

# LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS Y EL CONTROL DE LAS AYUDAS DE ESTADO ILEGALES EN EL REAL DECRETO-LEY 15/2014 DE MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS<sup>1</sup>

Guillermo G. Núñez Pérez<sup>2</sup>

## *1. Breve excursus sobre el origen de los incentivos fiscales en la imposición directa en el Régimen Económico y Fiscal Canario.-*

Es sabido que la integración de España en las entonces Comunidades Europeas en el año 1986, supuso entrar a formar parte de una organización supranacional en la que se adquirirían derechos y también obligaciones. Entre las obligaciones, una fundamental era y es el cumplimiento del Derecho comunitario. En particular y, teniendo en cuenta que las denominadas políticas fiscales de los Estados miembros en el ámbito de la imposición directa no está armonizada en idénticos términos a como lo está en el ámbito de la imposición indirecta, a lo largo de los años la actuación de la Comisión europea ha establecido un modelo de intervención debidamente regulado y en virtud del cual se lleva a cabo un control respecto a todas aquellas medidas adoptadas por los Estados que puedan ser calificadas como ayudas de estado. Un ejemplo paradigmático de ayuda de estado sería el establecimiento de un incentivo fiscal por la ley estatal dirigido a beneficiar la realización de determinadas actividades económicas. Desde la perspectiva del Derecho comunitario, la referida medida de política tributaria nacional es obvio que pueda ser calificada, en principio, como ayuda de estado en la medida en que la misma beneficia a las empresas nacionales respecto de aquellas otras que no pueden gozar de tal incentivo interfiriendo de esta forma en un presupuesto básico del funcionamiento del mercado común: el principio de la libre competencia. En consecuencia, a través de esta vía de intervención de la Comisión en el sentido de velar por la plena eficacia de la libre competencia en el seno de la Unión Europea, el

---

<sup>1</sup> Comunicación del autor en la presentación de la “Cátedra del Régimen Económico y Fiscal de Canarias de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria” en la Real Sociedad Económica de Amigos del País de Tenerife (18/03/2015).

<sup>2</sup> Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la ULL. Presidente de la Asociación Canaria para la defensa de los derechos de los contribuyentes (ACDC) y miembro del Comité científico de la “Cátedra del Régimen Económico y Fiscal de Canarias de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria” y de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

ordenamiento comunitario provee a la Comisión de los instrumentos jurídicos necesarios a fin de que la misma controle las políticas calificables como ayudas de estado por parte de cada uno de los Estados miembros de la Unión (artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

La Ley 19/1994, de 6 de julio de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, estableció por vez primera un conjunto de incentivos fiscales muy relevantes en el ámbito de la imposición directa (IRPF e IS), con la particularidad de que los mismos estaban dirigidos en exclusiva a beneficiar a los titulares de actividades económicas (empresarios y profesionales). Hemos de destacar aquí que el establecimiento de estos incentivos fiscales (Reserva para Inversiones en Canarias, Bonificación a la producción de bienes corporales, Zona Especial Canaria, etc.) se conformaron, en mi opinión, como expresión de un cambio sustancial en la configuración del REFC. Hasta ese momento, los únicos incentivos fiscales con incidencia relevante en el ámbito de los impuestos directos que afectaban a los titulares de actividades económicas radicados en Canarias eran el Fondo de Previsión para Inversiones (FPI), y la Deducción por Inversiones en Canarias (DIC), todo ello en los términos que veremos seguidamente. La nota diferencial fundamental del REFC en el ámbito de la fiscalidad no se encontraba, hasta la Ley 19/1994, en los incentivos fiscales atinentes a los impuestos directos, sino en el ámbito de la imposición indirecta, y se sintetizaban en la exigencia de que Canarias debía tener un nivel de presión fiscal por impuestos indirectos inferior al existente en el resto de España.

El incentivo fiscal denominado Fondo de Previsión para Inversiones (FPI) fue creado por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades aprobado por el Real Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre<sup>3</sup>. Era un incentivo fiscal aplicable en toda España a personas jurídicas y demás entidades sujetas al Impuesto de Sociedades así como a las personas físicas que realizaran una actividad empresarial. Se trataba de favorecer con este incentivo la autofinanciación empresarial mediante la aplicación de una reducción en la base imponible de hasta el 50% de los beneficios obtenidos en cada ejercicio, y siempre que tales cantidades se destinaran a las finalidades previstas por la ley.

---

<sup>3</sup> Seguimos aquí, en cuanto a la evolución normativa, el trabajo de J.M. Huerta Soler: "El régimen jurídico de la deducción por inversiones en Canarias. Los problemas creados por la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 19/1994", publicado en la revista *Hacienda Canaria*, nº 15, 2006.

Con la Ley 30/1972, de 22 julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, su artículo 21 estableció que la dotación al FPI de las empresas radicadas en Canarias podía llegar hasta el 90% del beneficio obtenido, con la exigencia de que la materialización de la inversión se llevara a cabo en territorio canario. Esta era en puridad la especialidad establecida por la Ley del REFC en el ámbito de la imposición directa. Además, el legislador de 1972, teniendo en cuenta que este tipo de incentivos fiscales deben ser por su propia naturaleza temporales, exigió que las dotaciones habían de realizarse en el plazo máximo de diez años desde la entrada en vigor de la ley de 22 de julio de 1972 (hasta el 1 de enero de 1983).

Con la entrada en vigor de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sociedades, se suprime el FPI, si bien, en atención a lo dispuesto por una ley especial como resultaba ser la ley de 22 de julio de 1972 del REFC, se permitirá que siga aplicándose este incentivo en Canarias hasta el 1 de enero de 1983. Se daba así la paradoja de que mientras en el resto de España el FPI había desaparecido y quedaba sustituido por otro incentivo fiscal (la Deducción por Inversiones) en Canarias iban a coexistir ambos beneficios fiscales, si bien, debía optarse por uno u otro, pues lo que no cabía era su aplicación simultánea.

Sin embargo, al cumplirse la fecha 1 de enero de 1983, el FPI no se extinguió en Canarias. Por el contrario, por disposición de las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, este incentivo fiscal subsistió hasta la entrada en vigor de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. El artículo 93 de esta Ley autorizó las dotaciones al FPI respecto a los ejercicios económicos cerrados antes del 1 de enero de 1992.

Con respecto a la Deducción por Inversiones en Canarias (DIC), el artículo 94 de la Ley 20/1991 modificó el régimen general de este incentivo previsto para toda España por el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre reguladora del Impuesto de Sociedades, introduciendo mejoras muy importantes en dicho incentivo en favor de los empresarios y profesionales que operaban en Canarias. Por ejemplo, mejoras relativas a los tipos aplicables a las inversiones realizadas, que pasarían a ser superiores en un 80 por 100 a las del régimen general originario; las relativas al límite máximo de deducción en la cuota, o a la posibilidad de realizar inversiones para la adquisición de elementos de activo fijo usados, siempre que los mismos no hubieran

gozado anteriormente de la Deducción por Inversiones en el resto del territorio nacional, y siempre que la inversión en tales elementos usados supusiera una evidente mejora tecnológica para empresa.

Hasta aquí, la evolución legislativa de estos dos incentivos fiscales (FPI y DIC) en la imposición directa puede merecernos el siguiente juicio lógico y razonable: en tanto desaparecía definitivamente el FPI, había que garantizar la permanencia de la DIC, con la introducción de mejoras muy relevantes en esta última con relación al régimen general aplicable en el resto de España.

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que la Ley 20/1991 por la que se modifican los aspectos fiscales del REFC, tenía como principal finalidad la ordenación de la fiscalidad indirecta en Canarias, creando el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y adaptando nuestras particularidades fiscales al cambio del modelo de adhesión de Canarias en el seno de la Unión Europea.

No obstante, a partir de la Ley 20/1991, se inicia desde Canarias un proceso tendente a que el Estado reconozca y regule los denominados “aspecto económicos” del REFC, y como capítulo fundamental de ese proceso, que se reconozcan nuevas singularidades fiscales en el ámbito de la imposición directa que afectaba a los titulares de actividades económicas. Sin entrar aquí en las interesantes particularidades político-sociológicas del referido proceso, lo cierto es que el mismo desembocará en la aprobación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la que se recogerán nuevos e importantes incentivos fiscales aplicables a empresarios y profesionales que han perdurado hasta el presente, aprovechándose igualmente la ley para introducir nuevas ventajas en la aplicación de la Deducción por Inversiones en Canarias (Disposición Adicional 4ª de la Ley) y garantizando la pervivencia de este incentivo fiscal con vistas al futuro (Disposición Transitoria 4ª de la Ley), toda vez que ya se tenían noticias fundadas en ese momento de la supresión del incentivo para el resto de España en lo que luego será la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades. Es decir, se trataba en definitiva de repetir en este caso una experiencia previa que había resultado muy exitosa para los intereses de los titulares de actividades económicas: la coexistencia del nuevo incentivo fiscal creado por la Ley 19/1994 y denominado Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) con la propia Deducción por Inversiones en Canarias (DIC), es decir, idéntica

situación a la que se había producido antes con la coexistencia del FPI y la DIC que perduró hasta el 1 de enero del año 1992.

## ***2. El control por la Comisión Europea de los incentivos fiscales previstos en la Ley 19/1994, de 6 de julio.-***

Desde la perspectiva del Derecho comunitario, la aprobación de la Ley 19/1994 obligaba al Estado español a notificar a la Comisión europea el establecimiento de los nuevos incentivos fiscales creados por dicha ley, toda vez que los mismos podían tener la consideración de ayudas de estado incompatibles con el mercado común y vulnerar así el principio de la libre competencia. Sin embargo, aprobándose la ley en el año 1994, tal notificación no se produjo hasta el año 1996, incumplándose de esta forma el Derecho Comunitario.

Con la Decisión de la Comisión Europea SG (98) D/669, de 16 de diciembre de 1997, notificada a España el 23 de enero de 1998, la Comisión autorizará la ayuda de Estado nº N 144/A/96 sobre el régimen de ayudas regionales a la inversión y el funcionamiento contenidas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Es en esta norma comunitaria donde la Comisión autorizará por vez primera los incentivos fiscales (ayudas de estado en sus dos fundamentales categorías de ayudas a la inversión y ayudas al funcionamiento) previstos **exclusivamente** en los artículos 25 (incentivos en el ámbito de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales e Impuesto General Indirecto Canario), 26 (bonificación para los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias) y 27 (Reserva para Inversiones en Canarias) de la citada Ley.

Con relación al incentivo fiscal denominado Deducción por Inversiones en Canarias (DIC), la Decisión de la Comisión antes citada señalará lo siguiente:

*“La Comisión toma nota, asimismo, de que **según las autoridades españolas, la notificación [...] no incluye las medidas recogidas en las disposiciones adicionales cuarta (régimen de deducción por inversiones en Canarias) [...] así como en la disposición transitoria cuarta (régimen de deducción por inversiones en Canarias), ya que las ayudas correspondientes se concederán con arreglo a la norma de minimis establecida en la Comunicación 96/C68/06 de la Comisión (DO C 68, de 6 de marzo de 1996)**”.*

¿Qué sucedió? Pues que el Estado español había optado por calificar jurídicamente a la DIC como un incentivo fiscal que había de regirse a partir de la entrada en vigor de la Ley 19/1994 por la normativa comunitaria relativa a las llamadas ayudas de *minimis*. En otras palabras, a partir de la Ley 19/1994 y, de acuerdo con esta Decisión de la Comisión Europea, carecían de total significado jurídico los mandatos establecidos por la Disposición Adicional 4ª y la Disposición Transitoria 4ª de esta misma Ley, toda vez que el nuevo régimen jurídico aplicable a la DIC pasaría a ser el previsto por la normativa comunitaria con relación a las denominadas ayudas de *minimis* por expreso deseo del propio Estado español.

Sin duda, esta manifestación de voluntad expresa por parte del Estado español calificando a la DIC como ayuda de *minimis*, sólo podía responder a la dificultad objetiva que hubiera supuesto su defensa ante la Comisión Europea como un incentivo fiscal coexistente y alternativo a la Reserva para Inversiones en Canarias. Es obvio que ambos incentivos podían coexistir en el ámbito del Derecho interno (como coexistieron el FPI y la DIC en su momento) pero difícilmente lo podían hacer en el ámbito del Derecho comunitario, mucho más restrictivo y riguroso en este ámbito a la hora velar por el principio de la libre competencia en el seno del mercado común. De aquí que las autoridades españolas optaran por mantener la DIC, pero calificándola como ayuda de *minimis*, lo que suponía atenerse a que esta deducción no podía superar una determinada cuantía y que sólo podía aplicarse a sus beneficiarios por un máximo de tres ejercicios fiscales. Con este proceder se evitaba además que la Comisión entrara a analizar la compatibilidad de este incentivo fiscal con el Derecho comunitario, toda vez que las ayudas de *minimis* son *per se* compatibles con el principio de la libre competencia y su aplicación no precisa de autorización previa por parte de la Comisión europea.

Sin embargo, desde el año 1996, el Estado español ha ignorado plenamente la propia calificación que el mismo había establecido de la DIC como ayuda de *minimis*. Este incentivo se ha venido aplicando a lo largo de todos estos años no como una ayuda de *minimis*, sino **como una ayuda de estado que no ha sido autorizada en ningún caso por las autoridades comunitarias.**

Ante la situación descrita, en julio 2013, la Asociación Canaria para la Defensa de los Derechos de los Contribuyentes (ACDC) presentó denuncia ante la Comisión Europea en la que se ponía de manifiesto que la aplicación del incentivo Deducción por

Inversiones en Canarias, se estaba aplicando por parte del Estado español contraviniendo lo dispuesto por el Derecho comunitario. En el mes de diciembre de 2014, la Comisión, en contestación escrita a la ACDC, señalará lo siguiente:

*“De conformidad con el artículo 20, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 659/1999 (modificado por el Reglamento (UE) nº 734/2013 del Consejo, de 22 de julio de 2013), las denuncias formales solo pueden presentarlas las partes interesadas cumplimentando debidamente el formulario de denuncia obligatorio. Las partes interesadas son las partes cuyos intereses pueden verse afectados por la medida; estas pueden ser, por ejemplo, competidores o asociaciones profesionales. Dado que no reúne usted las condiciones para ser considerado parte interesada, se dará por cerrada la denuncia”.*

Sin embargo, aun aceptando que por razones formales no cabía dar curso a la denuncia presentada, en esta misma contestación la Comisión asimismo señalará:

*“No obstante, los servicios de la Comisión han estudiado la información facilitada. España ha confirmado que las autoridades fiscales no comprueban si se cumplen las condiciones de minimis. Así pues, los servicios de la Comisión seguirán investigando este asunto de oficio. Se le informará oportunamente si la Comisión adopta una decisión relacionada con los datos que nos ha suministrado”.*

La razón de ser de este último párrafo no es otra que el deber que tiene la Comisión de velar por el cumplimiento del Derecho Comunitario, de ahí que, de oficio, tenga que continuar adelante su actividad de investigación. Pero lo que aquí importa destacar es el reconocimiento explícito por parte de España de que sus autoridades fiscales “no comprueban si se cumplen las condiciones de minimis” con relación a la DIC. Este reconocimiento implica, de una parte, que efectivamente el Estado español asume –como no podía ser de otra forma– que la Deducción por Inversiones en Canarias (DIC) es una ayuda de *minimis*, aunque en su aplicación no se compruebe el cumplimiento por sus beneficiarios de los requisitos fijados por la normativa comunitaria; de otra, que es muy probable que la aplicación de este incentivo fiscal a determinadas empresas (aquellas con mayor capacidad inversora) haya superado los límites cuantitativos y temporales que el Derecho Comunitario establece para las ayudas de *minimis*.

**3. La “huida hacia adelante” del Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.-**

Sin duda, con la publicación del Real Decreto-Ley 15/2014, el Gobierno de la Nación tuvo una magnífica oportunidad para exigir que a partir de su entrada en vigor la Deducción por Inversiones en Canarias se aplicara como una ayuda de *minimis*, esto es, que se aplicara de acuerdo con los requisitos legales que el ordenamiento comunitario establece para las ayudas de *minimis*. Sin embargo, el Gobierno optó por un proceder a mi juicio totalmente errático consistente en continuar ignorando que la DIC es una ayuda de *minimis*.

La Disposición transitoria cuarta del Real Decreto-Ley persiste en calificar a la DIC como un incentivo fiscal cuya regulación normativa primigenia continúa siendo la prevista en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ignorando la calificación jurídica que el propio Gobierno notificó en el año 1996 a la Comisión Europea en el sentido de considerar a la DIC a partir de esa fecha como una ayuda de *minimis* que había de regirse por la normativa comunitaria. Es más, el Gobierno se permite incluso continuar introduciendo modificaciones normativas en este incentivo fiscal como si se tratara de un incentivo “nacional” no afectado por el Derecho Comunitario (ampliación de cinco a quince años del plazo para aplicar la deducción por insuficiencia de cuota).

Es factible considerar que esta actitud responda a una doble consideración: de un lado, al hecho de que reconocer en este momento que la DIC es una ayuda de *minimis*, supondría tanto como reconocer que la misma no se ha aplicado hasta el presente como tal; de otro lado, que con vistas a una hipotética decisión de la Comisión Europea en el sentido de declarar que la DIC no se ha venido aplicando como tal ayuda de *minimis*, podría hacer pensar que es factible en términos jurídicos defender que la DIC no es una ayuda de *minimis* en sentido estricto, sino una “ayuda existente”, es decir, que ya operaba con anterioridad a la entrada de España en la Unión Europea.

En todo caso, resulta muy significativo comprobar que la Disposición adicional primera de este Real Decreto-Ley establezca lo siguiente:

*“No podrán disfrutar de los beneficios fiscales regulados en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, ni en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que constituyan ayudas estatales según*



*el ordenamiento comunitario quienes hubieran percibido ayudas de Estado declaradas ilegales e incompatibles con el mercado común hasta que no se haya producido el reembolso correspondiente de tales ayudas”.*

No se establece en esta Disposición un mero recordatorio de lo que dispone el Derecho Comunitario con relación a una ayuda de estado que fuera declarada ilegal, lo cual sería por sí mismo superfluo, puesto que la normativa comunitaria en este ámbito es de aplicación directa en España, sino que más bien parece se establece una especie de cláusula de salvaguardia ante la eventualidad de que efectivamente la Comisión Europea pueda llegar a la conclusión de que la DIC se haya podido estar aplicando como una ayuda de estado ilegal. Es más, ¿qué otro sentido puede tener esta Disposición cuando previamente el propio Gobierno español ha señalado en el Preámbulo del Real Decreto-Ley 15/2014 que la modificación de los incentivos fiscales previstas en el mismo “*derivan de la negociación llevada a cabo con la autoridades comunitarias*”? ¿Se trata acaso de afirmar que la Comisión ha dado por buena la calificación de la DIC como un incentivo que en caso alguno se conforma como una ayuda de *minimis*?

En otros términos, parece que se está dando a entender que la Comisión ha dado finalmente su autorización a las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 15/2014, cuando en realidad lo que ha sucedido en términos jurídicos es que, de acuerdo con el Reglamento (UE) N° 651/2014, de 17 de junio de 2014, a partir del mismo no será preceptiva dicha autorización siempre que se cumplan las condiciones previstas en el referido Reglamento y en aquella otra normativa previa en virtud de la cual se hubieran autorizado las correspondientes ayudas o incentivos fiscales (Decisión de la Comisión Europea SG (98) D/669, de 16 de diciembre de 1997, notificada a España el 23 de enero de 1998).

Esto es, que con relación a la DIC, no parece que el Gobierno español haya cumplido con el Derecho Comunitario, ni en 1996, ni en años sucesivos. Con la aprobación del Real Decreto-Ley 14/2015 del REFC, resulta patente que el Gobierno sigue considerando –y presumiblemente aplicando– este beneficio fiscal como si el mismo no fuera una ayuda de *minimis*. Habrá que estar a lo que depare el futuro inmediato en cuanto a la posible decisión de la Comisión Europea al respecto.

-----