LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN TERRITORIOS DE ÁFRICA OCCIDENTAL

JUAN MIGUEL HUERTA SOLER

Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

I. Introducción.
II. Normativa aplicable.
2.1 Normativa estatal
2.2 Influencia de la normativa de ayudas de Estado
III. Finalidad.
IV. Sujetos con derechos a la deducción. Requisitos en origen.
4.1. Impuestos a los que resulta de aplicación
4.2. Domicilio fiscal en Canarias
4.3. Pequeña y mediana empresa
4.4. Creación y mantenimiento de empleo en Canarias
4.5. Actividad económica en Canarias
V. Países en los que hay que invertir.
VI. Inversiones que dan derecho a la deducción.
VII. Importe de la deducción.
VIII. Aplicación de la deducción.
IX. Obligación de información.
X. Acreditación y comprobación.
XI. Obligaciones de mantenimiento.

Este documento es una actualización y revisión del trabajo publicado por el mismo autor en el nº 21/2017 de Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales (Colaboración 11/2017)

I. INTRODUCCIÓN

Con la finalidad de promover las islas Canarias como plataforma para inversiones en África Occidental, la reforma del Régimen Económico-Fiscal de Canarias introdujo a partir del 1 de enero de 2015 un incentivo fiscal a la internacionalización de la empresa canaria consistente en una deducción en cuota de los impuestos directos del 10% o del 15%, según los casos, sobre el importe de las inversiones realizadas en algunos países de esta zona.

Los países de África Occidental que se ven privilegiados con este incentivo son Marruecos, Cabo Verde, Senegal, Mauritania, Guinea Bissau y Gabón, dándose la circunstancia de que alguno de ellos no tiene suscrito con España Convenio para evitar la doble imposición ni acuerdo de intercambio de información tributaria.

El incentivo fiscal se configura en el artículo 26 bis de la Ley 19/1994 con la exigencia de requisitos que afectan tanto a la propia empresa canaria inversora como a las inversiones efectuadas en los territorios de África Occidental mencionados.

Por otra parte, este incentivo fiscal se identifica como constitutivo de ayuda de Estado de lo que se deduce que su disfrute sólo será conforme con el ordenamiento comunitario en la medida que respete la normativa específica de ayudas de estado. A diferencia de otros incentivos fiscales del Régimen Económico-Fiscal de Canarias, éste no se enmarca dentro de las ayudas de Estado regionales sino de las ayudas a la pequeña y mediana empresa, por lo que en realidad se trata de un incentivo fiscal a la internacionalización de la pequeña y mediana empresa canaria, para que la normativa comunitaria específica prevé determinadas condiciones y limitaciones.

El presente documento nace con la pretensión de llevar a cabo un estudio integral de este incentivo fiscal, de todos sus requisitos y circunstancias, desde una perspectiva estricta del Derecho Tributario, dejando al margen, en lo posible, cualesquiera otras perspectivas de índole política, económica o social. Como hasta la fecha no se tiene noticia de desarrollo doctrinal o jurisprudencial en torno a este incentivo, el estudio se efectuará necesariamente de forma exclusiva a la luz de la normativa aplicable, pero procurando mencionar de forma anticipada algunos de los

problemas o circunstancias especiales que pueden derivarse en la aplicación de la misma.

II. NORMATIVA APLICABLE

2.1. Normativa estatal

La deducción por inversiones en territorios de África Occidental se regula en el **artículo 27 bis de la Ley 19/1994**, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, (en adelante, artículo 27 bis) conjuntamente con otra deducción por gastos de propaganda y publicidad, que no es objeto de análisis en el presente trabajo. Este precepto establece lo siguiente:

> "Artículo 27 bis. Deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad.
>
> 1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea igual o inferior a 10 millones de euros y con una plantilla media en dicho período inferior a 50 personas, tendrán derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:
>
> a) El 15 por ciento de las inversiones que efectivamente se realicen en la constitución de filiales o establecimientos permanentes en el Reino de Marruecos, en la República Islámica de Mauritania, en la República de Senegal, en la República de Gambia, en la República de Guinea Bissau y en la República de Cabo Verde, siempre que estas entidades realicen actividades económicas en dichos territorios en el plazo de 1 año desde el momento de la inversión. La aplicación de la deducción requerirá:
>
> – que la entidad por sí sola o conjuntamente con otras entidades con domicilio fiscal en Canarias ostente un porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la filial de, al menos, el 50 por ciento, y
>
> – que la inversión en dicha entidad participada o establecimiento permanente se mantenga durante un plazo de, al menos, 3 años.
>
> b) El 15 por ciento del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y

manifestaciones análogas incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

Dichas deducciones serán del 10 por ciento cuando, no concurriendo los requisitos previstos en el primer párrafo de este apartado 1, el referido importe neto de la cifra de negocios no exceda de 50 millones de euros y la mencionada plantilla media sea inferior a 250.

2. En el supuesto de entidades que formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios y la plantilla media se referirán al conjunto de entidades pertenecientes al mismo grupo.

Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. La deducción prevista en la letra a) del apartado 1 de este artículo se aplicará en el período impositivo en que la entidad participada o el establecimiento permanente inicien la actividad económica, y estará condicionada a un incremento de la plantilla media en Canarias del contribuyente en ese período impositivo respecto de la plantilla media existente en el período impositivo anterior y al mantenimiento de dicho incremento durante un plazo de 3 años.

Esta deducción estará sometida a los límites establecidos en el apartado 1 del artículo 39 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

4. La deducción prevista en este artículo, con los límites y condiciones señaladas en el mismo, resultará igualmente de aplicación a personas físicas que realicen actividades económicas en Canarias."

Tanto la deducción por inversiones en África Occidental como la deducción por gastos de propaganda y publicidad han sido incorporadas por el **Real Decreto-Ley 15/2014,** de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico-Fiscal

de Canarias, con efectos desde el 1 de enero de 2015, fecha de entrada en vigor del citado Real Decreto-Ley[1].

La Ley 19/1994 se configura como la norma principal del Régimen Económico-Fiscal de Canarias en lo que se refiere a la imposición directa, y viene regulando tradicionalmente incentivos fiscales referidos a inversiones realizadas en territorio canario (como la Reserva para Inversiones en Canarias o la Zona Especial Canaria), por lo que resulta completamente novedosa la creación de un incentivo fiscal por inversiones realizadas en el extranjero, si bien manteniendo en este caso la necesaria conexión con las islas Canarias a través de la exigencia en este lugar tanto de la residencia del inversor como la vinculación de creación y mantenimiento de empleo[2].

La circunstancia de que este incentivo fiscal surja en el ordenamiento jurídico a través del mandato de un Decreto-Ley podría dar lugar a un estudio más detallado sobre su adecuación o no al artículo 86.1 de la Constitución Española, estudio que excede la ambición del presente trabajo. Aunque el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la adecuación constitucional de normas tributarias dictadas a través de Decreto Ley[3], no ha sido

[1] Disposición Final 4ª del propio Real Decreto-Ley 15/2014.

[2] Al tratarse de un incentivo fiscal del Régimen Económico-Fiscal de Canarias, de conformidad con la Disposición Adicional 3ª de la Constitución española y el artículo 46.3 del Estatuto de Autonomía de Canarias, debía tenerse en cuenta la especialidad de que la norma estatal fuera objeto de informe previo favorable del Parlamento de Canarias. Sin embargo, en este caso, de forma excepcional, el informe favorable fue emitido con posterioridad a la aprobación del Real-Decreto Ley y a su publicación en el Boletín Oficial del Estado. Efectivamente, aunque la aprobación del texto es de fecha 19 de diciembre de 2014 y la publicación en el Boletín Oficial del Estado de fecha 22 de diciembre de 2014, el Informe favorable del Parlamento de Canarias se efectuó en sesión de fecha 22 de diciembre de 2014. En el mismo informe, que se aprobó por unanimidad, constan expresamente como razones de urgencia para instrumentar la reforma a través de un Decreto-Ley el retraso producido para garantizar la compatibilidad con la normativa comunitaria y de la exigencia de su entrada en vigor el próximo 1 de enero.

[3] Aunque algún sector doctrinal ha considerado en el pasado que la introducción de un incentivo fiscal nuevo a través de un Decreto-Ley podría resultar en todo caso contraria al artículo 86.1 de la Constitución, la postura actual del Tribunal Constitucional al respecto viene a ser la siguiente: el decreto-ley "no podrá alterar ni el régimen general ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo», vulnerando, por tanto, el artículo 86 CE "cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario". Así, parece que únicamente está impidiendo aquellas intervenciones o innovaciones normativas que afecten, no de cualquier manera, sino de forma relevante o sustancial, al deber constitucional de «todos» de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por esta razón, es preciso tener en cuenta, en cada caso, "en qué tributo concreto incide el decreto-ley –

frecuente que ello se haya producido en el caso de normas favorables para el contribuyente (como las que establecen incentivos fiscales). Sin embargo, tampoco puede perderse de vista que aunque se trate de una norma favorable a los contribuyentes que puedan aplicarla, puede resultar perjudicial para las empresas competidoras que no pueden disfrutar del incentivo fiscal, circunstancia que está íntimamente relacionada precisamente con su configuración como ayuda de Estado.

2.2. Influencia de la normativa de ayudas de Estado

La circunstancia de que este incentivo constituya una ayuda de estado (como en general casi todos los del Régimen Económico-Fiscal de Canarias) exige que se tenga en cuenta para su análisis las normas comunitarias reguladoras de las ayudas de Estado.

Como se cita en la propia exposición de motivos del Real Decreto Ley 15/2014, "se ha producido una nueva orientación adoptada por las autoridades comunitarias en materia de ayudas de Estado que ha supuesto un cambio sustancial, abandonándose el sistema de notificación y posterior autorización y sustituyéndolo por un mecanismo de adecuación global de los incentivos del Régimen Económico-Fiscal de Canarias con el Reglamento (UE) Nº 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado".

En la misma exposición de motivos del Real Decreto-Ley se añade que "el mencionado Reglamento se configura como la norma cuya observancia deviene esencial a la hora de establecer la nueva regulación", como no podría ocurrir de otra manera en tanto que se trata de un Reglamento Comunitario, de aplicación directa en el ordenamiento español.

En definitiva, junto al artículo 27 bis, norma que configura el contorno y los requisitos del incentivo fiscal, debe considerarse igualmente como norma relevante

constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa– y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9; STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6).

al efecto el **Reglamento (UE) Nº 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014**[4]**,** más conocido Reglamento General de Exención por categorías, en adelante Reglamento UE, en lo que pueda afectar a este incentivo fiscal al regular la ayuda de Estado específica en el que este incentivo descansa (la ayuda a la pequeña y mediana empresa).

Por otro lado, el desarrollo reglamentario de la Ley 19/1994, que se contiene en el **Real Decreto 1758/2007**, de 28 de diciembre, (en adelante Reglamento de Desarrollo de la ley 19/1994), que también ha sido objeto de modificación tras la reforma legal por el Real Decreto 1022/2015, de 13 de noviembre, contempla diversas cuestiones relativas a la situación de esta deducción como ayuda de estado que también habrán de tenerse en cuenta.

En particular, como se deduce del artículo 36.3 del citado Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, la deducción por inversiones en África Occidental tiene la consideración, en el contexto del Reglamento UE, de **"Ayuda a la PYME",** por lo que, tal y como resulta del artículo 3 del propio Reglamento UE, para que pueda considerarse como una ayuda compatible con el mercado interior de acuerdo con el artículo 107 del Tratado y quede exenta de la obligación de notificación establecida en el artículo 108.3 del Tratado, la ayuda tiene que cumplir con todas las condiciones establecidas en el Capítulo I (disposición comunes) del Reglamento comunitario, así como las condiciones específicas aplicables a la categoría pertinente del Capítulo III del Reglamento comunitario (en este caso la sección segunda de ayudas a las PYME).

Esta circunstancia obliga a considerar para el estudio de cada requisito o circunstancia del incentivo fiscal de la deducción por inversiones en África Occidental no sólo lo contemplado por la norma interna (el artículo 27 bis), norma que deberá cumplirse en todo caso para disfrutar del incentivo, sino también lo recogido en el Reglamento UE respecto de las ayudas de estado a las PYMES, puesto que en el caso de que se vulnerara este último, aun sin haberse contravenido la norma interna, ello podría suponer que la ayuda de Estado en que consiste el incentivo fiscal pudiera ser considerada como contraria al ordenamiento comunitario.

[4] DOCE 26-06-2014

En el presente trabajo se van a poner de manifiesto algunas situaciones en que la regulación del artículo 27 bis y el Reglamento UE no coinciden en todos sus términos. A mi juicio, en conclusión, el contribuyente debería cumplir con ambas normas.

III. FINALIDAD

La Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 15/2014 menciona expresamente que con la introducción de esta deducción "se persigue incrementar las inversiones en Canarias dirigidas a facilitar y promover la utilización del Archipiélago como plataforma privilegiada para la realización de inversiones en países del África Occidental".

Por otra parte, a mi juicio, dado que se trata de una ayuda de Estado a la PYME, también parece conveniente acudir, en caso de interpretación finalista del incentivo, a los fines propios de estas específicas ayudas de Estado, sobre todo en el caso de que se pretenda su aplicación por contribuyentes que no puedan considerarse como pequeñas y medianas empresas.

IV. SUJETOS CON DERECHO A LA DEDUCCIÓN. REQUISITOS EN ORIGEN

Con carácter previo al análisis de los requisitos exigidos a las inversiones o los países en que se deben realizar, es necesario verificar quiénes son los sujetos con derecho a disfrutar de la deducción (lo que exige conocer cuáles son los impuestos a los que resulta de aplicación) y seguidamente deben analizarse los requisitos que se exigen al propio sujeto inversor que son los siguientes: contar con domicilio fiscal en Canarias, tratarse de una pequeña y mediana empresa y crear y mantener empleo en Canarias. Aunque no se menciona expresamente en el artículo 27 bis, en mi opinión debe igualmente exigirse al sujeto inversor la realización de una actividad económica.

4.1. Impuestos a los que resulta de aplicación

El artículo 27 bis se refiere expresamente en su apartado 1 a las "entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades", por lo que se trata de un incentivo fiscal (deducción en cuota) propio del **Impuesto sobre Sociedades**.

Por otro lado, el artículo 27 bis.4 establece lo siguiente:

> "4. La deducción prevista en este artículo, con los límites y condiciones señaladas en el mismo, resultará igualmente de aplicación a personas físicas que realicen actividades económicas en Canarias"

En consecuencia, esta extensión a las personas físicas "que realicen actividades económicas en Canarias", tiene efecto en el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, aunque sólo en el caso de los contribuyentes que perciban rendimientos de actividad económica. A diferencia de otros incentivos fiscales[5] no se exige en estos casos que se determine el rendimiento de actividad necesariamente en régimen de estimación directa, por lo que de la interpretación literal del precepto podría derivarse que pudieran aplicarlo incluso los contribuyentes en régimen de estimación objetiva.

No existe ninguna referencia en la norma en relación con los contribuyentes del **Impuesto sobre la Renta de No Residentes**.

En lo que se refiere a los **no residentes sin establecimiento permanente**, dada la estructura de su forma de sujeción podría pensarse que esta deducción resulta totalmente ajena a este tributo[6], aunque dada la redacción del artículo 27.bis.4 una interpretación literal podría amparar a las personas físicas no residentes que obtuvieran rendimientos de actividad económica realizados en Canarias sin establecimiento permanente, aunque no a las entidades no residentes, lo que resultaría poco razonable[7]. Dado que, como más adelante se verá, se exige como requisito contar con un domicilio fiscal en Canarias, a pesar de que el artículo 11 TRLIRNR establece que en estos casos el domicilio fiscal en España de los no residentes es el del representante o del represente solidario, y el mismo puede estar en Canarias, no parece que tenga mucho sentido permitir la

[5] Como la Reserva para Inversiones en Canarias (art. 27.15 de la Ley 19/1994)

[6] Puesto que al artículo 26 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIRNR) sólo permite la deducción por donativos.

[7] En la práctica la mayor parte de los rendimientos de actividad económica sin establecimiento permanente estarán además exentos por Convenio de Doble Imposición (artículo 7) por lo que esta cuestión sólo podría ser relevante para residentes en países sin Convenio de Doble Imposición suscrito con España o en los casos de rentas no exentas en los Convenios (excepcionales).

aplicación a estos contribuyentes y no a contribuyentes domiciliados en la Península y Baleares y con establecimiento en Canarias (pero sin domicilio fiscal en Canarias), que parece claro que no pueden aplicarlo.

Tampoco resulta satisfactoria la situación de los **no residentes con establecimiento permanente**. Atendiendo a la norma interna, una interpretación literal del art. 27.bis.1 podría llevar a impedir el disfrute de la deducción a las entidades no residentes que contaran con un establecimiento permanente en Canarias puesto que no se trata de "entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades", aunque la redacción del artículo 27.bis.4 sí podría amparar a las personas físicas no residentes que actuaran a través de un establecimiento permanente en Canarias, pero no a las entidades, lo que vuelve a parecer poco razonable. Por otro lado, el artículo 19.4 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en este punto recoge para estos contribuyentes la posibilidad de aplicar las deducciones y bonificaciones reguladas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando resulta que precisamente esta deducción no se contiene en la Ley del Impuesto sobre Sociedades sino en una norma específica del Régimen Económico-Fiscal de Canarias. Dado que, como más adelante se verá, se exige como requisito contar con un domicilio fiscal en Canarias, a pesar de que el artículo 11 TRLIRNR establece para estos casos una regla para determinar el domicilio fiscal en España de los no residentes idéntica a la del Impuesto sobre Sociedades (en el que el domicilio fiscal será habitualmente el del establecimiento permanente), y el, mismo puede estar en Canarias, no parece que tenga mucho sentido permitir la aplicación de este incentivo a estos contribuyentes y no a los contribuyentes domiciliados en la Península y Baleares y con establecimiento en Canarias (pero no domicilio fiscal en Canarias), que parece claro que no pueden aplicarlo.

4.2. Domicio fiscal en Canarias

El artículo 27.bis 1 establece claramente el requisito de que el sujeto que vaya a aplicar la deducción tenga su domicilio fiscal en Canarias.

Dado que los incentivos fiscales relacionados con la domiciliación en un territorio en la práctica propician planificaciones fiscales de domiciliación de entidades, es conveniente recordar que el domicilio fiscal atiende a lugar en el que

efectivamente está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y si con ello no puede determinarse, donde radique el mayor valor del inmovilizado[8].

Estos mismos criterios son los que establece el artículo 48.2 b) LGT para "las personas jurídicas". Sin embargo para las personas físicas, el artículo 48.2.a) LGT establece lo siguiente:

> "a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas."

Es decir que en el caso de personas físicas que realicen actividad económica (que son las únicas que pueden aplicar esta deducción como se ha visto anteriormente por lo previsto en el artículo 27 bis.4), podrían plantearse problemas en relación con el cumplimiento de este requisito si uno de los dos lugares mencionados (el lugar de residencia habitual o el lugar de dirección de la actividad) no estuviera situado en Canarias pero el otro sí lo estuviera.

Lo que la redacción del art. 27 bis.1 sí parece excluir es que entidades con domicilio fiscal en Península, Baleares, Ceuta o Melilla y que tengan un establecimiento permanente en Canarias puedan disfrutar de esta deducción, a diferencia de otros incentivos del REF, como la Reserva para Inversiones en

[8] Así, el artículo 18.2 LIS establece:

> "2. El domicilio fiscal de los contribuyentes residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.
>
> En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado."

Canarias o la deducción por inversiones en Canarias, que sí permiten su disfrute en estas circunstancias[9].

Como ya se anticipó en el apartado anterior, el requisito de que el domicilio fiscal esté situado en Canarias puede tener relevancia para considerar si los contribuyentes no residentes (con establecimiento permanente en Canarias o con actividad económica en Canarias sin establecimiento permanente) pueden disfrutar de esta deducción. Si no es posible aplicar esta deducción para las entidades domiciliadas en otros lugares de España fuera de Canarias pero con establecimiento permanente en Canarias, podría resultar razonable y no tan discriminatorio como a primera vista parecería, que tampoco fuera posible para entidades no residentes en España que contaran con establecimiento permanente en Canarias o con actividad económica en Canarias.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que al menos en el caso de contribuyentes no residentes en España pero residentes en un Estado miembro de la Unión Europea no permitirles el acceso a esta deducción por no tener el domicilio fiscal en Canarias (España) podría ser contrario al artículo 1.5 del Reglamento UE[10] en la medida que obligaría al contribuyente a tener su sede en España (en este caso en particular en Canarias) para poder disfrutar del incentivo fiscal, lo que podría poner en cuestión la aplicación de este requisito.

Por otro lado, en la práctica, la exigencia de este requisito en los términos indicados, además de otros que se verán, podrían propiciar no sólo el cambio de domicilio de entidades sino también operaciones de constitución o adquisición de sociedades con domicilio en Canarias.

4.3. Pequeña y mediana empresa

[9] Artículo 27.1 de la Ley 19/1994 (Reserva para Inversiones en Canarias) y artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio (Deducción por Inversiones en Canarias)

[10] Art. 1.5 RGEC:

> "El presente Reglamento no se aplicará a las ayudas estatales que entrañen, por sí mismas, por las condiciones inherentes a ellas …, una infracción indisociable del Derecho de la Unión, en particular: a) las medidas de ayuda cuya concesión esté supeditada a la obligación de que el beneficiario tenga su sede en el Estado miembro pertinente o de que esté establecido predominantemente en ese Estado miembro; sin embargo, se autoriza el requisito de disponer de un establecimiento o de una sucursal en el Estado miembro que concede las ayudas en el momento en que se hagan efectivas…;"

Al considerarse este incentivo enmarcado dentro de las ayudas de estado a la PYME, la deducción está planteada únicamente para las pequeñas y medianas empresas, entendido este término de acuerdo con la definición específica de las normas de la Unión Europea.

La definición de lo que es un PYME a los efectos del Reglamento UE se encuentra de forma genérica en el artículo 2.2 del mismo, como "empresas que cumplan los requisitos establecidos en el Anexo I" del Reglamento, por lo que en realidad es el Anexo I del Reglamento UE el que establece los requisitos necesarios para que una empresa pueda considerarse PYME a estos efectos.

En sintonía con el artículo 2 del Anexo I del Reglamento UE, el artículo 27.bis.1 establece condiciones para el sujeto inversor referidas a la cifra de negocios y a la plantilla media, en ambos casos considerando el período impositivo inmediato anterior, debiendo cumplirse las dos (como se deduce de la conjunción copulativa "y"):

- Pequeña empresa (deducción del 15%)
    - Importe neto de cifra de negocios en período impositivo inmediato anterior igual o inferior a 10 millones de euros
    - Plantilla media en período impositivo inmediato anterior inferior a 50 personas
- Mediana empresa (deducción del 10%)
    - Importe neto de cifra de negocios en período impositivo inmediato no exceda de 50 millones de euros
    - Plantilla media en período impositivo inmediato anterior inferior a 250 personas

Llama la atención que el artículo 27 bis no haga referencia alguna al límite del balance general anual, que se configura en el artículo 2 del Anexo I del Reglamento UE como alternativo al volumen de negocios (en mediana empresa que dicho balance no exceda de 43 millones de euros y en pequeña empresa que no exceda de 10 millones de euros). Pero en este caso a mi juicio que con base en el artículo 27 bis se negara el derecho a la deducción, por ejemplo, a una empresa

con volumen de negocios superior a 50 millones de euros pero con balance general anual inferior a 43 millones de euros, no supondría ninguna vulneración del ordenamiento comunitario, sino simplemente la constatación de que la norma estatal contiene una definición más estricta para el beneficiario de la deducción.

La definición de PYME que da la norma española (el artículo 27 bis) guarda algunas similitudes con la de "empresa de reducida dimensión" a que se refiere el artículo 101 LIS, aunque la aquí prevista incluye otros importes de cifra de negocios[11] y exige un requisito de plantilla media que el artículo 101 LIS no establece.

Para los casos de entidades de nueva creación o períodos impositivos o de actividad inferiores al año natural el artículo 27.bis.2 párrafo 2º establece la misma regulación que el artículo 101.2 LIS:

> "Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año."

Situación más sorprendente es que la cláusula antielusión prevista para el régimen de empresas de reducida dimensión en el artículo 101.3 LIS, sólo se contempla en este caso en lo que se refiere al grupo mercantil y no en la cautela referida al "grupo familiar". El artículo 27.bis.2 establece lo siguiente:

> 2. En el supuesto de entidades que formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio[12], con independencia de

[11] Obsérvese que el artículo 101 LIS establece la empresa de reducida dimensión por referencia a una cifra de negocios inferior a 10 millones de euros y el artículo 27 bis establece la referencia a la pequeña empresa por referencia a una cifra de negocios *igual* o inferior a dicha cifra.

[12] Artículo 42 del Código de Comercio.

> "Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:a) Posea la mayoría de los derechos de voto.b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.c) Pueda disponer, en virtud de

la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios y la plantilla media se referirán al conjunto de entidades pertenecientes al mismo grupo.

Sin embargo no se contempla en el artículo 27 bis el resto del artículo 101.3 LIS, es decir la cláusula antielusión referida a un grupo familiar, en los siguientes términos:

> "Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas"

También cabe mencionar que el artículo 27 bis tampoco contiene ni una prohibición de aplicación del incentivo a sociedades patrimoniales similar a la que contiene el artículo 101.1 LIS (más adelante se analizará si la sociedad inversora puede ser una sociedad patrimonial), ni una extensión de incentivos fiscales a períodos posteriores como la que contiene el artículo 101.4 LIS.

A la luz de esta normativa tan escueta es seguro que al planificador fiscal le pueden surgir multitud de preguntas. Así, por ejemplo, ¿podrían las multinacionales o las grandes empresas acogerse a esta deducción, a pesar de no estar prevista para ellas? Para ello, a la luz de la literalidad de la norma podría bastar con constituir en Canarias una sociedad que no pertenezca a su grupo mercantil a través de la cuál canalizar la inversión. Ello podría hacerse, por ejemplo, a través de una sociedad de gestión conjunta (por ejemplo dos multinacionales que participan en la sociedad canaria al 50% cada una), o en general con

---

acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado"

participaciones en la sociedad inferiores al porcentaje mayoritario, o a través de agrupaciones de interés económico o, incluso, dado que no se contempla la cláusula antielusión del artículo 101.3 LIS, procurando que los socios de la sociedad canaria sean personas físicas del grupo familiar que controla las multinacionales y no sociedades.

Sin embargo, a mi juicio, en este caso si es necesario tener en cuenta la regulación contenida al efecto en el Reglamento UE que para apuntalar la necesidad de que el beneficiario de la ayuda a la PYME sea una PYME también establece la necesidad de un cómputo conjunto de las magnitudes (cifra de negocios, personal y balance general) con las empresas "asociadas" y "vinculadas" efectuando este cómputo conjunto en los términos previstos en el artículo 6 del Anexo I.[13]

El artículo 3.3 de este Anexo I define las **empresas vinculadas**:

"3. Son «empresas vinculadas» las empresas entre las cuales existe alguna de las siguientes relaciones:

a) una empresa posee la mayoría de los derechos de voto de los accionistas o socios de otra empresa;

b) una empresa tiene derecho a nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de administración, dirección o control de otra empresa;

c) una empresa tiene derecho a ejercer una influencia dominante sobre otra, en virtud de un contrato celebrado con ella o de una cláusula estatutaria de la segunda empresa;

d) una empresa, accionista de otra o asociada a otra, controla sola, en virtud de un acuerdo celebrado con otros accionistas o socios de la segunda empresa, la mayoría de los derechos de voto de sus accionistas o socios.
Se presumirá que no existe influencia dominante cuando los inversores enumerados en el apartado 2, párrafo segundo, no tengan implicación directa o indirecta en la gestión de la empresa en cuestión, sin perjuicio de los derechos que les correspondan en su calidad de accionistas.

[13] Obsérvese como el artículo 6 del Reglamento UE establece una determinación muy concreta y precisa de la forma de cálculo de las magnitudes de cifra de negocios y de plantilla (si se toman cuentas consolidadas o individuales, si se toman en proporción a la participación o no, etc), en contraste con el artículo 27 bis, que no menciona nada al respecto.

Las empresas que mantengan cualquiera de las relaciones contempladas en el párrafo primero a través de otra u otras empresas, o con los inversores enumerados en el apartado 2, se considerarán también vinculadas.
Asimismo, se considerarán empresas vinculadas las que mantengan alguna de dichas relaciones a través de una persona física o un grupo de personas físicas que actúen de común acuerdo, si dichas empresas ejercen su actividad o parte de la misma en el mismo mercado de referencia o en mercados contiguos.

Se considerará «mercado contiguo» el mercado de un producto o servicio situado en una posición inmediatamente anterior o posterior a la del mercado en cuestión."

Por su parte el artículo 3.2 del Anexo I define las **empresas asociadas**:

"2. Son «empresas asociadas» todas las empresas a las que no se puede calificar como empresas vinculadas a tenor del apartado 3 y entre las cuales existe la relación siguiente: una empresa (empresa participante) posee, por sí sola o conjuntamente con una o más empresas vinculadas, a tenor del apartado 3, el 25 % o más del capital o de los derechos de voto de otra empresa (empresa participada)."

Una empresa podrá, no obstante, recibir la calificación de autónoma, sin empresas asociadas, aunque se alcance o se supere el límite máximo del 25 %, cuando estén presentes las categorías de inversores siguientes, y a condición de que entre estos, individual o conjuntamente, y la empresa en cuestión no existan los vínculos descritos en el apartado 3:

a) sociedades públicas de participación, sociedades de capital riesgo, personas físicas o grupos de personas físicas que realicen una actividad regular de inversión en capital riesgo (inversores providenciales o business angels) e inviertan fondos propios en empresas sin cotización bursátil, siempre y cuando la inversión de dichos inversores providenciales en la misma empresa sea inferior a 1 250 000 EUR;

b) universidades o centros de investigación sin fines lucrativos;

c) inversores institucionales, incluidos los fondos de desarrollo regional;

d) autoridades locales autónomas con un presupuesto anual de menos de 10 millones EUR y una población inferior a 5 000 habitantes."

Como puede verse, tanto el perímetro de empresas afectadas como la forma de computar conjuntamente las magnitudes de referencia (art. 6 Reglamento UE) pueden provocar casos en los que unas empresas cumplan formalmente con los criterios previstos en el artículo 27 bis pero no con los del Anexo I del Reglamento UE o viceversa. A mi juicio, en este caso resulta necesario que la empresa canaria cumpla con los criterios contemplados en ambas normas, en el caso del artículo 27 bis, porque es la que regula los destinatarios del incentivo fiscal, y en el caso del Anexo I del Reglamento UE, porque de no cumplirse el mismo sí que se podría considerar la deducción como una ayuda de Estado incompatible con el ordenamiento comunitario por recibirse por un beneficiario para el cuál la ayuda no está contemplada con exención de la obligación de notificación.

Para estas situaciones, a mi juicio, debería considerarse la interpretación finalista del artículo 27 bis, puesto que se trata de un incentivo fiscal destinado a la pequeña y mediana empresa canaria.

4.4. Creación y mantenimiento de empleo en Canarias

El artículo 26.bis.3 establece lo siguiente:

> "3. La deducción prevista en la letra a) del apartado 1 de este artículo se aplicará en el período impositivo en que la entidad participada o el establecimiento permanente inicien la actividad económica, y estará condicionada a un incremento de la plantilla media en Canarias del contribuyente en ese período impositivo respecto de la plantilla media existente en el período impositivo anterior y al mantenimiento de dicho incremento durante un plazo de 3 años."

Además de los requisitos de inversión en destino, que se verán más adelante, de este precepto se deduce la exigencia de que la sociedad domiciliada en Canarias incremente su plantilla media en un determinado período (aquel en que inicie la actividad económica la entidad participada o el establecimiento permanente en África) respecto de la plantilla media del período impositivo anterior, esto es, que se produzca creación de empleo.

La norma se limita a establecer la exigencia de creación de empleo pero no establece ninguna determinación de cuánto empleo se debe crear. ¿Podría tratarse, por ejemplo, de una empresa sin empleados en el período x-1 y que en el período X

contrate un empleado, incluso a jornada parcial y solo durante los últimos días del período impositivo?

Tampoco existe una previsión normativa (como existe por ejemplo en el requisito de creación de empleo para disfrutar del régimen de la Zona Especial Canaria contemplado en el artículo 31.1.c de la propia Ley 19/1994) para no considerar los empleados procedentes de otra entidad que bajo el mismo control ya hubieran venido desarrollando la misma actividad. La falta de esta previsión puede llevar a pensar que se pueda disfrutar de este incentivo creando empleo en Canarias en una entidad aunque los empleados procedan de otra entidad (por ejemplo del mismo grupo mercantil) en la que se esté destruyendo empleo en Canarias. A mi juicio podría caber una interpretación finalista de este incentivo que exigiera una creación neta de empleo efectiva en Canarias.

El precepto también contempla una obligación de mantenimiento de empleo en los tres años siguientes. Pero al no establecerse una cuantía mínima de creación de empleo podrían darse algunas situaciones poco razonables desde el punto de vista de los incentivos de conductas. Por ejemplo: una empresa que crea un puesto de trabajo a tiempo parcial y lo mantiene cumpliría con la norma; en cambio, una empresa que crea 10 puestos de trabajo y que mantiene 9 estaría incumpliendo la obligación de mantenimiento. ¿Es la situación pretendida por el legislador? De este ejemplo parece que no se trata tanto de una norma adecuada para incentivar la creación de empleo en Canarias sino más bien para el mantenimiento de empleo en Canarias.

En todo caso, el artículo 27 bis se halla en clara sintonía con el artículo 17.5 del Reglamento UE[14] que establece condiciones muy similares respecto de la creación y mantenimiento de empleo.

4.5. Actividad económica en Canarias

[14] Art.17.5. El empleo creado directamente por un proyecto de inversión deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) deberá crearse en los tres años siguientes a la finalización de la inversión;

b) se producirá un incremento neto del número de empleados en el establecimiento de que se trate, comparado con la media de los últimos 12 meses;

c) deberá mantenerse durante un período mínimo de tres años a partir de la fecha en que se haya cubierto el puesto por primera vez

Como se ha visto anteriormente, en el caso de entidades (al contrario que en el caso de personas físicas) el artículo 27 bis no exige de forma expresa que la sociedad domiciliada en Canarias realice actividad económica, como tampoco se excluye de forma expresa la aplicación de este incentivo a las sociedades patrimoniales, que a priori parece que podrían aplicarlo siempre que cumplan con el resto de requisitos, en especial el de creación y mantenimiento de empleo que, como se ha visto anteriormente, carece de umbrales cuantitativos.

Teóricamente ello podría facilitar que la sociedad canaria fuera simplemente una entidad holding (con alguna creación de empleo, aunque fuera mínima), por ejemplo una Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros.

También podrían considerarse las entidades no lucrativas (entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades aunque parcialmente exentas), aunque si no obtuvieran rentas de actividad económica posiblemente la deducción podría no ser de tanta utilidad.

¿Podrían generar la deducción Agrupaciones de Interés Económico o Uniones Temporales de Empresas domiciliadas en Canarias y atribuir las deducciones a sus socios residentes en el resto de España, aunque fueran multinacionales?

Desde luego, con la redacción del artículo 27 bis podrían plantearse todas estas cuestiones, pero a mi juicio en todo caso ha de tenerse en cuenta que del artículo 1 del ANEXO 1 del Reglamento de Categorías, se deduce que una PYME (beneficiaria de la ayuda de Estado, esto es de la deducción), debe ser en todo caso una empresa:

> "Se considerará empresa toda entidad, independientemente de su forma jurídica, que ejerza una actividad económica. En particular, se considerarán empresas las entidades que ejerzan una actividad artesanal u otras actividades a título individual o familiar, así como las sociedades de personas y las asociaciones que ejerzan una actividad económica de forma regular"

En consecuencia, en mi opinión, por aplicación de la norma comunitaria es necesario también que la sociedad con domicilio en Canarias tenga la consideración de empresa en los términos anteriormente mencionados, interpretación que, por lo

demás, está mejor cohonestada con la situación de que este requisito sí se exige expresamente a las personas físicas en el artículo 27.bis 4.

V. PAÍSES EN LOS QUE HAY QUE INVERTIR

Los seis países de África Occidental que se citan en el artículo 27 bis como destinatarios de las inversiones incentivadas son el Reino de Marruecos, la República Islámica de Mauritania, la República de Senegal, la República Islámica del Gambia, la República de Guinea-Bissau y la República de Cabo Verde.

Se trata de un área con una población en torno a 50 millones de personas aproximadamente (33 en Marruecos, 13 en Senegal, 3,5 en Mauritania, 1,7 en Gambia, 1,5 en Guinea y 0,5 en Cabo Verde).

En cuanto al idioma el árabe es idioma oficial en Marruecos, Mauritania y Gambia; el francés es el idioma oficial de Senegal, y tiene un uso extendido en varios de ellos; el inglés fue el idioma oficial de Gambia hasta 2014 y se utiliza habitualmente en los negocios en varios de estos países y el portugués es el idioma oficial de Guinea-Bisáu y Cabo Verde.

En cuanto a la moneda dos de estos países cuentan con el franco CFA de África occidental (Senegal y Guinea-Bisáu) mientras que el resto cuenta con su propia moneda oficial: el dírham marroquí (MAD) en Marruecos, la ouguiya (MRO) en Mauritania, el dalasi (GMD) en Gambia y el escudo caboverdiano (CVE) en Cabo Verde.

Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades con carácter general estos países suelen contar con tipos nominales similares a los españoles (25-30%), aunque previendo cuotas mínimas. Sin embargo, se trata de impuestos territoriales, esto es que únicamente se gravan los beneficios obtenidos en estos países, tanto por las sociedades constituidas en estos países como los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras.

En algunos de estos países además están previstos incentivos fiscales para la localización de inversiones (zonas francas, vacaciones fiscales, etc) que pueden suponer exención o menor tributación en el Impuesto sobre Sociedades local.

España ha firmado Convenio de Doble Imposición con Marruecos, de fecha 10 de julio de 1978 (BOE de 22 de mayo de 1985) y con Senegal, de fecha 5 de diciembre de 2006 (BOE de 29 de diciembre de 2014). En el momento de redacción de este documento está en tramitación el Convenio con Cabo Verde y no se tiene constancia de que exista ningún convenio suscrito ni en tramitación ni acuerdo de intercambio de información tributaria ni con Mauritania, ni con Gambia ni con Guinea-Bisáu

VI. INVERSIONES QUE DAN DERECHO A LA DEDUCCIÓN

Según parece deducirse del artículo 27.bis las inversiones se pueden hacer de dos maneras:

1) A través de la constitución de una **sociedad filial** en el país africano, en la que la sociedad domiciliada en Canarias por sí sola o conjuntamente con otras entidades con domicilio fiscal en Canarias ostente un porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la filial de, al menos, el 50 por ciento[15],

2) A través de la "constitución" de un **establecimiento permanente** en el país africano

Como se ve, el artículo 27 bis se refiere a dos situaciones: por un lado, las aportaciones, dinerarias o no dinerarias que se produce en la constitución de una sociedad (que se pueden traducir en la adquisición de todo tipo de activos o gastos por la sociedad constituida); por el otro, la creación de un establecimiento permanente, es decir la realización de inversiones o gastos para realizar operaciones en el país africano con una infraestructura tal que se considere fiscalmente la existencia de un establecimiento permanente.

El artículo 27 bis no parece exigir que todas las aportaciones para la constitución de la sociedad africana o todos los desembolsos en el establecimiento en África se destinen a inversiones de determinado carácter, pudiendo al menos teóricamente destinarse a cualquier tipo de gastos o inversiones.

[15] La posibilidad de disfrutar de la deducción sin tener el control total de la entidad filial posiblemente derive de la conveniencia y quizá en algún caso obligación, de contar con socios locales en destino.

Sin embargo debe señalarse que el artículo 17.2 del Reglamento UE contempla que

"Serán subvencionables uno o ambos de los costes siguientes:

a) los costes de la inversión en activos materiales e inmateriales;

b) los costes salariales estimados relativos al empleo creado directamente por el proyecto de inversión, calculados a lo largo de un período de dos años."

A mi juicio, si la deducción se aplicara sobre costes distintos de los contemplados por el Reglamento UE, ello podría constituir una ayuda de Estado contraria al ordenamiento comunitario. Por ello, la base de la deducción no puede consistir, en mi opinión, sin más, en el importe de las aportaciones efectuadas en la constitución de la sociedad sino que también habrá que tener en cuenta el importe de las inversiones efectuadas por la filial africana en los términos mencionados.

Además el artículo 17.3 del Reglamento UE prevé determinadas condiciones a cumplir por los activos inmateriales en que se invierte[16], que tampoco el artículo 27 bis ha previsto y que deberían entenderse igualmente exigibles.

Por otro lado, la referencia en el artículo 27 bis a la "constitución" en el caso de una sociedad filial parece sugerir que es necesario en todo caso que mercantilmente se produzca la constitución de una nueva sociedad filial, por lo que con una interpretación literal no parece que quepa, al contrario, la adquisición de participaciones de la filial africana en una operación de traslación (compraventa de participaciones, adjudicación, etc) ni tampoco por la suscripción de nuevas participaciones en una ampliación de capital de una sociedad africana ya constituida.

[16] Art- 17.4

"Los activos inmateriales deberán cumplir todas las condiciones siguientes:
a) se utilizarán exclusivamente en el establecimiento beneficiario de la ayuda;
b) se considerarán activos amortizables;
c) se adquirirán en condiciones de mercado a terceros no relacionados con el comprador;
d) estarán incluidos en los activos de la empresa durante al menos tres años."

La referencia en el artículo 27 bis a la "constitución" en el caso de establecimiento permanente parece circunscrita a lo que el Reglamento UE (por ejemplo en su artículo 17.3) denomina de forma más adecuada "creación de un nuevo establecimiento".

En ambos, casos, el ámbito objetivo (constitución de filial o creación de establecimiento) es más limitado que el que prevé el artículo 17.3 del Reglamento UE[17], pero a mi juicio en este caso debe tenerse en cuenta con carácter preferente lo previsto en el artículo 27 bis, que es el que define los contornos del incentivo (dentro de los parámetros permitidos por el artículo 17.3 del Reglamento UE), puesto que su aplicación más restrictiva no vulnera el ordenamiento comunitario.

Además de lo anterior, a mi juicio la deducción deberá versar sobre inversiones en proyectos nuevos, tal y como se deduce del efecto incentivador de las ventajas fiscales a que se refiere el artículo 6.4 del Reglamento UE.[18]

[17] Art. 17.3

." Para ser consideradas costes subvencionables a efectos del presente artículo, las inversiones deberán consistir en:

a) una inversión en activos materiales o 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 esencial en el proceso general de producción de un establecimiento existente, o

b) la adquisición de activos pertenecientes a un establecimiento, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

— que el establecimiento haya cerrado o habría cerrado si no hubiera sido adquirido,

— que los activos sean adquiridos a un tercero no relacionado con el comprador,

— que la operación tenga lugar en condiciones de mercado.

Cuando un miembro de la familia del propietario inicial o un empleado se haga cargo de una pequeña empresa, no se aplicará la condición de que los activos deban ser adquiridos a terceros no relacionados con el comprador. La mera adquisición de las acciones de una empresa no constituirá una inversión."

[18] Art. 6.4.

"No obstante lo dispuesto en los apartados 2 y 3, se considerará que las medidas en forma de ventajas fiscales tienen un efecto incentivador si se cumplen las siguientes condiciones:

a) que la medida establezca un derecho a la ayuda de acuerdo con criterios objetivos y sin que el Estado miembro tenga que volver a ejercer su poder discrecional, y b) que la medida haya sido adoptada y esté en vigor antes de que se haya empezado a trabajar en el proyecto o actividad subvencionados, excepto en los casos de regímenes sucesorios, en los que la actividad ya estuviese cubierta por los regímenes anteriores en forma de ventajas fiscales"

El artículo 27 bis no aclara el concepto de "**establecimiento permanente**" que debe tenerse en cuenta, si el de la norma española o el de la norma del país de destino. Parece lógico que dado que se trate de un incentivo concedido por norma española se considere el concepto de norma española, aunque se trate de establecimiento permanente en el extranjero.

A estos efectos, aunque las propias normas del REF contemplen remisiones al concepto de establecimiento permanente que se contienen en el artículo 13.1.a TRLIRNR (art. 4 del Reglamento aprobado por RD 1758/2007), ello lo es para la determinación de un establecimiento permanente en Canarias, por lo que en este caso en que el establecimiento permanente se encuentra en el extranjero la remisión que resulta más lógica es al artículo 22.3 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) que establece lo siguiente:

> "3. Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte."

Cuando el país de destino de la inversión tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición (es el caso de Marruecos, Senegal, y próximamente de Cabo Verde) podría resultar lógico considerar en este caso (como prevé el artículo 22.3 LIS) que el mismo resulte de aplicación y, en particular, que se vea influido por las consideraciones que sobre el concepto de establecimiento permanente se contengan en el artículo 5 del correspondiente CDI. En este caso las diferencias con la legislación interna serán relevantes en lo que se refiere, por ejemplo, a:

- El plazo de duración de las obras de construcción, instalación y montaje (CDI Marruecos 12 meses, CDI Senegal 6 meses)

- Que se consideren también las actividades de supervisión relacionadas con las obras de construcción, instalación y montaje (CDI Senegal)

- Que se considere como establecimiento permanente determinadas prestaciones de servicio en destino (por ejemplo de consultoría) (CDI Senegal)

- No se considera que existe establecimiento permanente por las actividades preparatorias o auxiliares mencionadas en el CDI (CDI de Marruecos y CDI de Senegal):

Nótese que en tal caso la existencia de Convenio de Doble Imposición puede resultar, como parece lógico, en algunos casos beneficioso para el inversor (puesto que determina la existencia de un establecimiento permanente en destino por el CDI que con la norma interna –española o del país de destino- quizá no se habría determinado), piénsese por ejemplo en actividades de consultoría de servicios en Senegal.

Pero resulta que también en otros casos puede resultar perjudicial para la entidad inversora la aplicación de un CDI (puesto que puede determinar la no existencia de un establecimiento permanente en destino que con la ley española si hubiera existido y por tanto no tener derecho a la deducción), como por ejemplo en el caso de actividades preparatorias o auxiliares, situación que parece un tanto alejada de la finalidad y las pretensiones de los Convenios de Doble Imposición y que discriminaría, en vez de beneficiar, a los países con CDI.

En relación con este asunto, a mi juicio puede cuestionarse la aplicación de los CDI en este caso puesto que aunque son situaciones que afectan a las personas e impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación de un CDI, no es menos cierto que en este caso se refieren a un incentivo fiscal previsto por una norma interna española (la deducción por inversiones en África Occidental) y no a la corrección de doble imposición internacional o a la prevención del fraude fiscal, que son los objetivos explícitos de los Convenios de Doble Imposición y del propio artículo 22.3 LIS.

El artículo 27 bis exige además un requisito de **mantenimiento** de la inversión: que la inversión en dicha entidad participada o establecimiento permanente se mantenga durante un plazo de, al menos, 3 años, obligación que se verá con mayor detalle más adelante.

Igualmente el artículo 27 bis exige otro requisito a cumplir en el país de destino, a saber que la sociedad filial o el establecimiento permanente en África **realice actividades económicas en dichos territorios en el plazo de 1 año** desde el momento de la inversión

El artículo 27 bis no excluye de forma expresa ningún tipo de proyecto o de sector en el que efectuar la inversión, pero debe señalarse que el artículo 1 del Reglamento UE, en sus apartados 2 y 3, excluye determinadas ayudas de su ámbito de aplicación (en algunos casos porque están regulados en otras normas comunitarias específicas), por lo que en el caso de inversiones en proyectos o sectores allí contemplados convendría verificar si la aplicación de la deducción pudiera ser contraria al ordenamiento comunitario.

VII. IMPORTE DE LA DEDUCCIÓN

La **base** de la deducción será el importe de las inversiones que den derecho a la deducción, en los términos mencionados en el apartado anterior.

En los casos en que la inversión sea mediante la constitución de una sociedad filial en el que la participación sea inferior al 100%, situación permitida por la norma como se vio anteriormente, pueden plantearse algunos problemas prácticos de aplicación ante la falta de previsión de la norma. Si por ejemplo cuatro empresas canarias (cada una con un 25%) participan en un proyecto de inversión aportando 100 unidades (25 unidades cada una) de las que son subvencionables 72 unidades (18 cada una), parece lógico que cada una considere una base de deducción de 18 unidades, esto es en proporción a su participación hasta el total subvencionable de 72. Pero, si, partiendo del mismo caso, uno de las cuatro empresas, por ejemplo, no es canaria sino una empresa local, que carece de derecho a la deducción, como resulta que la inversión subvencionable es de 72 unidades, ¿podría cada una considerar 24 unidades -72/3-, puesto que han aportado 25 unidades? ¿o

necesariamente la situación debería mantenerse igual que la vista anteriormente, es decir sólo 18 unidades cada una?

Al contrario que en la antigua deducción por exportaciones y de otros incentivos a la inversión no se contempla la minoración de la base de la deducción en el importe de las subvenciones recibidas o en un porcentaje de las mismas, aunque habrá que tener en cuenta, en su caso, las situaciones de acumulación de ayudas de Estado con otras ayudas (subvenciones u otros incentivos fiscales)

Como se ha visto anteriormente, el **tipo** de deducción, a aplicar sobre la base de deducción, es del 15% en las pequeñas empresas y del 10% en las medianas empresas, tal y como han quedado definidas anteriormente, porcentajes que están dentro de los límites previstos en el artículo 17.6 del Reglamento UE.

El Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, aprobado por Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, en su nueva redacción por Real Decreto, establece en su artículo 38.c que

> "De conformidad con los límites establecidos en las letras c) y e) del artículo 4 del Reglamento (UE) n.º 651/2014, de la Comisión, el importe de la deducción por inversiones en territorios de África Occidental no podrá superar la cantidad de **7,5 millones de euros por empresa y por proyecto**.",

lo que también está en consonancia con el umbral de notificación previsto para las ayudas en inversión a favor de las PYME en el artículo 4.1.c del Reglamento UE.

VIII. APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN

El apartado tercero del artículo 26.bis contempla, como se ha visto anteriormente que

> "La deducción prevista en la letra a) del apartado 1 de este artículo se aplicará en el período impositivo en que la entidad participada o el establecimiento permanente inicien la actividad económica"

En realidad, a pesar de la dicción literal, parece más lógico entender que la deducción se genera, esto es se adquiere el derecho a su disfrute (pudiendo

aplicarse o no según los límites de cuota) con ocasión de dicho momento (el inicio de actividad económica de la filial o el establecimiento permanente en territorio africano). Como dicho inicio necesariamente tiene que producirse en el plazo de 1 año desde el momento de la inversión (art, 27.bis,1.a), puede que no coincidan ambos períodos impositivos (el de inicio de actividad económica y el de inversión), en cuyo caso la deducción se entiende generada en el período de inicio de actividad económica en África.

En cuanto a la aplicación –ahora sí- de la deducción, el art.27.bis.3 in fine establece que

> "Esta deducción estará sometida a los límites establecidos en el apartado 1 del artículo 39 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades."

Este precepto, en lo que afecta a esta deducción, establece lo siguiente:

> Artículo 39. Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo.
>
> 1. Las deducciones previstas en el presente capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este título.
>
> Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos…
>
> El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:
>
> a) En las entidades de nueva creación.
>
> b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.
>
> El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones…"

Llama la atención que no se contemple la remisión a otros apartados del citado artículo 39 LIS lo que tendrá algún efecto que se verá más adelante.

Como puede verse, a pesar de tratarse de deducciones en la cuota dentro del Régimen Económico-Fiscal de Canarias, no se aplica un límite de cuota específico para la aplicación de esta deducción ni los límites de la deducción por inversiones en Canarias ni los de la deducción por activos fijos nuevos en Canarias, sino que se aplica el límite general de las deducciones estatales y de forma conjunta con el resto de deducciones estatales.

Podría plantearse si a pesar de esta remisión al artículo 39 LIS podría aplicarse lo previsto en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que prevé un incremento en los límites de cuota para las deducciones por inversiones en Canarias, pero a mi juicio ello no es posible porque el citado precepto sólo es aplicable para las inversiones realizadas en Canarias, no por tanto para las inversiones realizadas en África Occidental.

En el año **2015**, la Orden HAP/871/2016, de 6 de junio, por la que se aprueban los modelos de declaración del **Impuesto sobre Sociedades**, aprueba un modelo 200 en cuya página 17 de liquidación aparece esta deducción junto a otras deducciones bajo el título "Deducciones para incentivar determinadas actividades" (que en la liquidación se registran en la casilla 588), de forma conjunta con la deducción por gastos de propaganda y publicidad, en las casillas 1078 (generada y pendiente de ejercicios anteriores), 1079 (aplicada en el ejercicio) y 1080 (pendiente para ejercicios futuros). Esto es, que el modelo las ha considerado, a mi juicio de forma correcta, con el mismo límite que las deducciones estatales.

Sin embargo en el año **2016** la Orden HFP/399/2017, de 5 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del **Impuesto sobre Sociedades**, aprueba un modelo 200 en el que ya no aparece en la página 17 junto a las deducciones estatales (como en el año 2015) sino que aparece en la página 16 del modelo 200 junto a las deducciones por inversiones en Canarias, y considerando de forma errónea un límite de cuota incrementado (del 60% o del 90%).

En cuanto al **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, el modelo 100 aprobado para **2015** por Orden HAP/365/2016, de 17 de marzo, las contempla en el Anexo A.3 dentro del cuadro de "deducciones por inversiones en Canarias", de forma conjunta con la deducción por gastos de propaganda y publicidad, figurando sólo las aplicadas en el ejercicio en la casilla 714. En esta página figuran como límites los de la deducción por inversiones en Canarias (60% y 90%) y no los de las deducciones estatales, lo que a mi juicio es erróneo puesto que no respeta la remisión del artículo 27 bis al artículo 39.1 LIS. Estas deducciones fluyen en la liquidación a las casillas 499 (parte estatal) y 500 (parte autonómica).

En el año **2016** el modelo 100 aprobado para 2017 por Orden HFP/231/2018, de 6 de marzo, las contempla en el Anexo A.4 dentro del cuadro de "deducciones por inversiones en Canarias", y se sigue manteniendo el mismo criterio respecto de los límites de cuota, a mi juicio erróneo

En el año **2017** el modelo 100 aprobado para 2017 por Orden HFP/231/2018, de 6 de marzo, las contempla en el Anexo A.4 dentro del cuadro de "deducciones por inversiones en Canarias", y se sigue manteniendo el mismo criterio respecto de los límites de cuota, a mi juicio erróneo

IX. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN

En la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 15/2014, al referirse a los incentivos del Régimen Económico Fiscal de Canarias como ayudas de estado ya se anuncia que *"al prescindirse de la otrora preceptiva autorización, la Comisión Europea requiere que el cumplimiento de tales incentivos se garantice suficientemente por el Reino de España mediante la implantación en su normativa interna de mecanismos de control adecuados."*

A tal efecto, la Disposición adicional cuarta del propio Real Decreto-Ley 15/2014 establece lo siguiente:

"Control de las ayudas estatales.

La acumulación de las ayudas obtenidas en virtud de todos los incentivos aplicables en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como de aquellos otros,

cualquiera que sea su naturaleza, que tengan la consideración de ayudas de Estado, será objeto de un sistema de seguimiento y control.

A estos efectos, los beneficiarios deberán presentar una declaración informativa relativa a las distintas medidas o regímenes de ayudas utilizadas. Esta declaración incluirá información detallada de los aludidos incentivos, que serán objeto de comprobación."

Respecto de esta declaración informativa, el artículo 37 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 contempla como criterios generales, en lo que pueda referirse a la deducción por inversiones en África Occidental, que las ayudas se computen en el ejercicio en que se generen y que ello se haga por empresa y por proyecto.

La Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo, aprueba el modelo 282, "Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de estado, derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea" y establece las condiciones y el procedimiento para su presentación. En este modelo 282 deben hacerse constar los importes de la deducción por inversiones en África Occidental en la casilla 20.

X. ACREDITACIÓN Y COMPROBACIÓN

Al tratarse de una deducción en cuota, atendiendo a las reglas generales de prueba (art. 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en adelante LGT) no puede caber duda que la carga de la prueba de las inversiones y demás circunstancias inherentes a la deducción corresponden al contribuyente.

Desde el punto de vista del criterio de facilidad probatoria, que en ocasiones la jurisprudencia utiliza para matizar las reglas generales de reparto de carga de la prueba, tampoco puede caber duda que es el contribuyente el que está en mejores condiciones de acreditar la realidad de las inversiones o el inicio de la actividad económica en África, lugar donde la Administración Tributaria española carece de competencias de comprobación o investigación.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que, como se ha visto anteriormente, España no ha suscrito Convenios de Doble Imposición ni acuerdos de intercambio de información tributario con tres de los países a que se refiere la deducción

(Mauritania, Guinea-Bissau y Gabón), y que se encuentra actualmente en tramitación el Convenio de doble imposición con Cabo Verde, por lo que con tales países no existe un instrumento adecuado para canalizar un intercambio de información entre administración tributarias.

Por otro lado, el artículo 26 del Convenio de doble Imposición con el Reino de Marruecos, que es el que regula el intercambio de información tributaria entre España y Marruecos presenta en su apartado 1 una redacción peculiar, diferente a la del Modelo de Convenio de OCDE y a la de otros CDIs suscritos por España, en los siguientes términos:

> "Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio."

A la luz de este precepto pueden existir dificultades para obtener información tributaria de la Administración Tributaria del Reino de Marruecos en relación con la deducción por inversiones en África Occidental, puesto que no se trata de un elemento contenido en el CDI con Marruecos sino de un incentivo contemplado exclusivamente en una norma española.

El artículo 26.1 del CDI con Senegal si presenta una redacción más acorde con el Modelo de Convenio de la OCDE actualizado, y parece instrumento adecuado para que la Administración Tributaria española obtenga de la Administración senegalesa información relacionada con la deducción por inversiones en África Occidental:

> "1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para la administración o la aplicación del derecho interno de los Estados contratantes en relación con los impuestos de toda naturaleza o denominación recaudados por cuenta de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no estará limitado por los artículos 1 y 2"

Aunque el legislador español podría haber vinculado el disfrute de este incentivo a que se efectuaran las inversiones en países que tuvieran suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición o un acuerdo de intercambio de información tributaria, como tradicionalmente se ha realizado en otros incentivos

fiscales, al no haberse realizado así, ello no puede sino acrecentar la necesidad de una carga probatoria más intensa por parte del contribuyente, que, como se ha visto anteriormente, es en este caso en quien recae la carga de la prueba de los hechos determinantes de la deducción.

Todo lo anterior, además, ha de considerarse bajo un contexto general en el que los sistemas jurídicos y contables de los países destinatarios de la inversión incentivada pueden ser muy distintos a los que se utilizan en España, además de las dificultades añadidas en relación con las diferencias de lengua y moneda, en su caso.

La Administración Tributaria tendrá derecho a comprobar esta deducción en los procedimientos de comprobación dirigidos al contribuyente con domicilio fiscal en Canarias en los términos del artículo 66.bis.2 LGT, que establece lo siguiente:

> " 2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones"

Como se vio anteriormente, el artículo 26 bis.3 remite al apartado primero del artículo 39 LIS pero no al apartado sexto del mismo, Aunque este apartado es similar en su primer párrafo al artículo 66.bis.2 LGT, sin embargo contempla un segundo párrafo que, dada la falta de remisión, y al contrario que en las demás deducciones por inversiones, parece que no resultaría aplicable a la deducción por inversiones en África Occidental. Este párrafo, que por tanto no sería de aplicación en este caso, es el que se transcribe:

> "Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil."

Es decir que, según parece, la interpretación literal del artículo 27 bis parece llevar a la idea que transcurridos los diez años que contempla el artículo 66 bis.2

LGT en este caso no será necesario acreditar la procedencia de la deducción en los términos indicados en el artículo 39.6 LIS.

Por otro lado, el artículo 38 bis del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 atribuye expresamente a la Agencia Estatal de la Administración competencias para el seguimiento y control de la acumulación de las ayudas de Estado obtenidas recibidas al Régimen Económico-Fiscal de Canarias entre las que se encuentra la deducción por inversiones en África Occidental.

XI. OBLIGACIONES DE MANTENIMIENTO

Las obligaciones de mantenimiento en relación con las deducciones por inversiones estatales se encuentran recogidas en el art. 39.5 LIS, que establece lo siguiente:

> "Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante 5 años, o 3 años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior.
>
> Conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se manifieste el incumplimiento de este requisito, se ingresará la cantidad deducida, además de los intereses de demora."

Sin embargo, como se ha visto anteriormente, el artículo 27.bis remite al apartado primero del artículo 39 LIS pero no al apartado quinto del mismo.

El artículo 27.bis establece dos obligaciones de mantenimiento:

- 1) la obligación de mantener la inversión en la participada o en el establecimiento permanente durante un plazo de 3 años

- 2) la obligación de mantener el incremento de plantilla media en Canarias durante un plazo de 3 años

Una mención tan genérica como la de "mantener la inversión" plantea dudas sobre si la misma se limita, en el caso de las filiales, al mantenimiento de la participación adquirida o si se extiende al mantenimiento de los activos en que se inviertan las aportaciones o al mantenimiento de la actividad económica por la filial

o incluso a que los activos continúen estando afectos o vinculados a esa actividad económica.

En el caso del establecimiento permanente, en el que la inversión es directa, parece más lógico que la mención genérica al mantenimiento de la inversión pueda suponer obligación de mantenimiento de cada una de las inversiones, aunque tampoco queda claro si la obligación se extiende al mantenimiento de la actividad económica por el establecimiento o incluso a que los activos continúen estando afectos o vinculados a esa actividad económica.

En caso de incumplimiento sobrevenido de estas obligaciones de mantenimiento, a falta de regulación específica, se tendrá que estar a lo previsto en el artículo 125.3 LGT, esto es que al producirse la pérdida del derecho a disfrutar de la deducción el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la deducción aplicada en períodos anteriores, además de los intereses de demora.

No existe ninguna previsión sobre el incumplimiento parcial de la obligación de mantenimiento, lo que puede plantear algún problema de interpretación en los casos que ello se pueda producir (por ejemplo, si se transmite una parte de la participación adquirida en la filial africana, pero conservando otra parte).

En cuanto al mantenimiento del incremento de plantilla, dada la redacción de la norma parece que el mismo debe ser absoluto (debe mantenerse el incremento de plantilla que haya supuesto la creación de empleo), lo que, como se ha visto anteriormente, unido a la circunstancia de que no se exige un umbral cuantitativo de creación de empleo mínima no parece tan apropiado como requisito que procure la incentivación de creación de empleo en Canarias.