunitario

La Comunidad Autónoma de Canarias, al igual que el resto de España (con la única excepción de Ceuta y Melilla), forma parte del territorio aduanero comunitario. Esto implica que existe una total libertad de circulación de mercancías desde y hacia Canarias con destino y origen en cualquier otro país de la Unión Europea, sin devengarse derechos en las operaciones importación y exportación realizadas dentro del ámbito aduanero comunitario.

De esta forma, aunque Canarias disfruta de un régimen fiscal muy beneficioso y que reduce significativamente los costes de la imposición indirecta, a efectos aduaneros es un territorio más, evitando así costes arancelarios añadidos en sus operaciones comerciales con el resto de la Unión Europea.

3.2 Impuesto General Indirecto Canario

Aun cuando Canarias forma parte de España, y por lo tanto de la Unión Europea, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) no se aplica en Canarias. En su lugar se aplica el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), que tiene una regulación muy parecida a la del IVA, y en muchos casos coordinada, pero adaptándose a las especiales condiciones de Canarias como Región Ultraperiférica de la Unión Europea.

Así, el IGIC, en vigor desde el 1-1-1993, es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes, realizadas en el ámbito territorial de las islas Canarias.

3.2.1 Operaciones sujetas

El IGIC recae sobre las importaciones, entregas de bienes, ejecuciones de obra y prestaciones de servicios, gravando los factores de producción incorporados en cada fase del proceso productivo.

De esta forma, el IGIC grava las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales.

- b) Las importaciones de bienes, entendidas como la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

Las operaciones intracomunitarias no constituyen hecho imponible del IGIC, ya que las entradas de bienes en Canarias procedentes de cualquier territorio distinto al del archipiélago constituyen importaciones, incluso las procedentes del Reino de España, de otros países de la Unión Europea, y de cualquier país tercero.

El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio de las islas Canarias, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a este territorio. No obstante, se ha de tener en cuenta lo establecido en los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento jurídico español.

3.2.2 Operaciones no sujetas

Son operaciones no sujetas al IGIC, entre otras, las siguientes:

- Determinadas operaciones de transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales que constituya una unidad económica autónoma
- Las entregas de dinero
- Relaciones laborales y funcionariales
- El Autoconsumo
- Operaciones realizadas sin contraprestación
- Las operaciones realizadas por las Administraciones públicas.
- Concesiones y autorizaciones administrativas

3.2.3 Operaciones interiores

Hecho imponible

Están sujetas al impuesto en concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso las realizadas a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen, así como las aportaciones no dinerarias realizadas a cualquier tipo de entidades, y la adjudicación de inmuebles promovidos por comunidades de bienes a sus comuneros en proporción a su participación.

Exenciones

En el cuadro adjunto se pueden observar determinadas operaciones exentas de IGIC, que siguen un esquema muy similar al del IVA español.

Operaciones exentas de IGIC	
Hospitalización y asistencia Sanitaria	Efectos timbrados
Servicios prestados por médicos y sanitarios	Loterías, apuestas y juegos
Entregas de sangre, plasma y tejidos del cuerpo humano	Obras de arte originales
Servicios prestados por estomatólogos, odontólogos y protésicos	Propiedad intelectual
Operaciones de la Seguridad Social	Entrega de materiales de recuperación
Cesiones personales por instituciones religiosas	Entrega de bienes utilizados en operaciones exentas
Trasporte de heridos y enfermos	Entrega de bienes que no generaron el derecho a deducir
Asistencia social	Clases particulares
Realizadas por entes sin fines lucrativos	Operaciones de seguro y reaseguro
Servicios de práctica deportiva y educación física	Régimen especial del comercio minorista
Servicios culturales	Segundas y ulteriores entregas de edificaciones o terrenos no urbanizables
Entidades que prestan servicios a sus miembros	Servicios públicos postales

Por su diferenciación respecto al sistema de imposición indirecta IVA, se detalla a continuación la **exención y el régimen especial para el comercio minorista**:

De acuerdo con este régimen especial, están exentas del IGIC las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas, entendiéndose por estos los comerciantes que realicen habitualmente entregas de bienes, de tal forma que más del 70% de las ventas de bienes en establecimientos situados en Canarias se realicen a aquellos no considerados empresarios o profesionales, o a la Seguridad Social. El IGIC soportado por el comerciante minorista en las operaciones sujetas al régimen no es deducible, y además soportan un recargo en el IGIC a la importación por los bienes importados destinados a la actividad minorista.

Este régimen tiene la ventaja de que no se traslada al precio final de los productos la cuota del IGIC sobre el margen comercial, al estar exento. Ello no obstante, los empresarios o profesionales que adquieran bienes a comerciantes minoristas sí tienen derecho a deducirse el IGIC implícito en las operaciones realizadas.

No se incluyen en la exención las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen estos minoristas al margen de su actividad comercial al menor, así como las importaciones de aquellos bienes que no sean objeto de comercio.

3.2.4 Lugar de realización del hecho imponible

El ámbito territorial de aplicación del impuesto se sitúa en las Islas Canarias. Sin embargo, cuando se trate de relaciones internacionales o con la Península, Baleares, Ceuta y Melilla son de aplicación las siguientes reglas:

Entregas de bienes.

Como regla general, se consideran realizadas en el lugar donde el bien se ponga a disposición del adquirente. Como reglas especiales, deben citarse, entre otras, las más relevantes:

- Bienes objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente. Las entregas de estos bienes quedarán sujetas al IGIC si la expedición o transporte se inicia en el territorio de aplicación del IGIC.

No obstante, en el caso de bienes objeto de importación situados en el momento del inicio del transporte fuera del territorio canario, las entregas de los mismos efectuadas por el importador o por los sucesivos transmitentes se entienden realizadas en Canarias.

- Bienes objeto de instalación o montaje antes de la puesta a disposición, se consideran realizadas en Canarias cuando se ultime la instalación en territorio canario, siempre que la instalación o montaje determinen la inmovilización de los bienes y su coste exceda del 15% de la contraprestación total.
- Bienes inmuebles. Las entregas se consideran realizadas donde radiquen.
- Se consideran realizadas en Canarias y por lo tanto sujetas las entregas de bienes a los pasajeros de avión o buque, cuando el lugar de inicio y finalización del viaje se encuentre en Canarias y no se produzcan escalas fuera del territorio canario.

Prestaciones de servicios.

La regla general de localización de las prestaciones de servicios es la siguiente:

- Sede o establecimiento del prestador que actúa como empresario o profesional cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal
- Sede o establecimiento del destinatario cuando tal destinatario sea empresario o profesional, siempre que los servicios se presten por empresario o profesional y que los servicios tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

No obstante debe tenerse en cuenta que existen numerosas reglas especiales, de entre las cuales se señalan las siguientes:

- Los trabajos sobre bienes muebles se entienden prestados, con carácter general, en el lugar de prestación material del servicio cuando el destinatario no sea empresario o profesional.
- Los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión se consideran prestados en Canarias en los siguientes casos:
 - Si el destinatario es empresario: cuando tenga su sede, establecimiento permanente o domicilio en Canarias.
 - Si el destinatario no es un empresario: cuando sea residente o domiciliado en Canarias y utilice o explote los servicios en Canarias; asimismo, cuando aún estando domiciliado fuera de la CE el prestador se encuentre situado en Canarias. Se entiende que el destinatario es residente o está establecido en Canarias si el pago del servicio se realiza con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en Canarias.
- Los servicios prestados por vía electrónica se consideran prestados en Canarias en los siguientes casos:
 - Si el destinatario es empresario: cuando tenga su sede, establecimiento permanente o domicilio en Canarias.
 - Si el destinatario no es un empresario: cuando sea residente o domiciliado en Canarias; o cuando aún estando domiciliado fuera de la CE el prestador se encuentre situado en Canarias.
 - Se presumirá que el destinatario es residente o establecido en Canarias si el pago se efectúa con cargo a una cuenta bancaria abierta en Canarias.
- La misma regla se aplica a la mediación sobre estos servicios, cuando el intermediario y el gestor actúen en nombre y por cuenta ajena.
- Los servicios directamente relacionados con inmuebles, incluyendo los servicios de mediación en las transacciones inmobiliarias, se localizan siempre donde radica el inmueble al que se refieren.
- La mediación en los servicios distintos de los prestados sobre inmuebles, y de los localizados en sede del destinatario, se localiza en el mismo lugar que la operación principal.

3.2.5 Sujeto Pasivo

Es la persona física o jurídica que, teniendo la condición de empresario o profesional, a efectos del IGIC, realiza las operaciones de entregas o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Tienen también tal consideración, entre otras entidades: herencias yacentes y comunidades de bienes.

Como regla especial, rige en el IGIC la inversión del sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

- Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en las islas Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio.
- Cuando las operaciones tengan lugar en virtud de una resolución administrativa o judicial.
- Operaciones de dación en pago de deudas, o entregas de bienes efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
- Las operaciones inmobiliarias exentas del IGIC en las que se haya renunciado a la exención (entregas de terrenos rústicos o no edificables, segundas o ulteriores entregas de edificaciones).
- Cuando consistan en entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.
- Determinados supuestos de entregas de desechos, desperdicios o residuos de materiales férricos, papel, cartón, vidrio, entre otros.

3.2.6 Importaciones de bienes

Se considera importación de bienes la entrada de los mismos en las islas Canarias, procedentes de la Península, islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CE o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.

También se entiende por importación la autorización para el consumo en Canarias de bienes que se encuentren en los regímenes de importación temporal, tránsito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o depósito, así como en zonas y depósitos francos.

También se consideran importaciones las adquisiciones en Canarias de bienes cuya entrega o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención en virtud de la normativa aplicable en materia de regímenes diplomático, consular y de Organismos internacionales.

En el supuesto de las importaciones, el sujeto pasivo es el importador, cualquiera que sea su

condición y el destino que se le dé a los bienes.

Exenciones

- En importaciones definitivas de bienes.

La norma establece una relación muy casuística de importaciones que están exentas, y que comprenden, junto con la exención de las importaciones de determinados buques, entre otros, de guerra, destinados a la navegación marítima internacional, o a la pesca costera normalmente operaciones de poco valor o que no tienen un carácter comercial de las que se mencionan, a título de ejemplo las siguientes:

Están exentas las importaciones de los regalos ofrecidos habitualmente por razón de matrimonio que reciban las personas que, con ocasión del mismo, trasladen su residencia desde la Península, islas Baleares, Ceuta, Melilla o el extranjero a Canarias, se fija el valor unitario de los mismos en 350 euros y en 200 euros, según hubieran tenido su residencia habitual en otro territorio de la CE o fuera de ella, respectivamente.

También están exentas las importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de un importe, en vigor desde el 1-12-2008, de 150 euros, a excepción de:

- o Los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC22.03 a 22.08 del Arancel aduanero;
- o Los perfumes y aguas de colonia; y
- o El tabaco en rama o manufacturado.

No obstante, se comprenden en la exención los bienes objeto de una venta por correspondencia.

- En regímenes especiales de importación:

Están exentas las siguientes operaciones:

- o Las importaciones de bienes que se efectúen en los régimen de tránsito, importación temporal y perfeccionamiento activo;
- o Las importaciones que se coloquen en zonas y depósitos francos o en régimen de depósito;
- o Las prestaciones de servicios relacionados con las importaciones anteriores;
- o Los servicios de mediación en nombre y por cuenta de terceros relativos a las operaciones anteriores.

3.2.7 Exportaciones

Se encuentran exentas las siguientes exportaciones:

- Entregas de bienes, con carácter definitivo a la Península, Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado de la CE o bien exportados definitivamente a Terceros Países por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.
- Entregas de bienes, con carácter definitivo a la Península, Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado de la CE o bien exportados definitivamente a Terceros Países por el adquirente no establecido en Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. No comprende las entregas de bienes destinados a equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo o cualquier medio de transporte de uso privado del adquirente.
- Trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos en Canarias o importados para ser objeto de dichos trabajos en las islas para ser exportados.
- Entregas de bienes a organismos reconocidos que los envíen con carácter definitivo fuera de Canarias en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento de la exención.
- Prestaciones de servicios, incluidos transporte y operaciones accesorias, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones o envíos a la Península, Baleares, Ceuta, Melilla y Unión Europea.
- Prestaciones de servicios de intermediación realizadas en nombre y por cuenta de tercero respecto de las operaciones exentas anteriormente relacionadas, o en las realizadas fuera de las Islas Canarias..
- También se encuentran exentas ciertas operaciones asimiladas a las exportaciones tales como operaciones realizadas en determinados buques y aeronaves, operaciones en el marco de relaciones diplomáticas, entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a determinados organismos internacionales, entregas de oro al Banco de España, los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea que, iniciados en las islas Canarias, terminen en la Península, islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o en terceros países, o viceversa, entre otros., así como determinadas operaciones realizadas en Zonas y Depósitos Francos, y Depósitos y regímenes arancelarios no sujetos.

3.2.8 Base imponible

Como regla general la base imponible es el importe total de la contraprestación, sin incluir las

indemnizaciones, descuentos y bonificaciones que figuren separados en factura y los suplidos.

3.2.9 Devengo del Impuesto

El momento en el que el Impuesto se devenga depende de los siguientes supuestos:

- En las entregas de bienes cuando tenga lugar su puesta a disposición, o en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.
- En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan.
- En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.
- En las transmisiones de bienes entre el comisionista y comitente efectuadas en virtud de contrato de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.
- En las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.
- En los arrendamientos de bienes, en los suministros y en las demás operaciones de tracto sucesivo, el devengo se produce en el momento en que sea exigible cada parte del precio que comprenda cada percepción, o al final de cada año, respecto de las cantidades pendientes de devengo en ese momento.

3.2.10 Tipos impositivos

Los tipos del IGIC son los siguientes:

- o Tipo superreducido: 0%
- o Tipo reducido especial para ciertas viviendas: 2,75%
- o Tipo reducido: 3%
- o Tipo general: 7%
- o Tipos incrementados: 9,5% y 13,5%

Los tipos del IGIC aplicables a las entregas e importaciones de las labores del tabaco son del 20%, excepto para los cigarros puros.

3.2.11 Deducciones y devoluciones

Los sujetos pasivos que, teniendo la condición de empresarios o profesionales, hayan presentado la declaración prevista en la Ley e iniciado efectivamente la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyan su actividad, pueden proceder a su deducción siempre que sean cuotas del impuesto devengadas en las islas Canarias, soportadas por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas del Impuesto o en determinadas operaciones que están exentas pero que sí dan derecho a la deducción, como pueden ser, entre otras, operaciones de exportación y asimiladas a la exportación, determinadas operaciones financieras realizadas fuera de la Unión Europea, etc.

También son deducibles, a partir del momento en que nazca el derecho, las cuotas satisfechas en las importaciones, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, y en el supuesto de sustitución en la exención relativa a las entregas de bienes de inversión.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que si el saldo al final de cada ejercicio del IGIC soportado deducible a compensar es positivo, el sujeto pasivo puede pedir su devolución en la última declaración anual, y que incluso existe la posibilidad de obtener dicha devolución con una periodicidad mensual, cumpliendo determinados requisitos. Por último, existe un procedimiento de devolución de las cuotas soportadas por sujetos pasivos no establecidos en Canarias en determinadas operaciones económicas realizadas en Canarias.

Nacimiento del derecho a deducir

El derecho a la deducción, incluso en el caso de las importaciones, nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles.

Ejercicio del derecho a la deducción

El plazo máximo para practicar la deducción es de 4 años desde que nace el derecho a la misma. El porcentaje de deducción de las cuotas deducibles soportadas será el definitivo del año en que se haya producido el nacimiento del derecho a deducir de las citadas cuotas.

Caducidad del derecho a la deducción

El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo de cuatro años.

3.2.12 Obligaciones formales

Los sujetos pasivos del IGIC están obligados a:

- Presentar declaraciones censales relativas al comienzo, modificación, y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto, salvo que se trate de empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones interiores exentas del IGIC distintas de las previstas en relación con las entregas de bienes de comerciantes minoristas.
- Expedir y entregar facturas de sus operaciones y conservar copia de los mismos.
- Conservar las facturas y documentos sustitutivos recibidos de los proveedores.
- Llevar los libros-registro (facturas emitidas; facturas recibidas; bienes de inversión).
- Quienes deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al IGIC por medios telemáticos, deben presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registros de facturas expedidas, de facturas recibidas y de bienes de inversión por cada periodo de liquidación del IGIC, que se ha de presentar en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente. Esta obligación es exigible desde el 1-1-2009 únicamente para quienes se inscriban en el Registro de devolución mensual. Para los restantes obligados tributarios, esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2014.
- Presentar, periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a las operaciones económicas con terceras personas.
- Presentar las autoliquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, salvo que se trate de empresarios o profesionales en régimen de comercio minorista, por las actividades comprendidas en el mismo, o que realicen exclusivamente operaciones interiores exentas del IGIC, u operaciones de exportación o asimiladas a la exportación exentas del IGIC y/u otras operaciones sujetas al tipo cero, salvo que se pretenda ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.
- Presentar determinadas declaraciones informativas con una periodicidad anual, ofreciendo información recapitulativa sobre las operaciones del ejercicio.

3.2.13 Gestión del Impuesto

Las autoliquidaciones del IGIC se presentan directamente o a través de las entidades colaboradoras, en la oficina de la Administración Tributaria Canaria en cuyo ámbito territorial tenga el obligado tributario su domicilio fiscal o, en su defecto, el domicilio del establecimiento permanente en las islas Canarias. Si existen varios establecimientos permanentes, se presentan en el lugar donde esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

Cuando de acuerdo con este criterio no pueda determinarse dicho establecimiento, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material.

Sin embargo, han de presentar autoliquidación mensual los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones para el conjunto de sus actividades económicas hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, con excepción de los que en el desarrollo de sus actividades típicas y habituales importen o comercialicen vehículos accionados a motor para circular por carretera; quienes hayan sido autorizados a solicitar la devolución de los saldos a su favor existentes al término de cada período de liquidación, y los Grupos Fiscales en IGIC. Asimismo, el plazo es también mensual para la presentación de autoliquidaciones ocasionales.

Los sujetos pasivos pueden optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación, que coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Para ello, existe un procedimiento para ejercer el derecho a la solicitud mensual de devolución, debiéndose cumplir determinados requisitos adicionales y estar inscrito en el Registro de devolución mensual.

3.3 Arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías

A continuación se mencionan brevemente las características del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías (en adelante, AIEM), en vigor desde el 1 de enero de 2002, por constituir una especialidad más del Régimen económico y fiscal de Canarias.

Se trata de un impuesto estatal indirecto que contribuye al desarrollo de la producción de bienes en Canarias y que grava en fase única la producción de bienes corporales y la importación de bienes de igual naturaleza en este territorio.

Al igual que el IGIC, su ámbito espacial se circunscribe a las Islas Canarias, incluido el mar territorial hasta el límite de las 12 millas náuticas. Según lo comentado anteriormente, la aplicación del Arbitrio exige la realización de uno de los hechos imponibles referidos a continuación:

- Entregas efectuadas por empresarios, de forma habitual u ocasional y a título oneroso de bienes muebles corporales incluidos en el Anexo IV de la Ley del IGIC producidos por ellos mismos. No quedarán sujetas las segundas y posteriores entregas de los bienes efectuadas por los productores en caso de recompra.
- Importación de bienes incluidos en el Anexo IV de la Ley del IGIC.

Como se intuye de lo manifestado anteriormente, la exacción del AIEM sólo se producirá cuando se realicen los hechos imponibles mencionados exclusivamente en relación con los bienes

reseñados en el Anexo IV, en el que se señala, asimismo, el tipo de gravamen aplicable a cada bien, siendo el mismo para la importación que para la entrega de los bienes salvo que ésta quedase exenta, ya que en el Anexo V de la misma norma se recogen, por otra parte, los bienes que quedan exentos sólo en el caso de entregas (sin perjuicio de la existencia de otras exenciones reguladas a lo largo de la Ley).

Asimismo, se regula un régimen especial simplificado para aquellos empresarios que no alcancen un volumen de operaciones determinado (cuyo importe será aprobado cada año), y al igual que para el IGIC, los sujetos pasivos de este tributo deberán cumplir con las obligaciones formales impuestas por la normativa aplicable.

3.4 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que se divide en las siguientes modalidades:

- Las **operaciones societarias** (tales como la constitución y ampliación o reducción de capital de sociedades mercantiles): el tipo impositivo es del 1% en Canarias por la denominada cuota gradual del Impuesto. Este impuesto ha sido eliminado para la mayoría de las operaciones societarias con carácter general para toda España.
- Las **transmisiones patrimoniales onerosas** (de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas, así como en determinados casos las transferencias de propiedad de las personas jurídicas): el tipo impositivo es del 6,5% en Canarias para operaciones con inmuebles.
- Los **actos jurídicos documentados** (documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos): el tipo impositivo es del 0,75% en Canarias, o del 1% para determinadas operaciones sujetas al IGIC.

Particularidades del Impuesto:

- En ningún caso un mismo acto podrá ser liquidado por la modalidad de TPO y por la de OS, que se configuran como incompatibles. Además, es incompatible la cuota variable de AJD, documentos notariales, con las modalidades de TPO y OS.
- Estarán no sujetas y, por tanto, no tributan por la modalidad de TPO las operaciones incluidas en el hecho imponible de dicha modalidad cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

Sin embargo, sí quedan sujetas a la modalidad de TPO del ITP y AJD las entregas o arrendamientos de inmuebles y la constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute sobre los mismos cuando gocen de exención en el IVA e IGIC y las entregas de inmuebles incluidas en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo, siempre que dicha transmisión esté no sujeta a IVA o IGIC.

- La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del IVA o IGIC, y del ITP y AJD. No obstante, quedan exceptuadas de lo anterior, es decir, tributan por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, de valores que representen el capital de sociedades cuyo activo esté constituido al menos en un 50% por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles radicados en España. En este caso, la transacción se considerará, a efectos de imposición indirecta, una transmisión de inmuebles sujeta al 6% del ITP (en Canarias el tipo es del 6,5%). Ello no obstante, no se aplicará esta regla respecto de los inmuebles aquellos afectos a una actividad económica.
- Por último, en las transmisiones de inmuebles, los contribuyentes no residentes en España tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por este impuesto, en el domicilio de su representante, que deben designar según lo previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicho nombramiento debe ser comunicado a la Administración Tributaria competente en el plazo de dos meses desde la fecha de adquisición del inmueble. No obstante, cuando no hubiese designado representante o se hubiese incumplido la obligación de designar un representante, se considerará como domicilio fiscal del contribuyente no residente el inmueble objeto de la transmisión.

3.5 Impuestos Especiales

En España existen diferentes impuestos especiales en consonancia con las Directivas comunitarias. Los impuestos especiales sobre el consumo gravan los correspondientes productos (alcohol y bebidas alcohólicas, cerveza, combustibles derivados del petróleo, industria del tabaco, determinados medios del transporte, y el carbón) en todas las fases de fabricación, transformación o importación.

En Canarias existen una serie de particularidades en la medida en que no forma parte del ámbito territorial comunitario de aplicación de los Impuestos Especiales. No obstante, en

Canarias son exigibles los siguientes Impuestos:

- **Impuesto Especial sobre combustibles derivados del petróleo:** Este impuesto es propio, tiene carácter autonómico, tiene una regulación específica para Canarias, contenida en la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Parlamento de Canarias. Su regulación establece unos tipos impositivos que en la práctica son muy inferiores a los aplicables en el resto de España. Por ejemplo, la imposición de la gasolina sin plomo en Canarias es de 265 € por cada 1.000 litros, frente a los 400,69 €/1.000 litros del resto de España.
- **Impuesto especial sobre alcohol y bebidas alcohólicas:** se aplica en Canarias aunque con tipos impositivos inferiores a los del resto de España, respecto de los siguientes productos:
 - o Impuesto sobre la cerveza
 - o Impuesto sobre Productos intermedios
 - o Impuesto sobre el alcohol y bebidas fermentadas
- **Impuesto sobre la electricidad (aplicable a todo el territorio español).** Este impuesto grava la producción, la importación y la adquisición intracomunitaria de energía eléctrica. El tipo impositivo, que es común para toda España, es del 4,864%, sobre una base que es el resultado de multiplicar por 1,05113 el importe de la base imponible del IVA o IGIC que se devengue con ocasión de la facturación del consumo de energía.
- **Impuesto especial sobre determinados medios de transporte:** grava la matriculación definitiva por primera vez en España de determinados medios de transporte, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión. En función del tipo de vehículo que sea, tributará según una escala que varía entre el 0%, pasando por el 4,75% y el 12%. En Canarias la escala de tipos varía entre el 0%, el 3,75% y el 11% del valor del vehículo.

3.6 Impuestos propios establecidos en Canarias

Con efectos desde 1 de Julio de 2012 la Comunidad Autónoma de Canarias se ha dotado de tres nuevos impuestos de alcance exclusivamente autonómico:

- **Impuesto medioambiental sobre las grandes superficies comerciales,** es un impuesto medioambiental que grava el impacto medioambiental causado por los grandes establecimientos comerciales. El tipo impositivo aplicable, con periodicidad anual, depende de la Isla que se trate, oscilando entre los 12,00 € por metro cuadrado de Gran Canaria y Tenerife a los 2,40 € por metro cuadrado aplicables en La Gomera o el Hierro.
- **Impuesto sobre el Impacto Medioambiental Causado por Determinadas actividades.** Este impuesto grava, con periodicidad anual, la realización en Canarias de las actividades de transporte y/o distribución de energía eléctrica, con el fin de suministrar a clientes o finales

o distribuidores, a través de líneas de transporte o distribución con tensión igual o superior a 20 kv. Se tributa en función de los kilómetros lineales de tendido aéreo, con una cuota que, en función de la tensión de la red, oscila entre los 600 € y los 750 € de kilómetro de tendido aéreo.

Asimismo, tributa, con periodicidad anual, la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, estando sujetos al Impuesto los elementos que conformen redes de telecomunicaciones, tributando a un tipo de 500 euros por cada elemento de la red (torres, mástiles, antenas, paneles y otros elementos radiantes).

3.7 Beneficios Fiscales en Imposición Indirecta exclusivos para Canarias

Por otro lado, las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente están exentas del ITP y AJD cuando el rendimiento de este impuesto se considere producido en Canarias:

- En la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de bienes de inversión y elementos del inmovilizado inmaterial calificada como inversión inicial (en términos similares a la RIC). Tratándose de la adquisición de elementos del inmovilizado inmaterial, la exención se limitará al 50% de su valor, salvo que el adquirente cumpla con los requisitos para ser considerado empresa de reducida dimensión.
- En la modalidad de operaciones societarias, por la constitución de sociedades y por la ampliación de capital por la parte de la misma que se destine a la adquisición o importación de bienes de inversión o a la adquisición o cesión de elementos del inmovilizado inmaterial calificada como inversión inicial (en términos similares a la RIC). En ningún caso se encuentra exenta la ampliación de capital por compensación de créditos.

Asimismo, las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente, que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC, están exentas de este Impuesto:

- En las entregas e importaciones de bienes de inversión calificadas como inversión inicial, cuando las citadas entidades sean adquirentes o importadoras de tales bienes.
- En las prestaciones de servicios de cesión de determinados elementos del inmovilizado inmaterial, cuando las citadas entidades actúen como cesionarias. En este caso la exención se limitará al 50% de su valor, salvo que el adquirente cumpla con los requisitos para ser considerado empresa de reducida dimensión

Capítulo 4:

Otros incentivos fiscales de Canarias

4. Otros incentivos fiscales de Canarias

4.1 Zona Especial Canaria

La Zona Especial Canaria (en adelante, ZEC) es una zona de baja tributación que se crea en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias con la finalidad de incentivar el establecimiento de nuevas empresas en el Archipiélago canario. El principio básico que preside la regulación es la delimitación precisa de sus límites geográficos así como de las actividades económicas autorizadas para acogerse al régimen de tributación especial.

El régimen de la ZEC, como Ayuda de Estado, está sometido a autorización y a las Directrices Comunitarias establecidas al respecto. Actualmente, la autorización vigente permite conceder autorizaciones hasta el 31 de diciembre de 2013, que permitirán aplicar el régimen hasta el 31 de diciembre de 2019.

En concreto, la Ley 19/1994, de 6 de julio, establece cuales son las zonas de baja tributación a efectos de la Isla de Gran Canaria, en concreto, se han habilitado como zona de baja tributación un máximo de 150 hectáreas divididas en 5 zonas:

Puerto de La Luz-Conurbación de Las Palmas de Gran Canaria-Arucas

- Arinaga-Bahía de Formas
- Área Zona industrial de Telde
- Parque Aeroportuario-Las Majoreras
- Zona Noroeste

En las áreas indicadas se podrán realizar únicamente las actividades tasadas en la Ley, consistiendo en actividades empresariales de producción, transformación, manipulación y comercialización de mercancías, que deberán establecerse obligatoriamente en dichas zonas para poder acogerse al régimen ZEC.

Por el contrario, en el caso de entidades cuyo objeto sea la realización de actividades de servicios, podrán establecerse en cualquier parte del territorio canario y acogerse al régimen ZEC, siempre que cumplan todos los requisitos mencionados a continuación.

4.1.1 Empresas aptas para acogerse al régimen de tributación especial establecido para la ZEC

Las sociedades que pretendan acogerse al régimen especial tributario establecido para la ZEC deberán ser personas jurídicas de nueva creación e inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC, de acuerdo con los siguientes requisitos:

- Ser una entidad de nueva creación con domicilio y sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC.
- Al menos uno de los administradores deberá residir en Canarias.
- Realizar una inversión mínima de 100.000 €, en el caso de Gran Canaria, en activos fijos materiales o inmateriales situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria y afectos a la actividad económica, dentro de los dos primeros años desde el momento de su autorización. Estas inversiones deberán cumplir las siguientes condiciones:
 - o Los activos nuevos adquiridos deberán permanecer en la entidad de la ZEC durante todo el período de disfrute de este régimen, o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión. Tampoco podrán ser objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo que se trate del objeto social o actividad de la entidad de la ZEC, y siempre que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes. Se entenderá que no se incumple el requisito de permanencia cuando los bienes sean objeto de transmisión y el importe se reinvierta en nuevos elementos del activo fijo en las mismas condiciones dentro del plazo de un año.
 - o Tratándose de activos usados, estos no podrán haberse aplicado anteriormente como inversión necesaria para ser una entidad ZEC.
- Crear, al menos, 5 puestos de trabajo en el caso de Gran Canaria, dentro de los 6 meses siguientes al momento de la autorización, y mantener este promedio durante los años que esté adscrita a la ZEC.
- Constituir su objeto social según alguna de las actividades establecidas a dichos efectos en el ámbito de la ZEC.
- Memoria descriptiva de (i) las actividades económicas; (ii) solvencia y viabilidad de la sociedad; y (iii) contribución económica y competitividad.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos anteriormente expuestos determinará la pérdida del derecho al disfrute del régimen fiscal especial establecido para la ZEC.

4.1.2. Constitución de la entidad ZEC y su inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC

Las sociedades que opten por acogerse al régimen de la ZEC deberán obtener una autorización previa del Consejo Rector, en este sentido, el procedimiento para la obtención de la autorización previa se inicia a instancia del interesado mediante la presentación, en las oficinas del Consorcio de la Zona Especial Canaria de los documentos que se enumeran a continuación:

- Solicitud de autorización previa y memoria descriptiva para la constitución de una Entidad ZEC.
- Justificante de haber efectuado un depósito o aval, por el importe de la tasa de inscripción en el Registro Oficial de Entidades ZEC.

La obtención de la autorización se comunicará expresamente en un *plazo máximo de dos meses* desde la fecha de presentación de la solicitud en el Consorcio.

Una vez obtenida la autorización del Consejo Rector la entidad podrá inscribirse en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC, previo pago de la correspondiente tasa, y presentado la siguiente documentación:

- Solicitud de inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC.
- Código de Identificación Fiscal.
- Documento acreditativo de la constitución junto con una copia simple de la misma constitución presentado ante el Registro Mercantil, acompañado de una copia simple.

4.1.3 Ventajas fiscales de la ZEC

A continuación se enumerarán las distintas ventajas fiscales en relación con cada impuesto:

Impuesto sobre Sociedades

El tipo impositivo aplicable en España se establece, a partir del año 2008, en un porcentaje que oscila entre el 25% y el 30%. Para las Entidades ZEC el tipo impositivo a efectos del Impuesto sobre Sociedades será del 4% y se aplicará a un importe máximo de la base imponible, dependiendo del número de empleados creados y del tipo de actividad desarrollada por la Entidad ZEC.

Creación neta de empleo	Actividades Industriales	Actividades de Servicios	Otros servicios
Entre 3 y 8 trabajadores	1.800.000 €	1.500.000 €	1.125.000 €
Entre 9 y 12 trabajadores	2.400.000 €	2.000.000 €	1.500.000 €
Entre 13 y 20 trabajadores	3.600.000 €	3.000.000 €	2.250.000 €
Entre 21 y 50 trabajadores	9.200.000 €	8.000.000 €	6.000.000 €
Entre 51 y 100 trabajadores	21.600.000 €	18.000.000 €	13.500.000 €
Más de 100 trabajadores	120.000.000 €	100.000.000 €	75.000.000 €

Se consideran otros servicios las actividades de: comercio al por mayor e intermediarios del comercio (excepto de vehículos de motor y motocicletas); agencias de viajes, mayoristas y minoristas de turismo y otras actividades de apoyo turístico; actividades informáticas; actividades jurídicas, de contabilidad, teneduría de libros, asesoría fiscal, estudios de mercado y realización de encuestas de opinión pública; consulta y asesoramiento sobre dirección y gestión empresarial; gestión de sociedades de cartera, y servicios de publicidad y relaciones públicas.

Las Entidades ZEC podrán acogerse a los Convenios para evitar la Doble Imposición, suscritos por España, así como a la Directiva Matriz-Filial de la UE. Sin embargo, si la sociedad matriz es española, no dará derecho a la deducción por doble imposición intersocietaria por dividendos o plusvalías de fuente interna.

Por otra parte, para los ejercicios iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2007, las sociedad ZEC que amplíen su capital, o en el momento de su constitución, podrán servir como fórmula de materialización indirecta de la Reserva para Inversiones en Canarias de la sociedad inversora, siempre que se cumplan determinados requisitos, entre ellos, que la sociedad ZEC realice una inversión válida en determinados activos afectos a actividades empresariales desarrolladas en Canarias, así como que un porcentaje mínimo del 10% del capital sea suscrito por un inversor que no vaya a aplicar la RIC, y que la cifra mínima del incremento del capital sea de 750.000 €.

A continuación se muestra con un ejemplo la comparación de cuál sería la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de una sociedad ZEC respecto de una sociedad a la que se le aplicara el régimen general.

Ejemplo : Una sociedad ZEC, que se dedica a una actividad de prestación de servicios comprendida en la lista de actividades ZEC, y que emplea a 6 trabajadores, obtiene un beneficio de 2.000.000 €. Su base imponible en el Impuesto sobre Sociedades es de 2.000.000 €. A continuación se determina su cuota tributaria y se compara con la que se obtendría por una sociedad no establecida en Canarias y que no podría por tanto aplicar el régimen ZEC (se considera que no existen otros créditos fiscales aplicables):

Ejemplo comparativo de la tributación de una empresa ZEC y no ZEC			
Sociedad ZEC		Sociedad no ZEC	
Resultado contable	2.000.000	Resultado contable	2.000.000
Base imponible (BI)	2.000.000	Base imponible (BI)	2.000.000
BI que tributa al 4% (tiene 6 trabajadores y realiza actividades de servicios, se limita el tipo 4% a 1,5 MM €)	1.500.000		
BI que tributa al 30%	500.000	BI que tributa al 30%	2.000.000
Cuota al 4%	60.000		
Cuota al 30%	150.000	Cuota tributaria al 30%	600.000
Total cuota tributaria	210.000	Total Cuota tributaria:	600.000
Ventaja de la ZEC:	390.000		

Impuesto General Indirecto Canario

Las empresas ZEC estarán exentas de tributación por el IGIC por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las Entidades ZEC entre sí, así como las importaciones de bienes realizadas por las mismas.

Asimismo, las empresas acogidas a este régimen de tributación especial, tendrán derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas en concepto de IGIC, en sus adquisiciones de bienes, servicios recibidos o de la carga impositiva implícita en los mismos, así como de las cuotas satisfechas por este Impuesto a la Hacienda Pública Canaria, en la medida en que los correspondientes bienes y servicios se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las operaciones mencionadas.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Las Entidades ZEC estarán exentas de tributación por este Impuesto en los siguientes casos:

- La adquisición de bienes y derechos destinados al desarrollo de la actividad de la Entidad ZEC en el ámbito geográfico de la ZEC.
- Las operaciones societarias realizadas por las Entidades ZEC, salvo su disolución.
- Los actos jurídicos documentados vinculados a las operaciones realizadas por dichas entidades en el ámbito geográfico de la ZEC, (escrituras, actas o testimonios notariales), a

excepción de las letras de cambio.

Convenios de doble imposición y directiva matriz-filial e impuesto sobre la renta de no residentes

- Las Entidades ZEC podrán acogerse a los Convenios para evitar la Doble Imposición, suscritos por España.
- Las Entidades ZEC podrán acogerse a la Directiva Matriz-Filial de la Unión Europea, de forma que los dividendos distribuidos por filiales Entidades ZEC a sus sociedades matrices residentes en otro país de la UE, quedarán exentos de retención.

La normativa ZEC contempla que las exenciones que se describen a continuación serán también de aplicación a las rentas obtenidas por residentes en Estados no miembros de la UE cuando tales rentas sean satisfechas por una Entidad ZEC y procedan de operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC.

- o **Personas físicas:** los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.
- o **Personas jurídicas:** los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices.

No se aplicarán estas exenciones cuando las rentas sean obtenidas a través de paraísos o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria ni cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en uno de esos países o territorios.

4.2 Registro Especial de Buques y Empresas Navieras (REB)

Es un incentivo concebido para mejorar la competitividad de las actividades navieras localizadas en el Archipiélago Canario, así como de los puertos canarios, a través de exenciones y bonificaciones fiscales para aquellas empresas navieras y buques inscritos en el REB.

4.2.1 Ventajas fiscales del REB

Los beneficios fiscales alcanzan los siguientes conceptos:

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados

Los actos y contratos realizados sobre los buques inscritos en el Registro Especial que estén sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

quedarán exentos de tributación por el citado impuesto.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la renta de no residentes

Para los tripulantes de los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrá la consideración de renta exenta el 50 % de los rendimientos del trabajo personal, que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en buques inscritos en el citado Registro.

Para los tripulantes de los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tendrá la consideración de renta exenta el 50% de los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en buques inscritos en el citado Registro.

No obstante, cuando se trate de buques adscritos a servicios regulares de pasajeros entre puertos de la Unión Europea, lo dispuesto en los apartados anteriores únicamente resultará de aplicación a los tripulantes que sean nacionales de algún Estado miembro de la Unión Europea o de alguno de los Estados Parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Impuesto sobre sociedades

Se bonificará en un 90% la porción de la cuota de este impuesto resultante después de practicar, en su caso, las deducciones por doble imposición interna e internacional, que corresponda a la parte de la base imponible que proceda de la explotación desarrollada por las empresas navieras relativa a los servicios entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional de sus buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Aplicación del régimen fiscal de las entidades ZEC

Lo comentado anteriormente, no será de aplicación a las empresas navieras constituidas como entidades ZEC, las cuales gozarán del régimen previsto para dichas entidades.

Impuestos especiales

La primera matriculación definitiva de embarcaciones en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras no estará sujeta al Impuesto Especial de Determinados Medios de Transporte.

Cotizaciones a la Seguridad Social

Bonificación del 90% en la cuota empresarial de la Seguridad Social para los tripulantes de los

buques inscritos en el Registro Especial.

4.2.2 Inscripción en el REB

Se podrán inscribir en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras los buques y empresas navieras que cumplan los siguientes requisitos:

- Las empresas navieras que tengan en Canarias su centro efectivo de control, o que, teniéndolo en el resto de España o en el extranjero, cuenten con un establecimiento o representación permanente en Canarias, a través del cual vayan a ejercer los derechos y a cumplir las obligaciones atribuidas a las mismas por la legislación vigente.
- Para la inscripción de las empresas navieras, será necesaria únicamente la aportación del certificado de su inscripción en el Registro Mercantil donde se refleje que el objeto social incluye la explotación económica de buques mercantes bajo cualquier modalidad que asegure la disponibilidad sobre la totalidad del buque.

Las empresas a que se refiere el número anterior podrán solicitar la inscripción en el Registro especial de aquellos buques que cumplan los siguientes requisitos:

- Tipo de buques: todo buque civil apto para la navegación con un propósito mercantil, excluidos los dedicados a la pesca, ya estén los buques contruidos o en construcción.
- Tamaño mínimo: 100 GT.
- Título de posesión: las empresas navieras habrán de ser propietarias o arrendatarias financieras de los buques cuya inscripción solicitan; o bien tener la posesión de aquéllos bajo contrato de arrendamiento a casco desnudo u otro título que lleve aparejado el control de la gestión náutica y comercial del buque.
- Condiciones de los buques: Los buques procedentes de otros registros que se pretendan inscribir en el Registro Especial deberán justificar el cumplimiento de las normas de seguridad establecidas por la legislación española y por los Convenios internacionales suscritos por España, por lo que podrán ser objeto de una inspección con carácter previo a su inscripción en el Registro Especial, en las condiciones que determine el Ministerio de Obras Públicas y Transportes.

Con carácter previo a la matriculación de un buque en el Registro Especial, el titular del mismo deberá aportar el justificante que acredite el pago de los tributos de aduanas, en el caso de buques importados sujetos a esta formalidad.

Los tripulantes y las empresas de los buques que estén adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional, en tanto éstos no puedan inscribirse en el Registro Especial, de conformidad con lo previsto en el apartado anterior

podrán, no obstante, disfrutar de las exenciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social, que a continuación se comentan.

Cuando los servicios regulares a que se refiere el párrafo anterior sean de pasajeros, la exención y la bonificación nombradas a continuación, únicamente resultarán de aplicación a los tripulantes que sean nacionales de algún Estado miembro de la Unión Europea o de alguno de los Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

4.3 Zona Franca de Gran Canaria

La zona franca de Gran Canaria es un enclave situado en territorio aduanero, perfectamente delimitado donde se puede almacenar por tiempo ilimitado, transformar y distribuir las mercancías, sin aplicación de aranceles, gravámenes ni impuestos indirectos.

4.3.1 Ventajas del régimen fiscal

En este sentido, las empresas ubicadas en la Zona Franca de Gran Canaria gozan de las siguientes ventajas aduaneras y fiscales específicas:

- ***Exención del pago de aranceles a la entrada de la mercancía de la zona.*** Con carácter general, y por considerarse las zonas francas áreas exentas de los efectos de la aplicación de la política comercial y arancelaria comunitaria, la entrada de mercancías procedentes de un tercer país se realizará sin tener que pagar derechos arancelarios de importación de la mercancía.
- ***Exención de pagos de impuestos indirectos por los procesos de adecuación*** de la mercancía, tales como etiquetado, embalaje o re-embasado, previos a su salida.
- ***Posibilidad de ser empresa ZEC.*** La Zona Especial Canaria es un régimen de baja tributación, que permite a las empresas que cumplan determinados requisitos operativos, de inversión y empleo, tributar a tipos reducidos en el impuesto sobre beneficios. Las empresas ZEC tributan al tipo del 4%, en lugar del 30% del régimen general en España. Todo el terreno de la Zona Franca de Gran Canaria está igualmente habilitado como suelo ZEC, y por consiguiente las empresas pueden optar igualmente por darse de alta como operadores dentro del citado régimen.
- ***Posibilidad de acogerse a la Reserva para Inversiones en Canarias.*** Las empresas establecidas en la Zona Franca de Gran Canaria pueden optar igualmente por dotar esta reserva para futuras inversiones, que permite una deducción de la base imponible del impuesto de sociedades de hasta un 90%.

- *Exenciones en el pago del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados y del IGIC – IVA* para bienes de inversión.

4.3.2 Empresas que pueden acogerse a este régimen - requisitos

Las principales actividades económicas localizadas en las Zonas Francas tienen que ver con actividades logísticas de almacenamiento y redistribución internacional de mercancías, procesos de transformación sobre materias primas no comunitarias, determinados procesos de ensamblajes y procesos productivos basados en producciones pesqueras, agroalimentarias y producción de bienes de poco tamaño y alto valor añadido.

¿Qué requisitos técnicos se necesitan para acogerse al régimen fiscal?

Cualquier empresa interesada en instalarse en la Zona Franca de Gran Canaria habrá de presentar un proyecto para su aprobación por el Pleno del Consorcio, junto con determinada documentación.