

CAPÍTULO 35

LA INCIDENCIA DE LA POLÍTICA FISCAL EN LA CREACIÓN DE EMPRESAS. LA PLANIFICACIÓN FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA MEJORAR LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS: LA ZONA ESPECIAL CANARIA

Carmen Calderón Patier

Universidad San Pablo-CEU (España)

Álvaro González Lorente

Universidad de La Laguna (España)

calder@ceu.es / allorent@ull.es

EL MARCO DE ANÁLISIS

Las limitaciones impuestas a la política fiscal de los Estados Miembros por la UE

En la actual Unión Europea la política fiscal de los Estados miembros se encuentra limitada por el marco normativo común que impone la Unión, tanto por las disposiciones de derecho comunitario originario como por las del derecho comunitario derivado. Sin embargo, la intensidad de la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros, entendida como la libertad de que éstos disponen para legislar en materia de tributos nacionales, es diferente en los campos de la imposición directa e indirecta.

Mientras la imposición indirecta en la Unión Europea alcanza un importante grado de armonización, consecuencia de la aplicación de lo dispuesto por los artículos 90 a 93 del Tratado de Roma en la nueva numeración dada por el Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997, en el campo de la armonización de la imposición directa los avances son escasos. La fundamentación de este desigual progreso habría que buscarla en la legitimación jurídica de ambos procesos.

Antes de desentrañar los fundamentos de los procesos de armonización creemos necesario establecer una aproximación al concepto “armonización fiscal”,

C. Calderón Patier, A. González Lorente

puesto que en la redacción original del Tratado de Roma aparecen los términos armonización y coordinación, además de la expresión aproximación. Creemos que una muy acertada definición de lo que se debe entender por armonización fiscal es la que aporta Roche Laguna según la cual *“La armonización fiscal en sentido estricto vendría definida (...) como toda aquella norma o conjunto de normas en materia fiscal de naturaleza vinculante emanada de los órganos comunitarios (tratados, reglamentos, directivas, decisiones), a través de las cuales se persiga eliminar cualquier obstáculo al establecimiento y buen funcionamiento del mercado interior y la libre competencia, o de cualquier otro fin comunitario, mediante la transformación de las legislaciones fiscales nacionales si ello es necesario”* (ROCHE LAGUNA, 2000, pág. 34).

En consecuencia, los elementos definidores de la armonización fiscal en sentido estricto, podríamos enumerarlos de la siguiente manera:

1. La armonización exige una norma comunitaria: debe tratarse de un acto legislativo emanado de las instituciones europeas. Mediante este elemento la armonización fiscal se contraponen a la legislación judicial, forma de aproximación mediante la emanación de sentencias, o a la competencia fiscal, que consistiría en la aproximación por inactividad de los órganos.
2. Dicha norma es jurídicamente vinculante.
3. La armonización tiene carácter instrumental: en cuanto que la armonización de las legislaciones fiscales de los Estados miembros no representa un fin en sí misma; sólo estará legitimada en la medida en que se utilice como instrumento para el logro de los fines previstos en los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas -Derecho comunitario primario-.

En la Unión Europea es por tanto necesaria una armonización fiscal, en los términos en que ha quedado definida, en la medida en que la existencia de una gran diversidad entre los distintos sistemas tributarios nacionales de los Estados miembros generaría una serie de distorsiones que supondrían un obstáculo para la consecución del mercado común.

Estos obstáculos están referidos a tres tipos de flujos distintos:

1. Flujos de comercio. Una vez suprimidos los aranceles a la circulación intracomunitaria de mercancías y adoptada frente a países terceros el Arancel Aduanero Común (A.A.C.), restaban dos figuras impositivas indirectas que afectaban al tráfico mercantil. Estas dos figuras son el impuesto sobre ventas y los impuestos sobre consumos específicos.
2. Flujos de capital. El impuesto fundamental en este ámbito es el impuesto sobre sociedades, dado que, existen una multiplicidad de factores en la estructura del tributo que pueden provocar distorsiones en la movilidad del capital: la determinación correcta de los beneficios, las fórmulas de cálculo de las amortizaciones fiscales, la valoración de inventarios, el gravamen de los beneficios distribuidos -dividendos- y no distribuidos, o el ajuste a la inflación.
3. Flujos de trabajo. La limitación de la movilidad de trabajadores por motivos fiscales nace de dos tipos de situaciones laborales: la de los trabajadores

La incidencia de la política fiscal en la creación de empresas...

fronterizos y la de los trabajadores que temporalmente ejercen en el extranjero.

Ante esta serie de problemas se pueden plantear varias vías de solución:

1. Adoptar mecanismos de compensación o neutralización fiscal. Este tipo de mecanismos evitan las consecuencias de las distorsiones sobre las condiciones de competencia, pero no afectan a sus causas.
2. Conseguir una armonización fiscal. Que consiste en adoptar una serie de medidas comunes para todos los países miembros que eliminen las distorsiones existentes.
3. Alcanzar una integración financiera plena en la cual, por definición, no se producirían distorsiones fiscales.

El primer fundamento jurídico de los procesos de armonización fiscal emprendidos por la Unión Europea hay que buscarlo en el artículo 3.1.c) del Tratado de Roma que dispone que, para alcanzar los fines comunitarios, la acción de la Comunidad perseguirá el establecimiento de un mercado único basado en la libre circulación de las personas, mercancías, servicios y capitales entre los distintos países, así como, un régimen común no discriminatorio de la competencia.

Por tanto, la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea. Es un instrumento necesario para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios provoque distorsiones permanentes en el Mercado Interior Europeo.

En materia de impuestos indirectos hay que buscar la fundamentación jurídica de la armonización fiscal en el actual artículo 93 del TCE. El Tratado de Roma sólo prevé de forma expresa la armonización de la imposición indirecta pero no fija ni los plazos, ni el procedimiento jurídico a través del cual dicho proceso se debía acometer.

El artículo 94 del Tratado de Roma es la base jurídica utilizada hasta nuestros días para adoptar medidas legislativas comunitarias en materia de imposición directa. Dado que la adopción de medidas en este campo no es competencia exclusiva de la Comunidad, perteneciendo en el mejor de los casos al ámbito de las competencias compartidas, también denominadas concurrentes, quedará sometida al principio de subsidiariedad. Este principio, enunciado por el artículo 3.º B del Tratado de Roma, establece que la Comunidad intervendrá en aquellas materias que no sean de su exclusiva competencia sólo cuando los objetivos pretendidos no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros. Por todo ello resulta que:

1. La Comunidad no posee competencia exclusiva ni concurrente en materia de fiscalidad directa. Posee, sin embargo, competencia en materia de libertades económicas y libre competencia, que abarcará el ámbito de la fiscalidad directa cuando ésta afecte a la consecución de tales objetivos. En este caso, la competencia será de carácter concurrente y estará sometida, en consecuencia, al principio de subsidiariedad.
2. Cuando la Comunidad tenga que acometer una iniciativa en materia de imposición directa deberá dar prioridad a la coordinación frente a la armonización. Sólo en caso de que las exigencias de no discriminación y

C. Calderón Patier, A. González Lorente

seguridad jurídica, o de uniformidad en el territorio comunitario lo hagan estrictamente necesario, se hará uso de la armonización de carácter vinculante.

A pesar de que la UE no posee competencia exclusiva ni concurrente en materia de fiscalidad directa, teniendo sólo competencia concurrente en aquellos casos en que la fiscalidad directa afecte a las libertades económicas y/o a la libre competencia, el Tratado de Roma pone en manos de la Unión un poderoso mecanismo de control de la fiscalidad de los Estados miembros: las ayudas de Estado reguladas por los artículos 86 y 87 del TCE.

En consecuencia, los límites a la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros los impone; por una parte y en el campo de la imposición indirecta, la extensa legislación armonizadora comunitaria actualmente en vigor y, por otra parte y en materia de imposición directa, los artículos 86 y 87 del Tratado de Roma que regulan las Ayudas de Estado.

La imposición sobre los beneficios de las empresas.

Una primera aproximación al concepto de empresa nos permite observar diferentes definiciones de lo que debemos entender por empresa. De esta forma encontramos que el profesor Uría califica de empresa, en sentido jurídico mercantil, al ejercicio profesional de una actividad económica, organizada con la finalidad de actuar en el mercado de bienes o servicios. Por su parte François Perroux afirma que la empresa es una fórmula de producción por medio de la que, en el seno de un mismo patrimonio, se combinan los precios de los factores de producción aportados por sujetos distintos al propietario de la empresa, con miras a vender una producción en el mercado, un bien o un servicio, y obtener una renta monetaria igual a la diferencia entre dos series de precios. La empresa –dice el doctor Goznes Duch- es una realidad viva de al vida económica y constituye el elemento coordinador de la producción en nuestro sistema económico. La empresa realiza la coordinación de los elementos personal y materiales necesarios para la producción, sujetándolos a una dirección común, ordenándolos para conseguir el fin económico propuesto.

Siguiendo a ROCAFORT NICOLAU (1983, págs. 17 a 23) las empresas se pueden clasificar atendiendo a los siguientes criterios:

1. Por razón del objeto.
2. Por razón del sujeto.
3. Por razón de su dimensión.
4. Por razón de su estructura.

Sin embargo, y por razón de nuestro estudio, nos interesa distinguir por razón del impuesto personal que grava los beneficios de la empresa, diferenciando a estos efectos entre aquellas empresas que son sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades –en adelante IS-, y aquellas otras que son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante IRPF-, dado que el tratamiento fiscal que reciben estos dos tipos de empresas por el sistema tributario español es diferente.

La incidencia de la política fiscal en la creación de empresas...

Siguiendo nuestra clasificación, las dos categorías de empresa señaladas estarían integradas por las siguientes empresas:

1. Empresas que son sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades¹:
 - 1.1. Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.
 - 1.2. Los fondos de inversión.
 - 1.3. Las uniones temporales de empresas.
 - 1.4. Los fondos de capital-riesgo.
 - 1.5. Los fondos de pensiones.
 - 1.6. Los fondos de regulación del mercado hipotecario.
 - 1.7. Los fondos de titulización hipotecaria.
 - 1.8. Los fondos de titulización de activos a que se refiere la disposición adicional quinta, 2, de la Ley 3/1994, de 14 de abril.
 - 1.9. Los Fondos de Garantía de Inversiones.
 - 1.10. Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre.

A estas empresas las designaremos por la denominación sociedades a lo largo del presente estudio para mayor simplificación. Además, las personas jurídicas socias, herederas, comuneras o partícipes de sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por las rentas que les atribuyan dichas entidades de conformidad con lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley 40/1998.

2. Empresas que son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²:
 - 2.1. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
 - 2.2. Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 9 de la Ley 40/1998.

A estas empresas las designaremos por la denominación empresarios a lo largo del presente estudio para mayor simplificación. Las personas físicas socias, herederas, comuneras o partícipes de sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por las rentas que les atribuyan dichas entidades de conformidad con lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley 40/1998.

En consecuencia, resulta que la norma a aplicar para determinar la carga tributaria directa de la empresa dependerá en primera instancia del grupo en que ésta se encuentre encuadrada, que será función de la personalidad –física (empresarios) o jurídica (salvo las sociedades civiles, sociedades)- de la empresa. Por ello,

1. Artículo 7.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. Artículo 8 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

C. Calderón Patier, A. González Lorente

una parte de los beneficios de las empresas tributan por el IRPF (empresarios) y, otra parte, tributa por el IS (sociedades) (véase cuadro 1, anexo I).

La incidencia de la política fiscal en la creación de empresas es por tanto determinante y ello porque una de las primeras decisiones que deberá afrontar cualquiera que tenga decidido crear una empresa es qué forma de organización empresarial le conviene adoptar. La decisión tomada determinará, entre otros aspectos, el impuesto que gravará los futuros beneficios empresariales.

LA FORMA DE ORGANIZACIÓN EMPRESARIAL: CRITERIOS PARA ADOPTAR LA DECISIÓN

A nuestro entender dos son los grupos de criterios fundamentales a tener en cuenta para decidir el tipo de organización empresarial que utilizaremos para desarrollar las actividades económicas³ planeadas:

1. Criterios económicos.
2. Criterios jurídicos.

Dentro del grupo de los criterios económicos destacaríamos, por su especial relevancia para el tema de estudio, el coste tributario y los costes de administración de la empresa. El criterio jurídico de mayor peso a la hora de elegir una determinada forma de organización empresarial es, sin duda, la responsabilidad de la empresa, especialmente de los socios de la empresa, frente a terceros.

Mientras los empresarios responden de las deudas y obligaciones de la empresa frente a terceros con la totalidad de su patrimonio personal, tanto empresarial como privado o particular -incluso con el de su cónyuge en caso de regir en su matrimonio el régimen de gananciales-, en las sociedades la responsabilidad de los socios frente a terceros se limita a lo que han aportado a la empresa, quedando de esta forma salvaguardado el resto de su patrimonio privado o particular que no ha sido objeto de aportación. Esta realidad, consecuencia de la legislación interna española en vigor, tiene con frecuencia gran peso en la toma de decisión que nos ocupa, primando la limitación de la responsabilidad frente a terceros ante otros aspectos o criterios más trascendentes a nuestro entender.

Mención especial requieren, en el aspecto de la responsabilidad, las organizaciones empresariales instrumentadas mediante Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles. En estas empresas, al igual que ocurre con los empresarios, la responsabilidad de los socios de la comunidad o sociedad civil frente a terceros

3. Siguiendo la terminología impuesta por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que en su artículo 25 dispone «*Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*».

La incidencia de la política fiscal en la creación de empresas...

alcanza a la totalidad de su patrimonio personal, tanto empresarial como privado o particular.

Afirmamos que existen otros factores que deberían tener más peso en la elección del tipo de organización empresarial porque entendemos que la preocupación por la responsabilidad frente a terceros de la empresa y de los socios de la empresa se encuentra generalmente ligada a ciertas actitudes, preocupación que en la mayor parte de los casos se podría evitar con la suscripción de las correspondientes pólizas de seguro –responsabilidad civil, penal, etc.-. Sin embargo, otros factores como el coste tributario de la opción no suelen ser objeto de estudio previo detallado, asumiéndose como coste ineludible una vez adoptada la decisión del tipo de organización en atención a la limitación de la responsabilidad.

Por su parte, los costes de administración a que nos referimos son los ocasionados por el cumplimiento de las obligaciones mercantiles, registrales y contables, de cumplimiento con la Administración Tributaria y con la Administración de la Seguridad Social, a que tienen que hacer frente las empresas. Pues bien, la importancia cuantitativa de estos costes dependerá del tipo de organización empresarial por el que optemos, empresario o sociedad.

Por último, los costes tributarios –objeto de esta ponencia- son radicalmente distintos. La principal razón de esta diferenciación estriba en la naturaleza del impuesto a que se enfrenta cada grupo de empresas. Mientras los empresarios se enfrentan a un impuesto progresivo (IRPF) las sociedades se someten a un impuesto proporcional (IS). Por ello, a medida que aumenta el beneficio empresarial, y en consecuencia la base imponible, los empresarios se ven sometidos a tipos de gravamen crecientes en su impuesto personal (IS), llegando incluso a soportar tipos medios de gravamen próximos al marginal máximo del IRPF, situado en la actualidad en el cuarenta y seis por ciento (46%) -29,16% de la escala estatal más 15,84% de la escala autonómica-. Sin embargo las sociedades tributarán⁴ en el IS a un tipo fijo con independencia del tamaño de sus beneficios, generalmente del treinta y cinco por ciento (35%).

Hemos dejado constancia del diferente tratamiento que dan a los beneficios empresariales las vigentes legislaciones del IS e IRPF españoles en materia de tipos de gravamen y progresividad. Ello no significa que no existan otras diferencias de tratamiento tributario. Así resulta que los empresarios que determinan el rendimiento neto de sus actividades económicas mediante los métodos de estimación objetiva calcularán dicho rendimiento neto mediante la aplicación de unos signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Economía y Hacienda, haciendo por tanto abstracción del resultado realmente obtenido en el desarrollo de la actividad y tributando por un rendimiento presunto. Además los empresarios, tanto los que tributan en estimación directa como los que lo hacen en estimación

4. Sin tener en cuenta a estos efectos las especialidades propias del IS en materia de tipos de gravamen, tal como el régimen de las entidades de reducida dimensión.

C. Calderón Patier, A. González Lorente

objetiva, no incluyen en el rendimiento de la actividad las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas por la enajenación de activos afectos a la actividad, tributando tales variaciones patrimoniales como si de elementos no afectos se tratase (ver cuadro 2, anexo I).

Por el contrario, las sociedades integran en el resultado contable la totalidad de sus resultados extraordinarios –variaciones patrimoniales en IRPF- que de esta forma pasan a formar parte de su base imponible en el IS con pequeñas correcciones (provisiones, efecto de la inflación en los inmuebles, etc.), y determinan su base imponible en el impuesto mediante el mismo método de estimación.

Por todo ello, cuando alguien se plantea crear una empresa, y dado que el coste tributario supone una importantísima partida al debe de la cuenta de pérdidas y ganancias, debe tener muy presente la incidencia tributaria de las distintas disposiciones fiscales y, haciendo uso de la planificación fiscal –entendida como el análisis previo de las distintas alternativas tributarias disponibles y la adopción estratégica de las decisiones económicamente mas convenientes- elegir cuidadosamente la forma que adoptará su empresa, sujeto a las restricciones a que se enfrente el promotor (presupuestarias, de localización, de dotación de recursos, etc.).

LA ZONA ESPECIAL CANARIA COMO INSTRUMENTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL

Analizada la importancia de las limitaciones impuestas por la UE a la política fiscal de los Estados Miembros, comentada la trascendencia tributaria de la decisión que se adopte sobre el tipo de organización empresarial a través de la cual se llevará a cabo la actividad económica elegida y puesta de manifiesto la conveniencia de planificar fiscalmente la decisión de inversión, dedicamos este apartado a realizar un resumen analítico de las principales disposiciones que componen la regulación de la Zona Especial Canaria -en adelante ZEC-, cuya entrada en vigor definitiva tuvo lugar finalmente en el año 2000⁵, tras la modificación impuesta por el artículo primero, uno del Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio, y cuya vigencia tiene como límite temporal el 31 de diciembre de 2008, prorrogable previa autorización de la Comisión Europea. Se trata de aportar una visión general del funcionamiento actual del incentivo una vez adaptado, mediante sucesivas modificaciones normativas, a las directrices comunitarias.

La Zona Especial Canaria –en adelante ZEC- se crea con el propósito de que contribuya a potenciar el desarrollo económico y social de las islas Canarias, mediante la atracción de capitales y empresas provenientes del exterior, se crea,

5. Pese a haber sido creada por el Título V de la Ley 19/1994, de 6 de julio de 1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

La incidencia de la política fiscal en la creación de empresas...

por tanto, con el objeto de facilitar el establecimiento de nuevas sociedades en el Archipiélago Canario utilizando como elemento impulsor un régimen de fiscalidad muy reducida.

Su finalidad es promover el desarrollo económico y social del archipiélago y la diversificación de su estructura productiva. Todo ello presidido por el principio de estanciedad geográfica, es decir, mediante la delimitación precisa de los límites territoriales y de las actividades que pueden acogerse a este régimen especial.

El ámbito geográfico de la ZEC se extiende a todo el territorio de las Islas Canarias, salvo para empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías que se produzcan, transformen o manipulen en la propia ZEC, o se entreguen desde ésta. Este tipo de empresas deben establecerse dentro de unas áreas geográficas específicas delimitadas por el Gobierno español, situadas en el archipiélago y elegidas en base a una propuesta del Gobierno de Canarias (VEASE ANEXO II).

El artículo 31.2⁶ de la Ley 19/1994 dispone que podrán ser entidades ZEC las personas jurídicas de nueva creación que, reuniendo los siguiente requisitos, sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. Los dos requisitos principales exigidos son:

1. Que se trate de persona jurídica de nueva creación. No obstante, aunque la entidad ZEC siempre tiene que ser de nueva creación, la actividad a desarrollar por ésta puede haberse venido ejerciendo bajo otra titularidad, tal y como contempla el artículo 31.3.e)⁷ de la Ley 19/1994 al referirse a actividades preexistentes.
2. Que se inscriban en el Registro Oficial de entidades ZEC, para lo que tendrán que reunir una serie de requisitos relativos a localización del domicilio social y de la sede de dirección efectiva, residencia de los administradores, objeto social, inversión mínima en activos fijos nuevos y período de permanencia, creación de empleo y presentación de una memoria vinculante⁸.

Las entidades ZEC, personas jurídicas de nueva creación y, por tanto, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, quedan sometidas en este Impuesto a tipos de gravamen especiales. Para determinar el tipo impositivo concreto, aplicable en cada ejercicio a cada sujeto pasivo, la Ley establece tres tarifas. La primera es de aplicación general (tarifa general). La segunda es aplicable a aquellas sociedades que, siendo de nueva creación, realicen una actividad desarrollada anteriormente bajo otra titularidad. Y, por último, la tercera tarifa es aplicable a aquellas sociedades que ejerzan actividades escasamente implantadas en el archipiélago.

Además estas tres tarifas se estructuran de tal forma que el tipo impositivo aplicable por la entidad ZEC en cada ejercicio, variará en función: primero, del

6. En la redacción dada por el artículo primero, uno del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

7. En la redacción dada por el artículo primero, uno del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

8. Para mayor detalle, GONZÁLEZ LORENTE, A. (2003).

C. Calderón Patier, A. González Lorente

año de autorización de la entidad ZEC; segundo, de la creación de empleo generada por la entidad ZEC y; tercero, del tipo de actividad desarrollada por la entidad ZEC, incentivándose, en mayor medida, a aquellas entidades que desarrollen actividades escasamente implantadas en el archipiélago.

El artículo 43.1 de la Ley 19/1994⁹ dispone que para determinar el tipo de gravamen especial aplicable, el período de vigencia de la ZEC se dividirá en tres tramos, los cuales tendrán la duración detallada en el cuadro 3 (ver anexo I).

Una vez determinado el tramo en que se encuentra la entidad en cada período impositivo, la tarifa a aplicar vendrá determinada por el tipo de actividad que ejerza. De esta forma, si la entidad ZEC desarrolla una actividad nueva, que no se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad, le será de aplicación la tarifa que hemos denominado general -tarifa del artículo 43.2.a) de la Ley 19/1994- en la que el tipo de gravamen aplicable es función de la creación neta de empleo y del tramo en que se encuentre la entidad, resultando los tipos de gravamen que recogemos en el cuadro 4 (ver anexo I).

Si, por el contrario la actividad a desarrollar por la entidad ZEC se ha venido ejerciendo anteriormente bajo otra titularidad, la tarifa a aplicar será la que detallamos en el cuadro 5 (ver anexo I).

Por último, cabría hablar de una bonificación de los tipos de gravamen de ambas tarifas, aplicable a aquellas entidades ZEC que desarrollen actividades escasamente implantadas¹⁰ en Canarias.

Puesto que uno de los objetivos prioritarios de la Ley 19/1994 es la diversificación de la estructura productiva de las islas, cuando la entidad ZEC tenga por objeto social la realización de actividades escasamente implantadas en el archipiélago canario, los tipos impositivos aplicables al segundo y tercer tramos se reducirán en un 20 por 100.

Además, las entidades ZEC disfrutaban de otra serie de especialidades tributarias por aplicación de lo dispuesto en los artículos 45 a 52, ambos inclusive, de la Ley 19/1994. Dichas especialidades tributarias, en las que no profundizaremos por no ser objeto de esta ponencia, podríamos enunciarlas de la siguiente manera:

1. Aplicación de las exenciones previstas en las letras b) y g) del apartado 1 del artículo 13 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, tanto a residentes en Estados miembros de la Unión Europea -en adelante UE- como a residentes en Estados no miembros de la UE, siempre que tales rentas sean satisfechas

9. En la redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

10. Recordar que el artículo 43.3.segundo párrafo de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres del Real Decreto-Ley 2/2000, define este tipo de actividades de la siguiente forma: "...se considerarán actividades escasamente implantadas en las islas Canarias aquellas que, de forma agregada, ocupen a un porcentaje no superior al 1,5 de la población activa de las islas Canarias o que representen menos del 1 por 100 del valor añadido bruto, a precios de mercado, de las mismas".

La incidencia de la política fiscal en la creación de empresas...

por una entidad ZEC y provengan de operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC¹¹.

La exención de la letra b) supone la no tributación de los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Por su parte, la exención de la letra g) permite no someter al impuesto los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

2. Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto de los siguientes actos, contratos y operaciones¹².

2.1. Las adquisiciones de bienes y derechos que se destinen por el sujeto pasivo al desarrollo de su actividad, siempre que los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

2.2. Las operaciones societarias realizadas por las mencionadas entidades, con excepción de la disolución de las mismas.

2.3. Los actos jurídicos documentados vinculados a las operaciones realizadas por las citadas entidades en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, a excepción de las letras de cambio, los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro y las escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31, apartado 1, del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3. Exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario¹³. Estarán exentas de tributación por el Impuesto General Indirecto Canario -en adelante IGIC o I.G.I.C. indistintamente- las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades ZEC a otras entidades de la Zona Especial Canaria.

Darán derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios recibidos por dichas entidades, o de la carga impositiva implícita en los mismos, así como de las cuotas satisfechas a la Hacienda Pública, en la

11. Artículo 45 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

12. Artículo 46 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

13. Artículo 47 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

C. Calderón Patier, A. González Lorente

medida en que los correspondientes bienes y servicios se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de estas operaciones exentas.

Estarán igualmente exentas de IGIC las importaciones de bienes realizadas por las entidades de la Zona Especial Canaria.

4. Posibilidad de que el Consorcio de la ZEC establezca concertos fiscales con las entidades locales para determinar una cifra global de tributación de ámbito local de las entidades ZEC¹⁴.
5. Aplicación de las tasas de inscripción y anual de permanencia en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria¹⁵. Las entidades ZEC están obligadas al pago de una tasa de inscripción de cuantía igual a 99.832 pesetas -600 euros- que se devenga en el momento de practicar en asiento de inscripción de la entidad en el Registro.

Están igualmente obligadas a satisfacer anualmente una tasa de permanencia por importe de 149.747 pesetas -900 euros- que se devenga el 31 de diciembre de cada año y por cada año que las entidades figuren inscritas en el Registro.

CONCLUSIONES

Las principales conclusiones que podríamos extraer de todo lo expuesto cabría agruparlas en torno a los tres aspectos principales tratados en esta ponencia, así distinguiremos entre conclusiones relativas a:

1. La discrecionalidad de la política fiscal de los Estados Miembros de la UE.
2. La planificación fiscal como instrumento de toma de decisiones en la creación de empresas.
3. La Zona Especial Canaria como alternativa de localización de inversiones.

La discrecionalidad de la política fiscal de los Estados Miembros de la UE

- La armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea. Es un instrumento necesario para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios provoque distorsiones permanentes en el Mercado Interior Europeo.
- La imposición indirecta en la UE muestra en la actualidad un importante grado de armonización, consecuencia de que el artículo 93 del Tratado de Roma prevé de forma expresa la armonización de la imposición indirecta

14. Artículo 48 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

15. Artículo 50 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el artículo primero, tres, del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

La incidencia de la política fiscal en la creación de empresas...

como instrumento para eliminar los obstáculos a los flujos de comercio (Arancel Aduanero Común, impuestos sobre ventas (IVA) e impuestos sobre consumos específicos (accisas o impuestos especiales). El artículo 93 del TCE es una disposición de derecho originario, lo que le confiere la mayor garantía jurídica y fuerza obligatoria.

- Por su parte, la imposición directa se encuentra escasamente armonizada en la UE porque la Comunidad no posee competencia exclusiva ni concurrente en materia de fiscalidad directa. La UE sólo estará legitimada para armonizar en imposición directa cuando esta afecte a la consecución de los objetivos de libre competencia y de libertades económicas. En estos casos la competencia será de carácter concurrente y sometida al principio de subsidiariedad. La armonización vinculante en el campo de la imposición directa sólo podrá ser empleada por la UE en caso de que las exigencias de no discriminación y seguridad jurídica, o de uniformidad en el territorio comunitario, lo hagan estrictamente necesario.
- Ello podría inducir a pensar que, en consecuencia, en el campo de la fiscalidad directa la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados Miembros es considerable. Esto no es cierto, el Tratado de Roma pone en manos de la Unión un poderoso mecanismo que permite controlar la libertad de los Estados Miembros para legislar en materia de imposición directa: las Ayudas de Estado reguladas por los artículos 86 y 87 del TCE.
- En consecuencia, la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados Miembros se encuentra muy limitada por el derecho originario y derivado de la UE, difícilmente podrán emplear los Estados Miembros la legislación interna para favorecer a una determinada zona o territorio concreto o a una determinada rama de actividad o colectivo. Cuando se dan las condiciones que permiten plantear una excepción a los artículos 86 y 87, la medida adoptada tendrá que ser de carácter temporal y regresiva, no reconociéndose déficits estructurales.

La planificación fiscal como instrumento de toma de decisiones en la creación de empresas

- El sistema tributario español en imposición directa da un tratamiento fiscal diferente a las empresas según la fórmula de organización empresarial que estas adopten. Así, las sociedades se convierten en sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades mientras los empresarios son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Por ello resulta que la norma a aplicar para determinar la carga tributaria directa de la empresa será función de la personalidad –física (empresarios) o jurídica (salvo las sociedades civiles, sociedades)- de la empresa. Por ello, una parte de los beneficios de las empresas tributan por el IRPF (empresarios) y, otra parte, tributa por el IS, siendo aproximadamente dos veces y

C. Calderón Patier, A. González Lorente

- media superior la renta empresarial gravada en el IRPF que la sometida a tributación por el IS.
- La planificación fiscal adopta un papel relevante en la creación de empresas puesto que, la decisión adoptada sobre la forma de organización empresarial determinará, entre otros aspectos, el impuesto directo que gravará los futuros beneficios empresariales.
 - Los principales criterios a considerar para decidir el tipo de organización empresarial que conviene en mayor medida a los intereses del promotor son, por lo general, de dos tipos: jurídicos y económicos.
 - Entre los criterios económicos a tener en cuenta destacaríamos por su especial relevancia los costes de administración de la empresa y el coste tributario. El criterio jurídico que, en nuestra opinión, más se pondera en la decisión del tipo de organización empresarial a elegir es la responsabilidad frente a terceros. Criterio decisivo en muchas ocasiones que entendemos debería tener menos peso en la toma de esta decisión porque existen otros factores, como el coste tributario de la opción, que no suelen ser objeto de estudio previo detallado, asumiéndose como coste ineludible una vez adoptada la decisión del tipo de organización en atención a la limitación de la responsabilidad.
 - Los costes tributarios de las distintas formas de organización empresarial son radicalmente distintos. La principal razón de esta diferenciación estriba en la naturaleza del impuesto a que se enfrenta cada grupo de empresas. Mientras los empresarios se enfrentan a un impuesto progresivo (IRPF) las sociedades se someten a un impuesto proporcional (IS). Por ello, a medida que aumenta el beneficio empresarial, y en consecuencia la base imponible, los empresarios se ven sometidos a tipos de gravamen crecientes en su impuesto personal (IS), llegando incluso a soportar tipos medios de gravamen próximos al marginal máximo del IRPF, situado en la actualidad en el cuarenta y seis por ciento (46%) -29,16% de la escala estatal más 15,84% de la escala autonómica-. Sin embargo las sociedades tributarán¹⁶ en el IS a un tipo fijo con independencia del tamaño de sus beneficios, generalmente del treinta y cinco por ciento (35%). Sin embargo el esquema seguido para determinar el rendimiento empresarial sometido a gravamen es muy similar para ambos tipos de empresas (empresarios en estimación directa y sociedades), dado que ambos aplican las normas del Impuesto sobre Sociedades para cuantificar su beneficio imponible (ver cuadro 6, anexo I).
 - No obstante una parte muy importante del beneficio empresarial, el ochenta por ciento en 1998 según se desprende del cuadro 2, tributa en España en IRPF en estimación objetiva, sistema radicalmente opuesto al del Impuesto

16. Sin tener en cuenta a estos efectos las especialidades propias del IS en materia de tipos de gravamen, tal como el régimen de las entidades de reducida dimensión.

La incidencia de la política fiscal en la creación de empresas...

sobre Sociedades, dado que, siguiendo los métodos de estimación objetiva se somete a gravamen un rendimiento estimado, no real.

- Por todo ello, en nuestra opinión, cuando alguien se plantea crear una empresa, y dado que el coste tributario supone una importantísima partida al debe de la cuenta de pérdidas y ganancias, debe tener muy presente la incidencia tributaria que implica la elección entre los distintos tipos de organización empresarial y, haciendo uso de la planificación fiscal –entendida como el análisis previo de las distintas alternativas tributarias disponibles y la adopción estratégica de las decisiones económicamente mas convenientes- elegir cuidadosamente la forma que adoptará su empresa.

La Zona Especial Canaria como alternativa de localización de inversiones

- La ZEC se crea con el propósito de atraer a Canarias capitales y empresas provenientes del exterior, se crea, por tanto, con el objeto de facilitar el establecimiento de nuevas sociedades en el Archipiélago Canario utilizando como elemento impulsor un régimen de fiscalidad muy reducida.
- En función del tipo de actividad a desarrollar por la entidad ZEC su localización geográfica dentro del territorio canario podrá establecerse bien en todo el territorio canario, bien en determinadas zonas geográficas restringidas y perfectamente delimitadas.
- Los empresarios personas físicas quedan excluidos de la aplicación del incentivo, siendo necesario constituir una nueva persona jurídica para poderse acoger a los importantes beneficios ZEC.
- Las entidades ZEC tributan en el Impuesto sobre Sociedades español a tipos de gravamen entre el uno y el cinco por ciento (1%-5%) en función del año de autorización de la entidad por el Consorcio de la ZEC, el tipo de actividad desarrollada y la creación neta de empleo.
- Las entidades ZEC gozan de otras importantes especialidades tributarias referidas a distintos impuestos: aplicación de las exenciones de las letras b) y g) del apartado 1 del artículo 13 de la Ley 41/1998, exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario y, por último, posibilidad de establecer conciertos en materia de imposición local.
- El principal inconveniente que plantea la ZEC a nuestro entender es su limitada vigencia temporal; autorizada por la Comisión Europea hasta el 31 de diciembre de 2008, prorrogable.

C. Calderón Patier, A. González Lorente

BIBLIOGRAFÍA

- Albi, E; González-Páramo, J.M. y Zubiri, I. (2000): "Economía Pública II: Teoría de la imposición. Sistema Impositivo. Otros ingresos públicos. Economía pública internacional". Editorial Ariel, S.A. edición marzo 2000. Barcelona.
- Albi Ibañez, E. y García Ariznavarreta, J.L. (2000): "Sistema Fiscal Español". Editorial Ariel, S.A. edición 2000-2001. Volúmenes 1 y 2.
- Alonso González, L.M. y Pérez Herrero, L.M. (1997): "Normas de armonización fiscal europea". Ed. Cedecs. Barcelona, 1997.
- Alonso Gonzalez, L.M.; Corona Ramón, J.F. y Valera Tabueña, F. (1997): "La armonización fiscal en la Unión Europea". Ed. Cedecs. Barcelona, 1997.
- Atkinson, A.B. y Stiglitz, J.E. (1980): "Lectures on public Economics". Ed. McGraw-Hill International editions. Singapur, 1980.
- Calero Gallego, J.; Navas Vázquez, R. y Ramírez Gómez, S. (1997): "Legislación Fiscal de la Unión Europea". Ed. Tecnos. Madrid, 1997.
- Calle Sáiz, R. (1996): "Política Fiscal y Unión Europea", en Hacienda Pública Europea. Ed. AC. Madrid, 1996.
- Corona Ramón, J.F. (1990): "La armonización de los impuestos en Europa; problemas actuales y perspectivas para los años noventa". Instituto de Estudios Fiscales. Monografía número 84. Madrid, 1990.
- Fernández Briones, L. (1987): "Criterios para diseñar un régimen fiscal que evite el uso de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales para reducir los impuestos españoles". Instituto de Estudios Fiscales, monografía número 49. Madrid, 1987.
- Fernández Esteban, M.L. (1996): "El principio de subsidiariedad en el ordenamiento europeo". Editorial McGraw-Hill. Madrid, 1996.
- Fernández Farreres, G. (1993): "El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea". Editorial Cívitas. Madrid, 1993.
- González Lorente, A. (2003): "Canarias en el marco legal de la Unión Europea. Los incentivos fiscales para Canarias en el Impuesto sobre Sociedades español ante el proceso de armonización comunitaria". Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2003.
- Goxens Duch, A. (1970): "Contabilidad fundamental". Tomo I. Madrid.
- Goxens Duch, A. y Goxens Orensanz, M.A. (1990): "Financiación y contabilidad de sociedades: adaptadas a las directrices de la Comunidad Económica Europea". Ed. Barcelona. 1ª edición, Barcelona, 1990.
- Goxens Duch, A. y Goxens Orensanz, M.A. (1994): "Financiación y contabilidad de sociedades". Ed. Barcelona. 2ª edición, Barcelona, 1994.

La incidencia de la política fiscal en la creación de empresas...

- Orón Moratal, G. (1998): "Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario". Editorial Civitas, S.A. Revista Española de Derecho Financiero, número 97. Madrid, 1998.
- Perroux, F. y Bloch-Lainé, F (1970): "Economía nacional y empresa", tomo 1 en "La empresa y la economía del siglo XX: estudio internacional". Ed. Deusto. Bilbao, 1970.
- Rocafort Nicolau, A (1983): "Principios fundamentales de contabilidad general". Ed. Hispano Europea, S.A.. Barcelona 1983.
- Tanzi V. (1999): "Is there a need for a World Tax Organization?", en "The Economics of Globalization". Ed. A. Razin y E. Sadka. Cambridge University Press. Cambridge, 1999.