

# EL REGIMEN FISCAL DE CANARIAS \*

Por FRANCISCO CLAVIJO HERNANDEZ

Profesor adjunto de Derecho Financiero y Tributario  
en la Universidad de La Laguna

*Sumario:* I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.—II. LA HACIENDA ESTATAL EN CANARIAS: A) Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales. B) Impuesto general sobre la renta de las personas físicas. C) Impuesto general sobre el tráfico de las empresas. D) Impuesto sobre el lujo. E) Impuestos especiales. F) Renta de aduanas. G) La desgravación fiscal a la exportación.—III. LA HACIENDA REGIONAL CANARIA: 1. La Junta Interprovincial de Arbitrios Insulares. 2. El Arbitrio insular a la entrada de mercancías. 3. El Arbitrio insular sobre el lujo.—IV. CONCLUSIONES.

## I. Antecedentes históricos

Canarias, desde la conquista, a finales del siglo xv, ha venido «disfrutando», en relación con el régimen en vigor en la Península, de un régimen fiscal «excepcional», más que especial, como muchas veces erróneamente se le llama. Baste recordar, en este sentido, como ha señalado el profesor don Leopoldo de la Rosa Olivera (*Evolución del Régimen Local en las Islas Canarias*, Madrid, 1946), la total exención de tributos que al finalizar la conquista concedieron los Reyes Católicos a la población canaria, durante veinticinco años, con el propósito de «estimular» el despegue económico de las islas. Respecto a Tenerife, en concreto, el trato fiscal concedido por la Corona alcanzaba «a todo tipo de alcabala, monedas, pechos y derechos, tributos y cualquier gra-

---

\* Este trabajo constituye el texto de la ponencia presentada por el autor en el Centro de Estudios Constitucionales el 24 de noviembre de 1978, dentro del Seminario «Aspectos Económicos y Financieros de las Autonomías Regionales», que dirigió el profesor Barea Tejeiro.

vamen que hubiere de recaer sobre lo que vendieren o comprasen dentro de dicha isla». Este régimen tributario, primero, como hemos dicho, temporal, se confirmó luego a perpetuidad por la Real Cédula de 19 de septiembre de 1528 y refleja, como ha dicho acertadamente A. Carballo Cotanda, la importancia dada en el marco socioeconómico canario a los gravámenes que hoy se denominan de consumo, afectantes primordialmente al tráfico mercantil en la imposición indirecta.

Sin embargo, aunque este régimen tuvo una vigencia de más de tres siglos, por supuesto, con una serie de altibajos históricos que no vienen ahora al caso, los antecedentes de nuestro actual régimen fiscal —también excepcional, en cuanto al régimen «común»— no hay que encontrarlo en esa Real Cédula, sino en el Real Decreto de 11 de julio de 1852, de declaración de Puertos Francos, ampliado por la Ley de 22 de junio de 1870 y confirmado y ratificado por la Ley de 6 de marzo de 1900.

En el mismo preámbulo del Real Decreto de 1852 se explicaba, tras resaltar en las primeras líneas el tópico de la privilegiada situación de Canarias, que el «estado de decadencia» en que se encontraba en aquel entonces la economía canaria requería de una serie de «medidas especiales», a fin de «levantar» a las islas y convertirlas «en un gran centro de contratación», adonde acudieran capitales, se crearan establecimientos y se fomentara el trabajo, a fin de que *«aquellas islas ahora olvidadas —decía el legislador del xix— fueran el enlace y punto de comunicación de apartados continentes»*.

Estas medidas especiales consistieron, como es sabido, en declarar a Canarias puerto franco, con determinadas restricciones en consideración a la importancia que, a la sazón, merecía el campo. La declaración de puerto franco comportaba en sí misma, como se ha señalado por la doctrina (Miranda Guerra, A. Carballo Cotanda y Gabaldón López), una libertad comercial, y se traducía, por un lado, en la libertad o exención de los derechos arancelarios, al suponer éstos un obstáculo al libre comercio; y, también, por otro, como se desprende de la misma exposición de motivos de este Real Decreto, en la libertad o exención de monopolios.

Siguiendo la línea trazada por el Real Decreto de Bravo Mu-

rillo de 1852, la Ley de 6 de marzo de 1900 vino a incidir, como sabemos, en el tema señalando en sus artículos 2.º y 3.º lo que fue fundamentalmente el tradicional régimen fiscal canario. Concretamente en los artículos 2.º y 3.º—que, por su importancia, reproducimos íntegramente— se preceptuaba:

«Art. 2.º Serán libres de todo derecho o impuesto, sea cual fuere su denominación, y quedarán exceptuadas de los monopolios establecidos o que puedan establecerse todas las mercancías que se importen o exporten en Canarias, a excepción de las siguientes: Aguardientes, alcoholes y licores. Azúcar y glucosa. Bacalao. Cacao en grana y pasta y la manteca de cacao. Café en grano, el tostado y molido y sus imitaciones, incluso la raíz de achicoria tostada o sin tostar. Chocolate. Mieles y melazas de caña y remolacha. Canela, pimienta y las demás especies. Té y sus imitaciones. Y el tabaco, el cual continuaría pagando los mismos derechos que en la actualidad. Los buques extranjeros que se abanderen en Canarias, sea cualquiera la navegación a que se destinen, satisfarán, con exclusiva y directa aplicación al Tesoro, los derechos que señale el Arancel de la Península. Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior los barcos de menos de 50 toneladas Moorsen de total çabida que se destinen exclusivamente a hacer el comercio de cabotaje interinsular.

Art. 3.º Sobre cada una de las mercancías mencionadas en el artículo anterior, el Estado podrá percibir, en concepto de arbitrio, una cuota que no excederá en ningún caso de las que respectivamente graven la introducción, fabricación y consumo de las mismas mercancías en la Península e islas Baleares. El azúcar de todas clases, la glucosa, las mieles y melazas y la sacarina y sus análogos que se produzcan en la provincia de Canarias, quedarán exentos del impuesto sobre el azúcar y la glucosa de producción nacional.»

De estos artículos se deriva que el tradicional régimen fiscal excepcional de Canarias, el denominado de puerto franco (que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1972), se caracterizaba, esencialmente, por las siguientes notas:

a) No eran de aplicación en Canarias los impuestos aduaneros ni cuantos otros gravámenes equivalentes les fuesen asimi-

lables, ya por su naturaleza fiscal, ya porque técnica o sistemáticamente se encontraran vinculados a la Administración aduanera.

b) Tampoco, como consecuencia de la exención de la Ley de 1900, tenían aplicación en Canarias determinados impuestos al consumo que incidieren en la actividad comercial, que afectasen, en definitiva, al tráfico mercantil. En este sentido, por ejemplo, pensamos, no era de aplicación en Canarias el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas al gravar las mercancías y sus operaciones de tráfico en el amplio proceso producción-consumo o importación-consumo.

c) Tampoco tenían jurisdicción en Canarias los monopolios establecidos o que pudieran establecerse respecto de todas las mercancías que para el consumo eran objeto de comercio. Hemos de matizar con Carballo Cotanda que esta «no jurisdicción de monopolios» implicaba también en Canarias «la imposibilidad de intervenciones de la Administración que limitase el libre ejercicio de la actividad insular comercial». Pues no se puede olvidar que el monopolio de derecho, en cualquiera de sus formas, es la antítesis del libre comercio y representa el grado máximo de la intervención del Estado en las actividades propias de los particulares.

d) Por último también existían como instituciones peculiares del régimen de puerto franco una serie de gravámenes que excepcionaban, en cierto modo, el «desarme arancelario canario»; nos referimos a:

1.º Los *arbitrios de puertos francos*, que eran reductos o residuos del arancel. Estos arbitrios, que subsistían de 1852, eran de carácter «compensatorio» para el Tesoro Público y afectaban a determinados productos de carácter agrario. Tuvieron una corta incidencia, dados los niveles de recaudación en que operaban.

2.º Los *arbitrios de los Cabildos a la importación y exportación*. Eran gravámenes locales, de tipo ad valorem, y constituyeron en la práctica, como fue puesto en su día por la doctrina, una «barrera» aduanera en cada isla, que afectaba, de manera notable, al tráfico comercial.

Hasta aquí las notas del régimen fiscal canario hasta 1972. Para terminar con esta breve reseña de los antecedentes históricos de las instituciones fiscales canarias hemos de señalar que el actual y vigente régimen fiscal de Canarias se rige por la Ley de 22 de julio de 1972, que se dictó como consecuencia de lo que dispuso la disposición transitoria 2.<sup>a</sup> de la Ley de 30 de junio de 1969, sobre modificaciones parciales de nuestro sistema tributario. Sobre esa ley se hace fundamentalmente la exposición de esta ponencia, exposición que comenzará con un estudio de lo que denominamos «La Hacienda estatal en Canarias», en donde estudiaremos cuáles son las especialidades que presentan los impuestos estatales cuando se aplican en Canarias; seguirá con un estudio de lo que denominamos la «Hacienda regional canaria», para finalizar con unas conclusiones en las que expondremos unas consideraciones críticas sobre el actual sistema. Empecemos, pues, con la Hacienda estatal.

## II. La Hacienda estatal en Canarias

En Canarias, en lo que a los impuestos estatales se refiere, existe una normativa específica *excepcional*. Queremos decir con esto que existen unas determinadas excepciones en los impuestos estatales dentro del territorio regional canario; impuestos —no se olvide— que existen y se configuran en el sistema u ordenamiento tributario nacional, *pero que no se aplican aquí, en Canarias, o se aplican de manera distinta*. Efectivamente, las especialidades fiscales canarias afectan, de la siguiente manera, a los impuestos estatales:

### A) IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES Y BENEFICIOS COMERCIALES E INDUSTRIALES

#### a) *Licencia fiscal*

Las especialidades en este impuesto afectan a las siguientes actividades:

*Espectáculos*.—Los espectáculos en Canarias, según estableció en su día el acuerdo de la Dirección General de Impuestos sobre

la Renta de 27 de marzo de 1962, conforme a lo dispuesto en la Real Orden de 4 de noviembre de 1929, gozan de una reducción del 25 por 100 sobre la cuota de la licencia fiscal, sin perjuicio de aquellas otras reducciones que sobre dichas cuotas se puede aplicar.

*Epígrafe 9253 (transporte de viajeros y mercancías).*—Este epígrafe que somete a tributación el transporte de viajeros y mercancías no es de aplicación en Canarias, según expresamente se reconoció por la Dirección General de Impuesto sobre la Renta en acuerdo de 6 de julio de 1961. Ello fue debido a que, creado el epígrafe 9253, como consecuencia de la supresión de la Patente Nacional de Circulación de Automóviles, y no afectando a Canarias, dicha supresión, por no encontrarse en el ámbito del Monopolio de Petróleos, se consideró que no era procedente la aplicación del mencionado epígrafe en el territorio regional canario.

#### b) *Cuota de Beneficios.*

La única especialidad que presenta la Cuota de Beneficios en su aplicación en Canarias es la siguiente: el límite del 50 por 100, a que se refieren el artículo 34 del texto refundido del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales y también el artículo 52 del texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas—impuesto que estudiamos en este apartado dada la similitud de la especialidad—, se eleva en Canarias al 90 por 100 respecto a las dotaciones del Fondo de Previsión para Inversiones que se hagan durante el plazo de diez años, contados a partir de la fecha de entrada en vigor de la Ley de Régimen Económico Fiscal de Canarias (1 de enero de 1973, cfr. la disposición final quinta).

#### B) IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La única singularidad o especialidad que ofrece la aplicación de este impuesto en Canarias está contenida en el artículo 3.º del Decreto de 28 de marzo de 1977, que establece que en las islas el gasto atribuido exclusivamente a automóviles se estimará, a efectos de la valoración y aplicación de los signos externos, en el 75 por 100 de la valoración que corresponda.

### C) IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRÁFICO DE LAS EMPRESAS

Desde la ley de reforma de Larraz (16 de diciembre de 1940), que refundió, como es sabido, antiguos y dispersos impuestos indirectos, creando la «Contribución de Usos y Consumos» (luego vino en 1957, como bien se sabe, el Impuesto sobre el Gasto), ha sido polémica en Canarias la tributación indirecta. La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 1964 señaló criterios interpretativos acerca de la aplicación de los Impuestos sobre el Gasto en Canarias y la orden ministerial de 8 de abril de 1964 dispuso en esta línea la no exigencia en Canarias del Impuesto sobre el Gasto en cuanto a los gravámenes comprendido en el libro I de la antigua Contribución de Usos y Consumos, ni la exacción para la compensación de precios de papel de prensa de fabricación nacional, tanto en cuanto a la importación de mercancía en el archipiélago, como en cuanto a la producción interior. La no aplicación de estos impuestos se basaba en lo dispuesto en el artículo 2.º de la Ley de 1900, que exceptuaba, como sabemos, de todo gravamen a las mercancías que se destinaban al consumo.

Es la Ley de Reforma de 11 de junio de 1964 la que confirma, después de todos los conflictos originados por la ley de 1940, primero, y 1957, después, la tradicional exención canaria a los impuestos al consumo. El artículo 223 de dicha ley, apartado 2, declara no aplicables en Canarias, entre otros, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, en los conceptos (artículo 186, 1.º) de las ventas y transmisiones en distintos supuestos (aps. *a*, *b* y *f*), a más de las importaciones y exportaciones (apartados *g* y *h*), determinadas producciones (ap. *i*) y el arbitrio provincial (art. 233) sobre los supuestos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

También el artículo 47 del texto refundido del Impuesto que nos ocupa, aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre, puntualiza que el arbitrio provincial no es exigible en Canarias, ni tampoco se devengará en las operaciones realizadas en la Península y Baleares que tengan por objeto bienes y artículos que se envíen a las islas Canarias y cumplan las medidas cautelares y de control que reglamentariamente se establezcan.

Por otra parte, la Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias vino a incidir en el tema que nos ocupa, señalando con cri-

terio bastante acertado, a nuestro modo de ver, que no se exige el Impuesto de Tráfico, además de las operaciones señaladas en la Ley de Reforma de 1964 y en el texto refundido del impuesto, a las operaciones de transporte entre las distintas islas del archipiélago o entre éstas y el resto del territorio nacional.

De todo lo que llevamos dicho se desprende que el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas en Canarias queda «re-cortado» a las siguientes operaciones que detallamos a continuación:

- 1.<sup>a</sup> Ejecuciones de obras.
- 2.<sup>a</sup> Arrendamientos de bienes.
- 3.<sup>a</sup> Arrendamientos y prestaciones de servicios.
- 4.<sup>a</sup> Servicios de agencias de viajes.
- 5.<sup>a</sup> Servicios de agencias de transporte.
- 6.<sup>a</sup> Servicios de las agencias de mediadores de publicidad.
- 7.<sup>a</sup> Servicios bancarios.
- 8.<sup>a</sup> Operaciones de seguros y capitalización.
- 9.<sup>a</sup> Transportes marítimos.
10. Transportes aéreos internacionales.
11. Hostelería, restaurante, campamento.
12. Publicidad.
13. Espectáculos públicos.
14. Cualquier otra operación típica *no expresamente excluida* por el legislador.

#### D) IMPUESTO SOBRE EL LUJO

Este impuesto se aplica en Canarias igual que en el territorio común, salvo las siguientes particularidades que detallamos a continuación, siguiendo la propia estructura del impuesto:

##### 1.<sup>a</sup> *Adquisiciones en régimen especial*

No están gravadas en Canarias por el impuesto estatal. Por tanto, el impuesto *estatal*—que es el que estamos estudiando—sobre las adquisiciones de tabaco y gasolina supercarburante no se aplica en Canarias, al estar reguladas estas adquisiciones dentro del título II del texto refundido del Impuesto sobre el Lujo

que el artículo 17 de la Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias señala que «no es de aplicación en las islas».

### 2.<sup>a</sup> *Adquisiciones en general*

Tampoco están gravadas en Canarias al estar comprendidos los presupuestos de hecho de estas adquisiciones en el título III del Impuesto sobre el Lujo, que según señala también el mismo artículo 17 de la Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias «no es aplicable en las islas».

### 3.<sup>a</sup> *Tenencia y disfrute*

Este presupuesto de hecho es aplicable en Canarias, salvo las patentes «A» y «D» reguladas en el texto refundido del Impuesto sobre el Lujo que han quedado suprimidas en Canarias, según señala el artículo 18 de la Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias.

### 4.<sup>a</sup> *Servicio y disfrute*

Es de aplicación en Canarias el régimen jurídico tributario establecido en el texto refundido del Impuesto sobre el Lujo para este presupuesto de hecho.

## E) IMPUESTOS ESPECIALES

Según señala el artículo 2.º del texto refundido de los Impuestos Especiales, que determina, como bien se sabe, el ámbito de aplicación espacial de estos impuestos, en Canarias no es aplicable el impuesto que grava el azúcar, ni tampoco el que recae sobre el petróleo y derivados.

La razón de esta excepción hay que encontrarla, como ha señalado la doctrina (A. Carballo Cotanda y Recorder de Lasso), en la Ley de 6 de marzo de 1900, de ratificación del régimen de puertos francos. En ella se establecía, por una parte, un arbitrio especial sobre el azúcar; y por otro lado, al declarar este territorio exceptuado de los monopolios establecidos o que puedan establecerse, no alcanza a Canarias el ámbito del monopolio de

petróleos y, por tanto, quedan las islas Canarias exentas del impuesto.

Por tanto, en Canarias son de aplicación, en la misma forma, esto es, con el mismo régimen jurídico tributario que en el territorio «común», los siguientes impuestos especiales:

- 1.º El impuesto sobre el uso del teléfono, y
- 2.º El impuesto sobre la fabricación del alcohol, achicoria, cerveza y bebidas refrescantes.

La única particularidad que presentan estos impuestos aplicables en Canarias es que en este territorio no se exige el *recargo provincial* sobre estos impuestos, regulado en los Decretos de 20 de diciembre de 1975 y de 30 de diciembre de 1976.

#### F) RENTA DE ADUANAS

Desde la Ley de 6 de marzo de 1900 se estableció en Canarias la libertad de todo impuesto o derecho para todas las mercancías que se importare o exportare, con las excepciones que iban a constituir, como sabemos, los antiguos arbitrios de puertos francos y, en cierto modo también, los arbitrios de los Cabildos. Este criterio también fue respetado por la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 al disponer en el apartado 2.º de su artículo 229 que en Canarias no tendrá aplicación lo dispuesto en los artículos 210, número 2, y 211 de dicha ley.

Hoy día, después de la Ley de Régimen Económico-Fiscal, el régimen jurídico tributario de la renta de aduanas queda sometido a las siguientes normas, que podemos sistematizar de la siguiente manera:

##### A') *Proyección regional de las franquicias*

1.º Las importaciones y exportaciones de mercancías en Canarias no están sujetas a ningún impuesto, salvo, como veremos en el apartado de la Hacienda regional, el arbitrio insular a la entrada de mercancías, los derechos reguladores establecidos en el Decreto de 28 de marzo de 1963 y que el Gobierno podrá aplicar en Canarias a propuesta de la Junta Económica Interprovincial de Canarias (JEIC), y el arbitrio insular sobre el lujo.

2.º Quedan exentos de derechos arancelarios los buques extranjeros que se abanderen en España, con matriculación en Canarias, que se destinen al tráfico de comercio interinsular y tengan menos de 900 toneladas de registro bruto.

También están exentos de los derechos arancelarios los buques pesqueros extranjeros o de origen extranjero que tengan menos de 1.000 toneladas de registro bruto, que se abanderen en España, con matriculación en Canarias y se dediquen de manera exclusiva a la pesca en los bancos canarios y saharianos (*sic*).

#### B') *Proyección externa de las franquicias*

1.º Los productos *originarios* canarios o los *industrializados* en Canarias mediante el empleo de materias primas nacionales estarán exentos de los derechos arancelarios a la importación a la entrada en el territorio aduanero.

Sin embargo, los que hayan sido elaborados con productos extranjeros, a la entrada en el territorio aduanero, quedan sometidos a los derechos arancelarios por la parte proporcional a las materias semielaboradas extranjeras.

2.º El Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas se aplicarán a la entrada en el territorio «común» de los productos y mercancías procedentes de Canarias conforme a las siguientes reglas:

a) Los productos naturales originarios de Canarias no están sujetos ni al Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores ni al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas por el concepto de importación.

b) Los productos industrializados en Canarias con materias exclusivamente nacionales o nacionalizadas no satisfacen el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, pero sí el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas al tipo del 1,5 por 100 en concepto de importación.

c) Los productos industrializados en las islas con materias primas, en todo o en parte, extranjeras o nacionales, que hubieran sido objeto de desgravación fiscal a la exportación, gozarán a la entrada en el territorio «común» de una bonificación en la

cuota de los Impuestos de Compensación de Gravámenes Interiores y de Tráfico de las Empresas. Tal bonificación, por mandato legal, nunca podrá ser inferior al 60 por 100 y será fijada siempre por el Ministerio de Hacienda, oída la Junta Económica Interprovincial de Canarias (JEIC).

#### G) LA DESGRAVACIÓN FISCAL A LA EXPORTACIÓN

También la desgravación fiscal que se aplica a las exportaciones que se realizan *desde* el archipiélago canario presenta unos perfiles propios, unas especialidades, que vamos a sistematizar, comparándola con la que se aplica en el territorio «común», de la siguiente manera:

a) La desgravación fiscal a la exportación se limita a «devolver» exclusivamente los impuestos estatales indirectos, a diferencia de lo que ocurre en la Península e islas Baleares, en donde el poder financiero devuelve todos los tributos indirectos que hayan incidido en el proceso de elaboración y comercialización, ya sean los mismos, locales o estatales.

b) En segundo lugar, la base de la desgravación queda constituida por el valor de cesión, sin incremento alguno, y con la limitación del valor interior. A diferencia de lo que ocurre en la Península, en donde la base de la desgravación queda constituida, como bien se sabe, adicionando al valor de cesión los derechos arancelarios que corresponderían a la misma en el caso de importarse del extranjero.

c) Por último, en lo que se refiere al tipo aplicable, la desgravación fiscal a la exportación presenta unas características propias. El tipo aplicable, según señala la orden de 12 de julio de 1974, es el 1,5 por 100, salvo para los productos comprendidos en la orden de 14 de septiembre de 1965, para los que se mantienen en vigor los tipos establecidos en ella.

### III. La Hacienda regional canaria

La Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias afectó sustancialmente, como bien se sabe, al tema de la que podemos denominar «Hacienda local-regional» canaria. Para mejor compren-

der el tema de la Hacienda regional canaria, pienso, es bueno comenzar estudiando las líneas «maestras» de la Hacienda regional en la Ley de Régimen Económico-Fiscal y ver en qué medida afectó su regulación a la Hacienda local-regional del régimen —que podemos denominar, para entendernos— de 1900.

Las líneas «maestras» de la Hacienda regional en la Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias son las siguientes:

1.<sup>a</sup> Se suprimen los antiguos arbitrios de los Cabildos a la importación y exportación y los arbitrios de alcoholes y aguardientes, y el de tabaco, *sustituyéndose* los primeros por un nuevo arbitrio insular a la importación, el arbitrio insular a la entrada de mercancías en las islas Canarias, y *creándose* el arbitrio insular sobre el lujo en las islas Canarias. Estos gravámenes, unidos a la posibilidad de aplicación en Canarias de los derechos reguladores establecidos en el Decreto 611/1963, de 28 de marzo, pretenden reforzar —y así ha sucedido— la capacidad financiera de los entes locales canarios, pero siempre —no se olvide— desde la imposición indirecta y en cierto sentido, podemos decir también, proteccionista.

2.<sup>a</sup> La Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias estableció también una regulación única de los citados arbitrios en todo el archipiélago, *liberando en todo caso*, como se había pedido con anterioridad por la doctrina (A. Carballo Cotanda), las exportaciones y el tráfico *interinsular*.

3.<sup>a</sup> La Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias creó también un ente regional: la Junta Interprovincial de Arbitrios Insulares (JIAI), cuya función precisamente es la gestión de los dos arbitrios antedichos y la posterior atribución de los fondos recaudados, ¡en partes iguales! a las dos mancomunidades provinciales.

4.<sup>a</sup> La Ley de Régimen Económico-Fiscal trató también (así se desprende de un examen atento de su articulado) de fortalecer, desde un punto de vista financiero, a las mancomunidades provinciales interinsulares, aunque en un difícil esquema de competencias respecto de los Cabildos, cuya personalidad, pienso, decayó en esta ley. Y lo que es más grave, al estar en esta ley presente la idea *no de región*, sino de «biprovincialidad canaria», se difuminó, desgraciadamente, *por vía del gasto público*, lo que

hubiese sido una auténtica, aunque rudimentaria, Hacienda regional. Pues no hay que olvidar que para «potenciar» a las mancomunidades se exige que la recaudación sea «distribuida y librada en partes iguales a las mancomunidades provinciales interinsulares de Santa Cruz de Tenerife y Las Palmas (cfr. art. 25.4.º de la Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias).

De todas estas notas se desprende que la actual Hacienda regional canaria es una realidad jurídica que se define, fundamentalmente, por dos notas: a) una subjetiva, la Junta Interprovincial de Arbitrios Insulares; b) y otra objetiva, el arbitrio insular a la entrada de mercancías, y el de lujo. A ellas nos vamos a referir seguidamente y de manera separada en este apartado de esta ponencia. Empecemos por la Junta Interprovincial de Arbitrios Insulares.

### 1. *La Junta Interprovincial de Arbitrios Insulares*

La Junta Interprovincial de Arbitrios Insulares (JIAI, en adelante) es un ente que con personalidad jurídica propia ha sido creado, como sabemos, por la Ley de Régimen Económico-Fiscal, cuya función principal, como hemos dicho también, es la gestión del arbitrio insular a la entrada de mercancías y el de lujo.

Otra competencia de la JIAI es la elaboración de las Ordenanzas por las que, por supuesto dentro de los límites marcados por la Ley de Régimen Económico-Fiscal, se han de regular estos impuestos, y además, según la orden ministerial de 10 de octubre de 1972 (cuya compatibilidad con la Ley de Régimen Económico-Fiscal, como ha dicho el profesor Ferreiro, presenta dificultades), la aprobación provisional de las citadas disposiciones *que para su total eficacia* quedan pendientes siempre de la resolución del Ministerio de Hacienda sobre su aprobación definitiva. Las actuales ordenanzas han sido aprobadas por sendas resoluciones del Ministerio de Hacienda de 30 de noviembre de 1972.

La JIAI, por tanto, en nuestro ordenamiento jurídico, es titular de un poder financiero derivado que se concreta en estas dos notas: a) la elaboración y aprobación provisional de las ordenanzas, y b) en la gestión y recaudación de los arbitrios. Bien entendido, pues, que la JIAI, a diferencia de lo que ocurre con otros entes (v. gr., los municipios), *no tiene poder para estable-*

cer o no estos arbitrios, sino que éstos han sido ya establecidos por ley. Su poder se limita solamente, insistimos, a la reglamentación y aprobación provisional de las ordenanzas, gestión de los arbitrios y posterior distribución de los fondos recaudados *por partes iguales* a las mancomunidades provinciales interinsulares de Santa Cruz de Tenerife y Las Palmas.

## 2. *El arbitrio insular a la entrada de mercancías*

Este arbitrio sustituye, como hemos dicho, a los antiguos arbitrios de los Cabildos a la importación y exportación—hay que decirlo— *con indudables ventajas*. Pues, en primer lugar, a diferencia de lo que sucedía en el régimen tributario que hemos denominado de 1900, en donde existían una serie de distorsiones a causa de las superposiciones de los arbitrios de las distintas islas y de las diferencias en su regulación, hoy día, en el actual régimen jurídico tributario, existe un único arbitrio con un ámbito espacial regional, no insular, que tiene, además, un régimen *único* para todo el archipiélago. Y, en segundo lugar, el arbitrio, al contar con una *tarifa especial* para las mercancías que se produzcan en Canarias, puede ser utilizado, y así se ha hecho recientemente por el Real Decreto 997/1978, de 12 de mayo, como instrumento de política económica en beneficio de la agricultura e industria canarias. Al mismo tiempo, la diferenciación de los tipos de gravamen, junto con las exenciones de los artículos de primera necesidad, ha permitido una mejor y más justa distribución de la carga tributaria en Canarias.

En líneas generales, el régimen jurídico del actual arbitrio insular a la entrada de mercancías presenta las siguientes características:

1.<sup>a</sup> *Hecho imponible*.—El arbitrio somete a imposición la entrada en las islas Canarias de toda clase mercancías procedentes del resto de España o del extranjero; teniendo en cuenta, como señala el propio artículo 22 de la Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias, que la entrada en una isla de mercancías procedentes de cualquier otra del Archipiélago en ningún caso estará sujeta al arbitrio.

2.<sup>a</sup> *Devengo*.—El arbitrio se devenga *en el momento de la*

*entrada* en cualquiera de las islas de las mercancías procedentes del resto de España o del extranjero.

3.<sup>a</sup> *Exenciones*.—Estará exenta del arbitrio la entrada en el archipiélago, entre otras, de las siguientes mercancías:

a) productos de primera necesidad que se especifiquen concretamente en la Ordenanza del arbitrio;

b) bienes de equipo y utillaje industrial y los destinados a la producción agrícola, ganadera y forestal que igualmente se especifiquen en la respectiva Ordenanza, y

c) periódicos, libros y revistas.

4.<sup>a</sup> *Sujetos pasivos*.—Están obligados al pago del arbitrio las personas naturales o jurídicas que introduzcan en el archipiélago las mercancías sujetas a aquél.

5.<sup>a</sup> *Base imponible*.—Se tomaría como base el valor CIF de las mercancías en el lugar de entrada en las islas.

6.<sup>a</sup> *Tarifas*.—Existe una Tarifa General cuyo tipo máximo, según señala el artículo 22 de la Ley de Régimen Económico-Fiscal, no puede exceder del 5 por 100, fijando la Ordenanza dentro de ese límite los tipos aplicables a cada producto (los actuales tipos han sido aprobados por Resolución del Ministerio de Hacienda de 15 de noviembre de 1977). Pero, al mismo tiempo, existe una *tarifa especial* de marcado carácter proteccionista (Real Decreto 997/1978, de 12 de mayo) para la importación de *determinados* productos industriales (la Ley de Régimen Económico Fiscal señala que también es posible aplicarla a los agrarios) procedentes del extranjero que sean de la misma naturaleza que los que se fabriquen en Canarias.

Por su parte, la Ordenanza para la exacción del arbitrio completa el régimen anterior al concretar determinados supuestos como los que siguen:

1.º Con relación al hecho imponible, especifica que se considera que el momento de «entrada» es aquel en que se solicita el despacho de la mercancía ante la JIAI; la inobservancia de la obligación de declarar, en la forma y en los términos dispuestos en la Ordenanza no obsta a que se considere producida la entrada de aquellas mercancías realmente introducidas.

2.º En cuanto al sujeto pasivo, tienen la consideración de in-

troductores de las mercancías, y están, en consecuencia, obligados al pago del impuesto no sólo las personas por cuenta de las cuales se solicite el despacho de las mercancías por tener derecho de disposición sobre las mismas, figuren o no como consignatarios de la expedición, sino también, y en defecto de aquéllas, los comerciantes o industriales que detenten la posesión de mercancías introducidas.

3.º Finalmente, en cuanto a la base imponible, la Ordenanza especifica que aquélla se calculará atendiendo al precio de venta incluidos todos los gastos, comisiones, fletes, seguros, impuestos a la salida y devengos necesarios para la entrega CIF de las mercancías.

### 3. *El Arbitrio insular sobre el Lujo*

Este arbitrio, como hemos dicho en líneas anteriores, se crea en la Ley de Régimen Económico-Fiscal de Canarias con el fin de potenciar la capacidad financiera de las corporaciones locales canarias. Con esta clara finalidad, dada la importante fuente de ingresos que va a permitir el Arbitrio insular sobre el Lujo, la Ley de Régimen Económico-Fiscal al «ratificar» la tradicional franquicia canaria, suprime en las islas, como hemos visto en el apartado anterior, la aplicación del impuesto estatal sobre el Lujo, en cuanto al concepto de «adquisiciones», a la vez que crea *sobre este mismo concepto* impositivo, como impuesto *regional*, el susodicho Arbitrio insular sobre el Lujo.

En líneas generales, el régimen jurídico del vigente Arbitrio insular sobre el lujo presenta las siguientes características:

1.ª *Hecho imponible*.—El Arbitrio somete a imposición las adquisiciones en el archipiélago de los productos que se especifiquen en su Ordenanza, que luego veremos, sin que pueda someterse al mismo ningún producto que no esté sujeto al impuesto estatal sobre el lujo y sin que tampoco pueda exigirse sobre un producto que haya pagado el mismo en otra isla del archipiélago.

2.ª *Devengo*.—Hay que distinguir si se trata de importaciones o si se trata de productos fabricados u obtenidos en Canarias, pues en el primer caso el devengo se produce en el momento de la entrada por primera vez de los productos gravados en el ar-

chipiélago, y en el segundo, en el momento en que estos productos se pongan por el sujeto pasivo a disposición de los adquirentes de los mismos.

3.<sup>a</sup> *Sujetos pasivos*.—Igualmente aquí tenemos que distinguir si se trata de importaciones o no. Porque en el caso de las importaciones, el sujeto obligado al pago es el importador; mientras que en los supuestos de productos fabricados u obtenidos en Canarias, lo es quienes los fabriquen o produzcan.

4.<sup>a</sup> *Base imponible*.—Se tomaría como base el valor CIF de los productos en el lugar de entrada en las Islas o cuando se trate de los fabricados u obtenidos en Canarias, el precio de venta de los mismos.

5.<sup>a</sup> *Tarifa*.—Los tipos impositivos son los fijados en la Ordenanza de exacción del arbitrio con la limitación establecida en la ley de que en ningún caso pueden ser superiores a los del impuesto estatal que grava los productos de la misma clase.

Más concretamente, la Ordenanza para la exacción del arbitrio —que recordamos, fue aprobada por Resolución del Ministerio de Hacienda de 30 de noviembre de 1972— completa la regulación del mismo al precisar el régimen jurídico de determinados supuestos, como los siguientes:

1.<sup>o</sup> En relación al hecho imponible, se señala que se sujetan al Arbitrio insular sobre el Lujo las adquisiciones de los bienes fabricados, producidos o importados en el archipiélago y enumerados en los títulos 2.<sup>o</sup> y 3.<sup>o</sup> de la Ordenanza, fiel *reproducción* —podemos decir— de la normativa del impuesto estatal sobre el lujo.

2.<sup>o</sup> En cuanto a los sujetos pasivos, hemos de distinguir si se trata de importadores, en cuyo caso se considerarán como tales no sólo las personas por cuenta de las cuales se solicite el despacho de las mercancías, figuren o no como consignatarios de la expedición, sino también, y en su defecto, los comerciantes o industriales que detenten la posesión de la mercancía introducida, del supuesto de que se trate de productores o fabricantes, en cuyo caso se considerarán como tales a quienes habitualmente desarrollen actividades encaminadas a la obtención o transformación de bienes, mercancías o productos mediante procedimiento de cual-

quier naturaleza, y a quienes presentándolos como de elaboración propia, transmitan o entreguen los bienes o productos.

3.º Por último, en cuanto a la base imponible, también el legislador «local» reproduce la legislación estatal. Y en este sentido, podemos señalar que la base imponible esta constituida:

a) Cuando el arbitrio se devengue a la importación, por el valor CIF sobre el puerto o lugar de introducción en el archipiélago y calculado conforme a las reglas establecidas en el arbitrio insular a la entrada de mercancías.

b) Cuando se trate de productos fabricados u obtenidos en Canarias se tomará como base el precio de venta en fábrica, incluido el envase no retornable, exceptuando el embalaje, sin descuento ni bonificación de carácter comercial; cuando debido a las relaciones existentes entre fabricantes y comprador se fije un precio de venta notoriamente inferior al normal en el mercado, se tomará como base este último.

#### IV. Conclusiones

Hasta aquí las características del régimen fiscal de Canarias. No vamos a cansar al lector repitiendo algunas de las consideraciones expuestas en líneas anteriores. Como única conclusión podemos señalar que las franquicias nacieron en una fecha (1852) y en unas circunstancias, entre las que hay que destacar el nulo interés del capital peninsular por Canarias, que hoy no se dan. Hoy, como es sabido, nadie «practica» el libre comercio. Además, por otro lado, Canarias —y así lo demuestran estadísticas recientes— es un mercado apetecible, y tanto el capital peninsular, como, por supuesto, el extranjero, se muestra interesado por él, en donde —me refiero, en particular, al capital peninsular— bajo pretexto de las denominadas franquicias desgravan sus mercancías cuando «exportan» a Canarias, con lo que el producto canario, en principio, se ve sometido a una competencia que me permito calificar de desleal, del producto peninsular «subvencionado» por el Estado. No es extraño, pues, la reacción proteccionista que, hoy día, existe en Canarias, como lo demuestra la reciente aprobación de la tarifa especial por el Real De-

creto 997/1978, de 12 de mayo. Y que, por supuesto, debe tener cabida, a nuestro entender, desde la perspectiva de una protección arancelaria «efectiva» —no nominal— en la próxima conformación de la Hacienda regional canaria. Pues no se puede olvidar, cuando se estudia el régimen fiscal de estas Islas, que Canarias debido a su «peculiar» régimen fiscal es un territorio, tributariamente hablando, «abierto» a la producción peninsular y extranjera, sin —y esto, desgraciadamente, tampoco se puede olvidar— la correspondiente contrapartida en aquellos territorios.

#### NOTA BIBLIOGRAFICA

Un comentario general sobre el régimen fiscal de Canarias tendría que remitirse a una extensa bibliografía, al ser dicho régimen —como decimos en nuestro trabajo— un régimen *excepcional* al ordenamiento tributario «común». El lector comprenderá que cite a continuación solamente aquellos trabajos u obras que he tenido presentes a la hora de redactar estas páginas, o las que considero más importantes o directamente relacionadas con el régimen fiscal de Canarias.

ALBIÑANA, C.: *Introducción al sistema impositivo español*, Guadiana, Madrid, 1969, pp. 131-137.

ARNAU ZOROA, F.: «Arbitrios insulares de Canarias. Base imponible a la entrada de bebidas», en *Crónica Tributaria*, núm. 12, pp. 23-29.

BANACLOCHE PÉREZ, J.: *Manual del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas*, Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1977, páginas 48-49.

BERGASA, O. y GONZÁLEZ VIEITEZ, A.: *Desarrollo y subdesarrollo de la economía canaria*, Guadiana, Madrid, 1969.

CAÑADA, J.: «La nueva ordenación del régimen económico-fiscal de Canarias», en *Crónica Tributaria*, núm. 2, pp. 77-88.

CARBALLO COTANDA, A.: *Canarias, islas francas*, 2.<sup>a</sup> ed., Santa Cruz de Tenerife, 1970.

*Canarias, región polémica*, Edicusa, Madrid, 1972.

*El abanderamiento de naves en las islas Canarias*, en el *Boletín* número 9 del CIES, Las Palmas, 1971.

CIES: *Economía canaria* 76, tomo I, Las Palmas, 1978, pp. 153-156.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «Observaciones sobre las desgravaciones fiscales a las exportaciones desde las islas Canarias», en *Crónica Tributaria*, núm. 17, pp. 49-61.

- FERREIRO LAPATZA, J.: *Curso de Derecho financiero español*. 3.<sup>a</sup> ed. Madrid, 1978, especialmente el capítulo IV, dedicado al estudio del «Poder financiero».
- GABALDÓN LÓPEZ, J.: «La Hacienda estatal en las islas Canarias», en el tomo I de los *Estudios de Derecho Administrativo especial canario*, Santa Cruz de Tenerife, 1967, pp. 147 y ss.
- MINISTERIO DE HACIENDA: *Los impuestos en España*, 7.<sup>a</sup> ed. (revisada por Emilio Recorder de Casso), Madrid, 1977, pp. 687 y ss.
- MIRANDA GUERRA, J.: «Puertos francos», en el libro *Los puertos francos de Canarias y otros estudios*, Las Palmas, 1975, pp. 15 y ss.
- PÉREZ VOITURIEZ, A.: *Problemas jurídicos internacionales de la Conquista de Canarias*, La Laguna, 1958.
- PÉREZ VOITURIEZ, A.: «Aspectos jurídico-internacionales de la conquista de Canarias», en el tomo II de la *Historia general de las islas Canarias*, Santa Cruz de Tenerife, 1977, pp. 330 y ss.
- PERAZA DE AYALA, J.: *El régimen comercial de Canarias con las Indias en los siglos XVI, XVII y XVIII*, Sevilla, 1977.
- ROSA OLIVERA, L. DE LA: *Evolución del régimen local en las islas Canarias*, IEAL, Madrid, 1946.
- «Las Haciendas locales en las islas Canarias», en el tomo I de los *Estudios de Derecho Administrativo especial canario*, Santa Cruz de Tenerife, 1967, pp. 257-305.

