COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

Compatibilidad del régimen especial de la Zona Especial Canaria y la Deducción por Inversiones en Canarias (comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 8 de marzo de 2016)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

I. Introducción.
II. Los hechos.
III. La aplicación del beneficio fiscal de la Deducción para Inversiones en Canarias en el ejercicio en el que no se aplica el régimen de la Zona Especial Canaria por incumplimiento del requisito del mantenimiento del empleo mínimo.
IV. La aplicación del beneficio fiscal de la Deducción para Inversiones en Canarias en el ejercicio en el que se aplica el régimen de la Zona Especial Canaria: su compatibilidad.
    1. Planteamiento general de la problemática: la posible consideración de la Deducción por Inversiones en Canarias como ayuda *de minimis*
    2. La compatibilidad del régimen de la Zona Especial Canaria y la Deducción por Inversiones en Canarias cuando sea una ayuda a la inversión
V. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

El régimen de la Zona Especial Canaria, regulado en los arts. 28 a 71 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, desarrollados por los arts. 39 a 53 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, constituye un régimen de beneficios fiscales, en el que ocupa un lugar destacado la aplicación de un tipo de gravamen especial en el Impuesto sobre Sociedades, del 4 por ciento, a la parte de la base imponible que corresponda a las operaciones que se realicen material y efectivamente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria [arts. 42.1 a) y 43 de la Ley 19/1994], dentro de los límites cuantitativos máximos de base imponible beneficiada previstos en el art. 44.6 de la Ley 19/1994.

Este régimen especial se aplica a determinadas entidades de nueva creación, inscritas en un registro especial, tras ser autorizadas por un organismo público adscrito al Ministerio de Hacienda, el Consorcio de la Zona Especial Canaria, que realizan determinadas actividades económicas, siempre y cuando cumplan los requisitos a los que la normativa condiciona su disfrute. En particular, estas entidades deben realizar en los dos primeros años desde su autorización una inversión mínima de determinada cuantía, distinta según la isla del archipiélago canario en la que desarrollen su actividad: 100.000 euros, en el caso de Gran Canaria y Tenerife; y, 50.000 euros, por lo que se refiere a las islas de El Hierro, Fuerteventura, La Gomera, Lanzarote y La Palma [art. 31.2 d) de la Ley 19/1994]. También se exige que estas entidades lleven a cabo la creación de un mínimo de puestos de trabajo dentro de los seis meses posteriores a su inscripción (diferente de igual modo en las distintas islas), debiendo ser mantenido como mínimo en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de disfrute de este régimen especial: en las islas de Gran Canaria y Tenerife, 5 empleos; y, en las islas de El Hierro, Fuerteventura, La Gomera, Lanzarote y La Palma, 3

empleos [art. 31.2 e) de la Ley 19/1994][1].

Sin embargo, puesto que las entidades de la Zona Especial Canaria realizan sus actividades económicas en las Islas Canarias [también se exige el domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 31.2 a) de la Ley 19/1994] y en el archipiélago canario existen otros beneficios fiscales en la imposición directa de las entidades realizadoras de actividades económicas en general (Reserva para Inversiones en Canarias, bonificación por la producción de bienes corporales y Deducción por Inversiones en Canarias, fundamentalmente), se ha planteado la cuestión relativa a si una entidad de la Zona Especial Canaria podría aplicar también estos beneficios fiscales, de forma adicional, por tanto, a los que son propios de su régimen especial.

Precisamente sobre la compatibilidad o no del régimen de la Zona Especial Canaria y la Deducción por Inversiones en Canarias se ha pronunciado recientemente el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede en Santa Cruz de Tenerife, ponente Dª María del Pilar Alonso Sotorrío), en su sentencia de 8 de marzo de 2016. Y puesto que se trata ésta de una problemática sobre la que los pronunciamientos administrativos y jurisdiccionales son muy escasos, hemos decidido centrar nuestra atención en la misma.

II. LOS HECHOS

Una entidad mercantil, con domicilio social en la isla de Tenerife, dedicada fundamentalmente a la fabricación de muebles, había quedado inscrita en el Registro Oficial de las Entidades de la Zona Especial Canaria

[1] Acerca del contenido de este régimen de la Zona Especial Canaria nos remitimos a nuestro trabajo SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., "Principales novedades en la regulación de la Zona Especial Canaria por el Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre", en MIRANDA CALDERÍN, S., DORTA VELÁZQUEZ, A. y DÉNIZ MAYOR, J.J. (Coord.), *La encrucijada del REF. Origen y actualidad de sus incentivos fiscales*, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Servicio de Publicaciones y Difusión Científica, Las Palmas de Gran Canaria, 2015, págs. 75 y ss, y a la amplia relación bibliográfica allí recogida.

el 28 de marzo de 2006 y se había constituido mediante escritura pública el 17 de abril de ese mismo año, que es cuando comienzan sus operaciones.

De acuerdo a las previsiones contenidas en la normativa específica de este régimen especial, para disfrutar de los beneficios fiscales en que éste consiste, y en particular, de la aplicación de un tipo de gravamen especial del 4 por ciento en el Impuesto sobre Sociedades, debía realizar inversiones por importe de 100.000 euros, en los dos primeros años desde su autorización como entidad de la Zona Espcial Canaria, así como también, dentro de los seis meses siguientes a su inscripción, crear un mínimo de cinco puestos de trabajo, debiendo igualmente mantener en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de disfrute de este régimen.

La entidad mercantil, a través de la adquisición en los años 2007 y 2008 de dos furgones, una carretilla y un vehículo, por un importe total de 108.121,55 euros, cumplió el requisito de la inversión mínima en el plazo de dos años desde la autorización de la entidad de la Zona Especial Canaria. Sin embargo, la sociedad no cumplió el requisito del mantenimiento del promedio anual de plantilla de cinco puestos de trabajo, aunque sólo en relación con el ejercicio 2007, puesto que en dicho año existían cuatro trabajadores contratados a jornada completa y un trabajador con un contrato a jornada parcial.

Tras el desarrollo de unas actuaciones inspectoras frente a dicha entidad en relación con los ejercicios 2007 y 2008 del Impuesto sobre Sociedades, se extendieron el 28 de noviembre de 2012 tres actas de inspección, dos en relación con el ejercicio 2007 y una respecto al ejercicio 2008. Se trataba concretamente de un acta de conformidad y otra de disconformidad, en relación con el ejercicio 2007, al haberse dado una conformidad parcial a la propuesta de regularización de la Inspección de los Tributos, y de un acta de disconformidad, respecto al ejercicio 2008.

La conformidad dada por la entidad inspeccionada afectaba a la regularización administrativa del ejercicio 2007 que le hacía tributar conforme a los tipos de gravamen generales del Impuesto sobre Sociedades y no al tipo de gravamen especial del 4 por ciento, como consecuencia del mencionado

incumplimiento del requisito del mantenimiento del promedio anual de puestos de trabajo. Por su parte, la disconformidad dada por la entidad inspeccionada a la propuesta de regularización, tanto en el ejercicio 2007 como en el ejercicio 2008, se refería básicamente a la propuesta inspectora de eliminar la aplicación de la Deducción para Inversiones en Canarias que contenía su autoliquidación en relación con los bienes de inversión que se habían utilizado también para cumplir las exigencias de inversión mínima de 100.000 euros del régimen fiscal especial de la Zona Especial Canaria. En opinión de la Inspección de los Tributos, los beneficios fiscales de la Zona Especial Canaria, de un lado, y el de la Deducción para Inversiones, de otro, eran totalmente incompatibles.

La entidad recurrente, al no estar de acuerdo con estas regularizaciones de la Administración Tributaria, interpone los correspondientes recursos de reposición que son desestimados. Y frente a la desestimación de estos recursos de reposición, se presentan reclamaciones económico-administrativas que, sin embargo, no son resueltas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en el plazo previsto para ello. Por este motivo, el recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Canarias que es resuelto en la sentencia objeto de nuestra atención, es interpuesto contra la desestimación presunta de tales reclamaciones económico-administrativas.

III. LA APLICACIÓN DEL BENEFICIO FISCAL DE LA DEDUCCIÓN PARA INVERSIONES EN CANARIAS EN EL EJERCICIO EN EL QUE NO SE APLICA EL RÉGIMEN DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA POR INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DEL MANTENIMIENTO DEL EMPLEO MÍNIMO

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en esta sentencia de 8 de marzo de 2016, tras exponer sintéticamente las principales alegaciones de las partes en el proceso contencioso-administrativo (FJ. 1º), a algunas de las cuales haremos referencia después, rechazar la alegación de inadmisibilidad de la Administración General del Estado (FJ 2º) y recoger el contenido básico de las actuaciones administrativas que desembocaron en las liquidaciones de los ejercicios 2007 y 2008 del Impuesto

sobre Sociedades (FFJJ. 3º y 4º), a las que ya hemos hecho mención con anterioridad, se enfrenta inicialmente a la adecuación o no a Derecho de la regularización administrativa del ejercicio 2007, de forma separada respecto a la que se llevó a cabo en relación con el ejercicio 2008. Se trata éste de un planteamiento correcto, puesto que las circunstancias concurrentes en uno y otro ejercicio eran distintas, por lo que las razones que podrían sustentar el rechazo por la Inspección de los Tributos a la aplicación que hizo la entidad en su autoliquidación de la Deducción por Inversiones en Canarias, en uno y otro ejercicio, podían no ser totalmente iguales.

En este sentido, dejando a un lado la inaplicación del tipo de gravamen especial del 4 por ciento correspondiente al régimen especial de la Zona Especial Canaria, que no era objeto de discusión, al haberse incumplido en el ejercicio 2007 el requisito del mantenimiento de empleo mínimo exigido por el art. 31.2 e) de la Ley 19/1994 (recuérdese que la entidad prestó su conformidad a la propuesta de regularización inspectora en relación con este aspecto), la Inspección de los Tributos rechazó también la aplicación por la entidad inspeccionada de la Deducción por Inversiones en Canarias. Esto tenía su fundamento, según parece desprenderse de los datos que aporta la sentencia, en la absoluta incompatibilidad que existiría del régimen de la Zona Especial Canaria y la Deducción por Inversiones en Canarias. En definitiva, según la opinión inspectora, si unos mismos bienes habían sido utilizados para cumplir el requisito del régimen de la Zona Especial Canaria de la inversión mínima, no podían emplearse para aplicar sobre ellos la Deducción para Inversiones en Canarias.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias no encuentra aquí problema alguno de compatibilidad entre el régimen especial de la Zona Especial Canaria y la Deducción por Inversiones en Canarias. Lo que se debería al dato incontestable de que en este ejercicio, en el que no se aplica el régimen especial de la Zona Especial Canaria y, por tanto, el tipo de gravamen especial del 4 por ciento en el Impuesto sobre Sociedades, debido al mencionado incumplimiento del requisito de mantenimiento de empleo mínimo, no existe una aplicación simultánea de dos beneficios fiscales distintos: el propio del régimen de la Zona Especial Canaria y la Deducción por Inversiones en Canarias. En

definitiva, con independencia del carácter duradero del régimen de la Zona Especial Canaria, que se extiende a una pluralidad de períodos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades, se trata de un régimen consistente, básicamente, por lo que se refiere a la imposición sobre la renta de las personas jurídicas, en un tipo de gravamen especial del 4 por ciento aplicable a la base imponible de un determinado ejercicio. Y si en un determinado ejercicio no se aplica dicho tipo de gravamen, debido al incumplimiento del requisito del mantenimiento del empleo mínimo, como ocurría en el supuesto enjuiciado en cuanto al ejercicio 2007, entonces no se estará realmente ante el régimen especial de la Zona Especial Canaria que podría generar, en su caso, una incompatibilidad con otro beneficio fiscal, en este caso, la Deducción por Inversiones en Canarias.

De ahí que no podamos estar más de acuerdo con la afirmación del tribunal canario cuando señalaba: "Por tanto al no aplicar dicho beneficio fiscal [el de las entidades de la Zona Especial Canaria] lo cierto es que, en relación al ejercicio del 2007, no se producirá la incompatibilidad estimada por la AEAT entre lo previsto en la ZEC y la deducción en inversiones en Canarias". "Procediendo, en dicho extremos –se concluye- estimar el recurso" (FJ. 4º).

Se trata ésta, por otra parte, de la misma idea que ha estado presente también en alguna otra ocasión para solucionar las dudas acerca de la compatibilidad del régimen especial de la Zona Especial Canaria con otros beneficios fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias como es el caso de la Reserva para Inversiones en Canarias. Así, para la Dirección General de Tributos, cuando una entidad de la Zona Especial Canaria tenga una parte de la base imponible sujeta al tipo especial de gravamen del 4 por ciento y otra parte de su base imponible se vea sometida a los tipos de gravamen generales del Impuesto sobre Sociedades, cabría aplicar a este último ámbito el beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias: "dado que la parte de base imponible de las entidades ZEC, sometida al tipo general de gravamen –afirma la Dirección General de Tributos-, derivaría de las operaciones realizadas materialmente fuera del ámbito geográfico de la ZEC, en el supuesto de que la misma procediese de establecimientos situados en Canarias, las rentas derivadas de dichas operaciones deberían recibir el mismo tratamiento fiscal que cualquier otra

renta obtenida por cualquier otra entidad que desarrolle su actividad empresarial dentro del ámbito geográfico de Canarias, por lo que la parte de base imponible de las entidades ZEC, sujeta al tipo de gravamen general que proceda de establecimientos situados en Canarias, podrá reducirse en los términos establecidos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, hasta el límite del 90% de la parte de beneficio obtenido en el periodo impositivo que se corresponda con dicha base imponible siempre que no sea objeto de distribución" (contestación a consulta vinculante V1736/2010, de 28 de julio de 2010).

Debe precisarse, de todos modos, que la existencia de una parte de base imponible en una entidad de la Zona Especial Canaria no sometida al tipo de gravamen especial del 4 por ciento en el Impuesto sobre Sociedades, sino al tipo de gravamen general, se debe normalmente a que existen ciertos límites cuantitativos de base imponible beneficiada, que en la actualidad están previstos en el art. 44.6 de la Ley 19/1994. Por lo tanto, es simplemente la obtención de una base imponible de mayor cuantía al límite cuantitativo aplicable a la entidad en el ejercicio correspondiente, lo que determina que al exceso de base imponible sobre tal límite se le aplicará el régimen general del Impuesto sobre Sociedades distinto al régimen especial de la Zona Especial Canaria y, por tanto, también los restantes beneficios fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en este caso, la Reserva para Inversiones en Canarias, de tratarse de beneficios procedentes de establecimientos situados en Canarias, y de cumplirse el resto de requisitos del art. 27 de la Ley 19/1994.

IV. LA APLICACIÓN DEL BENEFICIO FISCAL DE LA DEDUCCIÓN PARA INVERSIONES EN CANARIAS EN EL EJERCICIO EN EL QUE SE APLICA EL RÉGIMEN DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA: SU COMPATIBILIDAD

1. Planteamiento general de la problemática: la posible consideración de la Deducción por Inversiones en Canarias como ayuda *de minimis*

"En relación al ejercicio 2008 – señala con precisión el Tribunal Superior de Justicia de Canarias- la problemática es sustancialmente diferente, por una parte, si se cumplió por el obligado tributaria los requisitos exigidos y contemplados en el art. 31.3 de la Ley 19/1994 . Es decir tuvo un

promedio de cinco trabajadores y efectúo inversión de 100.000 €.

Dicha inversión –continúa el Tribunal- se plasmó en la adquisición de dos furgones por importe de 20.139,45 y 20.138,58 € respectivamente, una carretilla por 44.034 euros y Un vehículo usado, adquisición ésta que no se tiene en cuenta por no ser un activo nuevo.

El total de lo adquirido entre el año 2007 y 2008 ascendería a 108.121,55 euros.

De manera que en relación al ejercicio 2008 es donde se centra el debate de la compatibilidad o no de la ZEC con la DIC y la consideración de éstas última como ayudas mínimis" (FJ. 5º).

Efectivamente, la principal problemática acerca de la compatibilidad o no entre el régimen especial de la Zona Especial Canaria y la Deducción por Inversiones en Canarias, se plantea –como señala con acierto el tribunal canario- cuando en el mismo ejercicio del Impuesto sobre Sociedades se cuestiona la aplicación simultánea o no del tipo de gravamen especial del 4 por ciento derivado del régimen de la Zona Especial Canaria y la Deducción para Inversiones en Canarias. Ello en relación con unos mismos bienes que constituyen objeto de inversión por la entidad, cuando pretenden ser empleados tanto para entender cumplido el requisito del régimen de la Zona Especial Canaria de la inversión mínima como para aplicar la Deducción por Inversiones en Canarias.

Y el propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias hace referencia a que en el marco de esta problemática es donde se cuestiona también la posible consideración de la Deducción por Inversiones en Canarias como ayuda de mínimis, lo que constituye algo que ha sido puesto de relieve por el profesor NÚÑEZ PÉREZ en las páginas de esta revista *Hacienda Canaria* como argumento determinante de la compatibilidad de este beneficio fiscal con los beneficios fiscales de la Zona Especial Canaria.

"A la hora de fundamentar en términos jurídicos nuestro razonamiento –afirmaba el Catedrático de la Universidad de La Laguna-, el presupuesto de partida no puede ser otro que el contenido de 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, sobre

la Ayuda de Estado nº N 144/A/96 sobre el Régimen de ayudas regionales a la inversión y el funcionamiento contenidos en la Ley 19/1994, de 6 de julio de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Es en esta Decisión 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 (subrayado en el original) en los artículos 25, 26 y 27 de la citada Ley.

Con relación a la "deducción por inversiones" en Canarias –se añadía-, esta Decisión de la Comisión Europea 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 la disposición transitoria cuarta (régimen de deducción por inversiones en Canarias) de la Ley 19/1994,* ***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****)* [negrita en el original]*".*

Es decir –continuaba el profesor NÚÑEZ PÉREZ-, que en el libre ejercicio de sus competencias, el Estado español, en estricto cumplimiento de la normativa comunitaria, optaba por calificar al incentivo fiscal denominado "deducción por inversiones en Canarias" como ayuda *de minimis*, derivándose a partir de aquí las consecuencias jurídicas pertinentes previstas por la propia legislación comunitaria, entre las que aquí cabe destacar dos fundamentales: la no exigencia de notificación previa de este tipo de ayudas a la Comisión y su consideración automática como ayudas compatibles con el mercado único no incursas en la "prohibición" establecida por el artículo 107.1 del TFUE [Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea] al no suponer las mismas un falseamiento o amenaza de falseamiento de libre competencia ni afectar de manera apreciable a los intercambios comerciales entre los Estados miembros"[2].

[2] NÚÑEZ PÉREZ, "La deducción por inversiones en Canarias y las entidades ZEC: una cuestión entre el Derecho Comunitario y el Derecho

Esta calificación de la Deducción por Inversiones como ayuda *de minimis* que en realidad no fue objeto de autorización por la Comisión Europea en aquella decisión de 16 de diciembre de 1997, es lo que haría que a ella no se referiría la previsión expresa incluida en la posterior Decisión de la Comisión Europea de 4 de febrero de 2000 que autorizó el régimen de la Zona Especial Canaria acerca de que "Por lo que se refiere a la acumulación con otras ayudas fiscales, la Comisión tiene en cuenta que las ayudas de la ZEC no son acumulables con las ayudas fiscales previstas por el REF (Régimen económico y fiscal) de las Islas Canarias que aquélla aprobó por carta con fecha de 23 de enero de 1998 (SG (98) D/669".

"Es decir –señalaba el profesor NÚÑEZ PÉREZ- que según lo señalado por la propia Comisión Europea, la autorización que la misma expide no abarca en caso alguno a la "deducción por inversiones", puesto que este incentivo fiscal se configura como una ayuda *de minimis* y, por tanto, es totalmente compatible con el artículo 107.1 TFUE. En consecuencia, formando parte actualmente la "deducción por inversiones" del REFC [Régimen Económico y Fiscal de Canarias], ello no ha supuesto en ningún momento que la misma haya tenido que ser autorizada por la Comisión Europea, puesto que su calificación normativa es la de ser una ayuda *de minimis* admitida por el Derecho Comunitario que no precisa siquiera ser notificada a la Comisión. Del hecho de que en Canarias subsista en la actualidad la "deducción por inversiones", no cabe inferir por tanto (…) que dicha medida forme parte del REFC a efectos de su preceptiva autorización por parte de la Comisión Europea, y mucho menos, que la misma resulte incompatible o no acumulable con los incentivos fiscales previstos para la ZEC"[3].

"En segundo lugar –se añade también-, con ocasión de la renovación en el año 2006 por parte de la Comisión de los incentivos fiscales de la ZEC, se establecerá de manera expresa que el régimen de ayudas de la ZEC "*contempla la posibilidad de acumular las ayudas de funcionamiento con ayudas de otras fuentes o en diferentes formas, a condición de que no se*

español", en *Hacienda Canaria*", núm. 38, 2013, págs. 363-364.

[3] NÚÑEZ PÉREZ, "La deducción por inversiones en Canarias y las entidades ZEC…", pág. 369.

produzca una sobrecompensación de los costes adicionales establecidos en el régimen". Es decir, que si cabe la posibilidad de simultanear los incentivos de la ZEC "*con ayudas de otras fuentes o en diferentes formas*", con mayor razón cabrá la posibilidad de simultanear una ayuda *de minimis* como resulta ser la "deducción por inversiones" en Canarias, con los incentivos propios de la ZEC"[4].

2. La compatibilidad del régimen de la Zona Especial Canaria y la Deducción por Inversiones en Canarias cuando sea una ayuda a la inversión

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sin embargo, deja a un lado la posibilidad de que la Deducción para Inversiones en Canarias sea una ayuda *de minimis*. Simplemente se limita a señalar a este respecto que la "calificación como ayuda mínimis de la DIC haría que a ella no quedaran sujetas a la previa obligación de notificar a las Comisión sobre su existencia e importe al estimar que no afecta los intercambios comerciales entre estados miembros al no falsear ni amenazar con falsear la competencia (…)".

Por el contrario, el tribunal canario pone de relieve que frente a los beneficios fiscales de la Zona Especial Canaria que constituyen "una ayuda al funcionamiento", "en relación a la DIC, no existe pronunciamiento claro en relación a a su naturaleza y por tanto habrá que examinar caso por caso si las inversiones efectuadas son ayudas a la inversión o ayudas al funcionamiento, partiendo de que si será compatible si se tratara de ayudas a la inversión y creación de empleo y no si se trata de ayudas al funcionamiento ex artículo 42 de la Ley 19/94 sin que quepa, como se examinará a continuación calificar la DIC a priori como ayuda al funcionamiento o a la inversión" (FJ. 5º).

Sin poder realizarse aquí una valoración al respecto, debe destacarse que éste es precisamente el parámetro de decisión del Tribunal Superior de Justicia de Canarias: la Deducción por Inversiones en Canarias puede ser una ayuda al funcionamiento o una ayuda a la inversión, admitiéndose su compatibilidad con los beneficios fiscales de la Zona Especial Canaria cuando fuera una ayuda a la inversión[5].

[4] NÚÑEZ PÉREZ, "La deducción por inversiones en Canarias y las entidades ZEC…", págs. 369-370.

[5] Distinto es el planteamiento a la hora de determinar la compatibilidad o no de los beneficios de la Zona Especial Canaria y la bonificación a las empresas productoras de bienes corporales del art. 26 de

Lo que basa el tribunal canario en el art. 42.2 de la Ley 19/1994, al establecer que "los beneficios fiscales de la ZEC se podrán simultanear con otras ayudas a la inversión y a la creación de empleo dentro de los límites y con las condiciones establecidas en la normativa comunitaria" que constituyó una concreción en el Derecho interno de lo que había previsto la Decisión de la Comisión de 20 de diciembre del 2006 que autoriza la prórroga del régimen ZEC, cuando "permitía que las ayudas concedida con arreglo al régimen (incentivos ZEC) puedan acumularse a las ayudas a la inversión y a la creación de empleo dentro de los límites establecidos nen las DAR, por tanto se contempla la posibilidad e acumular las ayudas de funcionamiento con ayudas de otras fuentes o en diferentes formas siempre que no se produzca una sobrecompensación".

A ello hace referencia más adelante, aplicándolo al caso concreto en el que según el Tribunal Superior de Justicia de Canarias se estaba en presencia de una ayuda a la inversión y, por lo tanto, totalmente compatible con las ayudas al funcionamiento del régimen especial de la Zona Especial Canaria.

"Por tanto –señalaba el tribunal- la DIC podrá tener la consideración de ayuda a la inversión o al funcionamiento teniendo en cuenta su concreta aplicacion.

Ello nos lleva, tal como se señaló en el fundamento de derecho anterior, y es corroborado por las recientes modificaciones legislativas, a estimar que la DIC no puede ser clasificada, ab initio, como ayuda a la inversión o al funcionamiento sino que deberá atenderse a cada actuacion concreta.

Así en el presente recurso en el que lo adquirido son furgones y una carretilla, dichas adquisiciones deben tener la consideración de activos materiales a los efectos del Reglamento 1628/2006 de la Comisión, en concreto cuando el art. 2,1 letra c) considera inversión inicial aquella inversión en

la Ley 19/1994 en la contestación a consulta de 30 de septiembre de 2014 (V2554/2014). En ella se concluye la compatibilidad entre ambos beneficios fiscales considerando la bonificación como una ayuda al funcionamiento que sería compatible de acuerdo a las previsiones de la autorización del régimen de la Zona Especial Canaria del año 2006, frente a lo que se decidió por la Comisión Europea en la decisión anterior de este régimen en el año 2000.

activos materiales e inmateriales para la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en nuevos productos adicionales o un cambio fundamental en el proceso de producción global de un establecimiento existente, o ii) la adquisición de activos fijos vinculados directamente a un establecimiento, cuando este establecimiento haya cerrado o lo hubiera hecho de no haber sido adquirido, y los activos son adquiridos por un inversor independiente. Añadiendo en su letra e) que tienen la consideración de activos materiales los correspondientes a ..."instalaciones/maquinaria"" (FJ. 6º).

"Lo anteriormente señalado – concluye finalmente el tribunal- determina la estimación del recurso, anulación de la resolución impugnada y de los actos administrativos por ella confirmados.

Sin que sea preciso en el presente recurso el planteamiento de cuestión prejudicial alguna no ser necesario para la resolución del presente recurso" (FJ. 7º).

Se evitan así por parte del Tribunal Superior de Justicia de Canarias las trascendentes consecuencias que podría traer consigo la calificación de la Deducción por Inversiones en Canarias como ayuda *de minimis* más allá del caso concreto objeto de enjuiciamiento y de la estricta cuestión de su compatibilidad o no con los beneficios fiscales de la Zona Especial Canaria. Algunas de estas consecuencias fueron puestas de relieve por la propia Comisión Europea en la contestación a una denuncia presentada por la Asociación Canaria para Defensa de los Derechos de los Contribuyentes, en la que se hacía constar que "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" [6].

[6] Véase NÚÑEZ PÉREZ, G., "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", en *Hacienda Canaria*, núm. 42, 2015, pág. 91, donde se pone de relieve que la denuncia fue dada por cerrada por falta de legitimación de la asociación que la presentó.

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su sentencia de 8 de marzo de 2016, se enfrenta a la cuestión relativa a la compatibilidad o no entre el régimen especial de la Zona Especial Canaria y la Deducción para Inversiones en Canarias, en lo relativo a las consecuencias tributarias de la inversión por parte de la entidad en determinados bienes. Y la respuesta dada por el tribunal canario a esta cuestión es doble:

- cuando se trata de un ejercicio en el que no se aplica el tipo de gravamen especial del 4 por ciento en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades de la Zona Especial Canaria, al haberse incumplido en el mismo el requisito del mantenimiento del empleo mínimo, es perfectamente aplicable la Deducción por Inversiones en Canarias en relación con estos bienes, a pesar de que sean los mismos bienes que se utilizan por la entidad para cumplir el requisito de este régimen especial relativo a la inversión mínima;

- cuando en el ejercicio se aplica el tipo de gravamen especial del 4 por ciento del Impuesto sobre Sociedades propio de las entidades de la Zona Especial Canaria, al cumplirse todos los requisitos a los que está condicionado la aplicación de este régimen especial, la admisibilidad de la simultánea aplicación de la Deducción por Inversiones en Canarias en relación con los bienes con los que se cumple el requisito de inversión mínima dependerá de si este incentivo fiscal se considera como ayuda al funcionamiento o ayuda a la inversión; sólo si se trata de una ayuda a la inversión, en opinión del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, será compatible con el régimen especial de la Zona Especial Canaria, que es lo que ocurrió en el supuesto enjuiciado.

Por tanto, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia deja a un lado la eventual consideración de la Deducción por Inversiones en Canarias como ayuda *de minimis*. Se evitan así por parte del tribunal canario las trascendentes consecuencias que podría traer consigo la calificación de la Deducción por Inversiones en Canarias como ayuda *de minimis* más allá del caso concreto objeto de enjuiciamiento y de la estricta cuestión de su

compatibilidad o no con los beneficios fiscales de la Zona Especial Canaria.