

NOTAS SOBRE EL NUEVO RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS¹

ERNESTO YANES SANTANA

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Financieros y Tributarios

ANA L. GONZÁLEZ PÉREZ

Catedrática de Universidad

ALICIA CORREA RODRÍGUEZ

Profesora Titular de Universidad

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de La Laguna

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Supuesto nº 1: cálculo de la dotación máxima permitida a la RIC y uso de otros incentivos del REF en una empresa industrial.
 - A) Normativa para su resolución
 - B) Tipo de gravamen
 - C) Cálculo de la RIC para 2007
 - D) Resolución cuestiones supuesto 1
- III. Supuesto nº 2: cómputo de creación de empleo.
 - A) Normativa para su resolución
 - B) Resolución supuesto 2
- IV. Supuesto nº 3: intensidades máximas de ayuda.
 - A) Normativa para su resolución
 - B) Resolución supuesto 3

¹ Adaptadas a la reforma operada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio.

- V. Supuesto nº 4: inversión de carácter inmobiliario.
 - A) Normativa para su resolución
 - B) Resolución supuesto 4
- VI. Supuesto nº 5: inversión en títulos valores.
 - A) Normativa para su resolución
 - B) Resolución supuesto 5
- VII. Conclusiones.

Resumen del contenido:

El Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto Ley 2/2002, de 23 de junio, introduce cambios en la regulación de los principales incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y este trabajo pretende ayudar a difundir algunos de los aspectos más novedosos que introduce esta nueva legislación.

I. INTRODUCCIÓN

La entrada en vigor, a comienzos del 2007, de la reforma del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF) para el periodo 2007-2013, operada mediante el *Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre*², por el que se modifican la *Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, y el *Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio*, ha introducido importantes cambios en la regulación de los principales incentivos fiscales del REF canario, especialmente en lo relativo a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), que desde su entrada en vigor en 1994 se ha convertido en el incentivo más importante y también más polémico de nuestro marco fiscal diferenciado.

En este contexto, el objetivo del presente trabajo consiste en ayudar a difundir algunos de los aspectos más novedosos que introduce la nueva legislación a través de varios ejemplos prácticos, que esperamos contribuyan a facilitar la aplicación de los incentivos del REF para el período 2007-2013. Con esta finalidad se presentan cinco

casos prácticos que intentan recoger algunos de los aspectos de la nueva legislación que pueden originar ciertas dudas en su aplicación, así como otros aspectos de la misma, como la convivencia entre la Bonificación por Producción de Bienes Corporales en Canarias (BPBC), la Deducción por Inversiones en Canarias (DIC) y la RIC, que ya se contemplaban en la normativa anterior.

Así, comenzaremos en el primer supuesto determinando la dotación máxima a la RIC de una empresa industrial que combina este incentivo con la Bonificación por Producción de Bienes Corporales y la Deducción por Inversiones en Canarias. Posteriormente, en el supuesto número 2 se profundiza en el nuevo binomio RIC y creación de empleo, abordando en el tercer supuesto la compleja cuestión de la intensidad máxima de ayuda que puede recibir una empresa canaria por cada inversión inicial que acometa, en aplicación de la normativa comunitaria sobre Ayudas de Estado de Finalidad Regional (Diario Oficial de la UE 2006/C 54/08). Por su parte, el supuesto número 4 está dedicado al análisis de la materialización de las dotaciones

² BOE nº 312 de 30 de diciembre.

a la RIC en activos de carácter inmobiliario, y para terminar, en el quinto supuesto se estudiará la problemática que conlleva la materialización de la nueva RIC en títulos valores.

Con la intención de facilitar al lector la comprensión de la resolución propuesta, se incluye, en cada caso, el texto correspondiente a la normativa aplicable.

II. SUPUESTO Nº 1: CÁLCULO DE LA DOTACIÓN MÁXIMA PERMITIDA A LA RIC Y USO DE OTROS INCENTIVOS DEL REF EN UNA EMPRESA INDUSTRIAL

ENUNCIADO

Una sociedad anónima dedicada a la fabricación de perfiles de aluminio por extrusión (CNAE: 2742), presenta los siguientes datos para el ejercicio 2007 (en euros):

CUADRO 1
ALGUNOS DATOS DEL EJERCICIO 2007

EJERCICIO 2007	Euros
Capital Social	2.429.951
Reserva Legal	186.000
Importe neto de la cifra de negocios	24.268.828
Beneficio antes de impuestos	3.446.096
Resultados extraordinarios positivos	619.655
Ingresos financieros	44.492

En la cifra de Beneficios antes de impuestos del cuadro anterior se encuentran incorporados unos gastos no deducibles de 4.070,70€. Los resultados extraordinarios positivos proceden de la venta de una nave afecta a la actividad. Y los ingresos financieros son el producto de las inversiones financieras temporales.

La sociedad desea dotar en 2007 unos 2.000.000€ a la RIC, así como beneficiarse de la BPBC y acogerse a la DIC generada en anteriores ejercicios y pendiente de aplicación, que se detalla en el cuadro adjunto, y de la que pueda generar como consecuencia de las inversiones realizadas en el presente ejercicio en nuevo inmovilizado, que ascendieron a 404.655€.

CUADRO 2
DEDUCCIONES PENDIENTES DE APLICACIÓN EN EL EJERCICIO 2007

DIC pendiente de aplicación	Euros
Deducción por inversiones 2005.....	12.929
Deducción por inversiones 2006.....	2.227
TOTAL.....	15.156

Se pide:

- 1.1. ¿A cuánto asciende el Impuesto de Sociedades si dota la RIC con 2.000.000€?
- 1.2. ¿A cuánto ascendería la dotación máxima de RIC que podría realizar la sociedad?
- 1.3. Si el supuesto se hubiera planteado en 2008 ¿a cuánto hubiera ascendido la dotación máxima de RIC y el impuesto de sociedades en este ejercicio?

RESOLUCIÓN:

Para facilitar la comprensión de la solución presentamos, en primer lugar, la normativa aplicable al caso, haciendo referencia en segundo lugar al tipo de gravamen aplicable, para posteriormente determinar el porcentaje máximo del beneficio antes de impuestos que se puede destinar a la RIC. Por último, se presentará la solución de las tres cuestiones planteadas en este primer supuesto.

A) NORMATIVA PARA SU RESOLUCIÓN

La legislación a consultar es:

- Artículo 26 del REF (*Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre*):
RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES CORPORALES
- Artículo 27 del REF (*Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre*):
RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS
- Disposición Adicional 12 y Transitoria 11 de la Ley del Impuesto de Socie-

dades (Ley 43/1995), con las peculiaridades contenidas en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias: **DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS**

ARTÍCULO 26. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES CORPORALES

“1. Los sujetos pasivos del IS aplicarán una **bonificación del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias** por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el Archipiélago...

2. **También será aplicable a los contribuyentes del IRPF** ..., siempre y cuando determinen los rendimientos por el método de estimación directa”.

ARTÍCULO 27. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

“1. Las entidades sujetas al IS tendrán derecho a la **reducción en la base imponible de las cantidades que**, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, **destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones** de acuerdo con lo dispuesto en este artículo ...

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones **hasta el límite del 90% de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución**, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

- Se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias **los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas**, en los términos que reglamentariamente se determinen
- Se considerarán **beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal.**

No tendrá la consideración de beneficio no distribuido:

- a) El correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- b) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisi-

ción supuso la materialización de la RIC.

- c) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas ...

También, en este caso hay que tener en cuenta lo señalado en el apartado 12:

La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, **y con la deducción por inversiones** regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991

NORMATIVA QUE REGULA LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS (DIC)³

Dispone la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, declarada expresamente vigente en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades por Ley 43/1995 de 27 de diciembre (disp. derog. única, 2.20) que: *"En el supuesto de supresión del Régimen General de Deducción por Inversiones regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, su aplicación futura en las islas Ca-*

³ Ver Doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central. nº Resolución: 00/3448/2004 Unidad resolutoria: Vocalía 2ª Fecha de resolución: 29/03/2007

narias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión”.

Por su parte, el artículo 94 de la Ley 20/91, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, declarado expresamente vigente por Ley 43/1995, de 27 de diciembre (disp. derog. única, 2.9) establece que:

"1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, podrán acogerse a partir del primer ejercicio económico cerrado con posterioridad a 31 de diciembre de 1991, y en relación a las inversiones realizadas y que permanezcan en el Archipiélago, al régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de acuerdo con las siguientes peculiaridades:

a) Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

b) Según redacción dada por Ley 19/1994, de 6 de junio (disp. adic. cuarta), la deducción por inversiones tendrá como límite máximo el porcentaje que a continuación se indica de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición, y, en su caso, las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la Ley 61/1978

de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tal porcentaje será siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modificación de la deducción por inversiones se fije en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

2. El régimen de deducción por inversiones será de aplicación a las sociedades y demás entidades jurídicas que tengan su domicilio fiscal en Canarias, respecto de los establecimientos permanentes situados en este territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en el Archipiélago. En este caso el límite máximo de deducción sobre la cuota líquida a que se refiere la letra b) del número 1 anterior, se aplicará con independencia del que corresponda por las inversiones acogidas al régimen general.

(...)

4. En lo que no se oponga a lo establecido en los números anteriores del presente artículo, se estará a lo dispuesto en la normativa general de la deducción para inversiones regulada en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y disposiciones complementarias”.

Por otra parte, al no prever la Ley 43/1995 en su articulado deducción por inversiones en activos fijos ordinarios, introdujo dicho beneficio fiscal a través de la Disposición Adicional Duodécima:

"1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra

el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, que sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de dichos períodos impositivos.

(...)

7. El importe de la deducción no podrá exceder del 15 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, entendiéndose que esas cantidades están incluidas entre las deducciones a que se refiere el apartado 4 de la disposición transitoria undécima”.

Asimismo la Disposición Transitoria Undécima regulaba la aplicación de los saldos pendientes de las deducciones establecidas en la normativa anterior:

“4. Las deducciones procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, excepto la correspondiente a la creación de empleo, no podrán rebasar un límite conjunto del 35 por 100 de la cuota líquida.

5. Las deducciones a que se refieren los apartados anteriores se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones establecidas en los Capítulos II y III del Título VI de esta Ley y, a continuación, las deduccio-

nes establecidas en el Capítulo IV del Título VI, cuyo límite se computará independientemente del establecido en el apartado 4”.

B) TIPO DE GRAVAMEN

El artículo 28 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (TRLIS) regula los tipos de gravamen aplicables en el régimen general de este impuesto. A partir del 1 de enero de 2007, el tipo de gravamen general es del 32,5% y a partir del 1 de enero de 2008, el tipo se reduce al 30%. No obstante si se trata de empresas de reducida dimensión, el tipo de gravamen disminuye de la siguiente forma:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41€, se tributará a un tipo del 25% desde el 1 de enero de 2007.
- b) Por la parte de base imponible restante, el tipo de gravamen será del 30% a partir del 1 de enero de 2007.

C) CÁLCULO DE LA RIC PARA 2007

Para poder responder a la primera cuestión planteada en el supuesto nº 1, que consistía en calcular la cuantía a pagar por Impuesto de Sociedades, por nuestra empresa fabricante de perfiles de aluminio por extrusión, en primer lugar hemos de determinar el porcentaje máximo del beneficio antes de impuestos que se puede destinar a la RIC.

Para ello estableceremos las siguientes igualdades:

$$RIC = 0,9 * (B - RL) \quad [1]$$

Donde:

RIC	=	Dotación anual a la Reserva para Inversiones en Canarias
B	=	Beneficio después de impuestos
RL	=	Dotación a la Reserva Legal (10% del Beneficio después de impuestos)

Por tanto, sustituyendo en la expresión [1] la Reserva Legal por sus componentes tenemos:

$$RIC = 0,9 * (B - 0,1 * B) \quad [2]$$

$$RIC = 0,81 * B \quad [3]$$

Para determinar cuál es la dotación máxima permitida a la RIC sobre el beneficio antes de impuestos partimos de las siguientes expresiones:

$$B = BAI - IS \quad [4]$$

Donde:

B	=	Beneficio después de impuestos
BAI	=	Beneficio antes de impuestos
IS	=	Impuesto de Sociedades

Si sustituimos el Impuesto de Sociedades en la expresión [4] por sus componentes, es decir, $IS = 0,325 * (BAI - RIC)$ nos queda:

$$B = BAI - 0,325 (BAI - RIC) \quad [5]$$

$$B = 0,675 BAI + 0,325 B \quad [6]$$

$$0,737 B = 0,675 BAI \quad [7]$$

Si en la expresión [7] sustituimos el B por su equivalente según la ecuación [3] tenemos que:

$$\frac{0,737 RIC}{0,81} = 0,675 BAI \quad [8]$$

Por lo que la dotación máxima a la RIC para el 2007 cuando hay que dotar la Reserva Legal será de:

$$RIC = 0,742 BAI \quad [9]$$

D) RESOLUCIÓN CUESTIONES SUPUESTO 1

1. 1. ¿A cuánto asciende el Impuesto de Sociedades en 2007 si la sociedad decide dotar 2.000.000 € a la RIC?

CUADRO 3

CÁLCULO DEL IMPUESTO CON BONIFICACIÓN DE BIENES CORPORALES PARA 2007

BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN BIENES CORPORALES	Euros
RESULTADO CONTABLE	3.446.096,00
INGRESOS NO DERIVADOS DE PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES	-664.147,00
RESULTADO CONTABLE DERIVADO DE PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES	2.781.794,00
CÁLCULO TEÓRICO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	
RESULTADO CONTABLE DERIVADO DE PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES	2.781.949,00
GASTOS NO DEDUCIBLES	4.070,70
RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS	-2.000.000,00
BASE IMPONIBLE TEÓRICA	786.019,70
CUOTA ÍNTEGRA TEÓRICA DERIVADA PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES (32,5%)	255.456,40
BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN BIENES CORPORALES 50% DE LA CUOTA	127.728,20

Ingresos extraordinarios, no derivados de la industria:
619.655 + 44.492

CUADRO 4

CÁLCULO DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES POSIBLE EN 2007

	DEDUCCIÓN PENDIENTE + DEDUCCIÓN GENERADA	APLICADO A ESTE EJERCICIO	PENDIENTE DE APLICACIÓN	LÍMITE	
				ANUAL	CONJUNTO
Deducción por inversiones 2005	12.929,00	12.929,00	0,00	50%	70%
Deducción por inversiones 2006	2.227,00	2.227,00	0,00	50%	
Deducción por inversiones 2007	101.163,00	101.163,00	0,00	50%	50%
TOTAL	116.319,00	116.319,00	0,00		

25% de 404.652

Límite 70% = 329.912,92
Límite 50% = 235.652,09

CUADRO 5

CÁLCULO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN 2007

IMPUESTO DE SOCIEDADES	Euros
RESULTADO CONTABLE	3.446.096,00
GASTOS NO DEDUCIBLES	4.070,70
RESERVA PARA INVERSIONES	-2.000.000,00
BASE IMPONIBLE	1.450.166,70
CUOTA ÍNTEGRA (32,5%)	471.304,18
BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES 50%	-137.553,45
CUOTA BONIFICADA	333.750,73
DEDUCCIÓN POR INVERSIONES (DIC)	-116.319,00
IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	217.431,73

1.2. ¿A cuánto ascendería la dotación máxima de RIC que podría realizar la sociedad en 2007?

La dotación máxima a la RIC en 2007 viene determinada por la expresión [9] del apartado C de este mismo supuesto, por lo

que se podrá dotar el 74,2% del Beneficio antes de impuestos, teniendo en cuenta que hay que destinar el 10% del beneficio después de impuestos a la reserva legal y no existe reparto por dividendos. Por tanto, la dotación máxima que puede realizarse a la RIC es de:

$$RIC = 0,742 * 3.446.096,00 = 2.557.003,20 \text{ €}$$

1.3. Si el supuesto se hubiera planteado en 2008 ¿a cuánto hubiera ascendido la dotación máxima de RIC?

La diferencia con respecto a los cálculos realizados en el apartado C viene motivada por

un cambio en el tipo impositivo, dado que en 2008 el tipo impositivo general se fijará en el 30% en lugar del 32,5% contemplado para el 2007. Por tanto retomamos la expresión [5] del apartado C y cambiamos el tipo impositivo

$$B = BAI - 0,30 (BAI - RIC) \quad [10]$$

En la expresión anterior sustituimos la RIC por su equivalente en términos de beneficio después de impuestos, tal y como se estableció en la ecuación [3] por lo que tenemos:

$$B = 0,70 BAI + 0,243 B \quad [11]$$

$$0,757 B = 0,70 BAI \quad [12]$$

Si en la expresión [12] sustituimos el B por su equivalente según la ecuación [3] tenemos que:

$$\frac{0,757 RIC}{0,81} = 0,70 BAI \quad [13]$$

Por lo que la dotación máxima a la RIC para el 2008 cuando hay que dotar la Reserva Legal será de:

$$RIC = 0,749 BAI \quad [14]$$

Si suponemos que el beneficio en el 2008 ascendiera a la misma cantidad que el registrado en 2007, la cantidad máxima a dotar de RIC sería de 2.581.125,9 €.

III. SUPUESTO Nº 2: CÓMPUTO DE CREACIÓN DE EMPLEO

ENUNCIADO

Una importante red de tiendas de venta al menor de calzados que actúa en Canarias, va a abrir el 1 de enero de 2008 un nuevo establecimiento en Santa Cruz de Tenerife. La apertura de este establecimiento servirá para materializar parte de las cantidades dotadas a la RIC en el ejercicio 2007, a través de la adquisición de activos fijos nuevos y la imputación de los costes de personal por la ampliación de plantilla que conlleva la apertura de la nueva tienda.

Asimismo, han de tenerse en cuenta los siguientes datos:

- *Plantilla preexistente en los 12 meses anteriores:* 11 empleados, 2 de los cuales están contratados a media jornada.
- *Durante los 6 meses siguientes a la puesta en marcha del negocio, el sujeto pasivo tiene previsto realizar las siguientes contrataciones y despidos:*

- El 1 de enero de 2008 contrata a 4 empleados a tiempo completo.

- El 1 de abril de 2008 despide a 3 trabajadores de su plantilla, 2 de los cuales eran los que trabajaban a media jornada.

- El 1 de mayo de 2008 contrata a 3 nuevos empleados a tiempo completo.

Durante los ejercicios 2008 y 2009 tiene previsto un coste anual medio de salarios y cotizaciones sociales de 1.250 y 1.300 euros, respectivamente.

Se pide:

2.1. ¿Cuál sería el importe de materialización de la RIC con relación a la creación de empleo descrita?

2.2. Asimismo, teniendo en cuenta que se trata de una sociedad que tuvo los importes netos de cifra de negocios que se muestran en la tabla siguiente ¿cuál es el plazo de mantenimiento del incremento de plantilla, 3 ó 5 años?

CUADRO 6
ALGUNOS DATOS

EJERCICIO	Importe neto de la Cifra de Negocios (€)
2004	7.900.000
2005	8.000.000
2006	8.200.000
2007*	8.500.000

* **Previsión**

RESOLUCIÓN:

Para facilitar la comprensión de la solución presentamos, en primer lugar, la normativa aplicable al caso, para posteriormente determinar la cuantía de RIC que puede materializarse en empleo.

A) NORMATIVA PARA SU RESOLUCIÓN

La normativa a consultar para la resolución del supuesto 2 es la siguiente:

- Artículo 27 del REF (*Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre*):
RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (apartados 4B y 6).
Materialización de la RIC en creación de empleo
- Artículo 108 del TRLIS. **Ventajas fiscales de las empresas de reducida dimensión. Ámbito de aplicación.**
Cifra de negocios

ARTÍCULO 27 DEL REF, APARTADO 4B. MATERIALIZACIÓN DE LA RIC EN CREACIÓN DE EMPLEO

4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones: ...

B. La creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra A, que se produzca dentro de un período de seis meses a contar desde

la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión.

La creación de puestos de trabajo se determinará por el incremento de la plantilla media total del sujeto pasivo producido en dicho período respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores a la fecha de la entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que dicho incremento se mantenga durante un período de cinco años, salvo en el caso de sujetos pasivos que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, quienes deberán mantener dicho incremento durante tres años.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

ARTÍCULO 108 DEL TRLIS. VENTAJAS FISCALES PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán **siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros.**

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe 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 ...”

ARTÍCULO 27 DEL REF, APARTADO 6

6. (...)

En los casos de creación de puestos de trabajo, se considerará producida la materialización únicamente durante los dos primeros años desde que se produce el incremento de plantilla y se computará, en cada período impositivo, por el importe del coste medio de los salarios brutos y las cotizaciones sociales obligatorias que se corresponda con dicho incremento.

B) RESOLUCIÓN SUPUESTO 2

2.1. ¿Cuál sería el importe de materialización de la RIC con relación a la creación de empleo descrita?

• *Plantilla preexistente*

11 empleados, 2 de los cuales están contratos a media jornada:

9×1 (jornada completa) + $2 \times 0,5$ (media jornada) = **10 empleados**

• *Incremento de plantilla en los 6 meses siguientes a la puesta en funcionamiento*

El cómputo hace referencia a los 6 primeros meses de actividad:

- El 1 de enero de 2008 contrata a 4 empleados a tiempo completo = **14 trabajadores durante los 3 primeros meses.**

- El 1 de abril de 2008 despide a 3 trabajadores de su plantilla, 2 de los cuales eran los que trabajaban a media jornada = **2 trabajadores menos durante el mes de abril.**

- El 1 de mayo de 2008 contrata a 3 nuevos empleados a tiempo completo = **los meses de mayo y junio posee una plantilla de 15 trabajadores.**

$[(14 \text{ empleos} \times 3 \text{ meses}) + (12 \times 1 \text{ mes}) + (15 \times 2)] / 6 \text{ meses} = 14$

Incremento medio en relación con la plantilla anterior: $(14 - 10) = 4$

El importe máximo de la materialización vendrá dado por el producto del incremento medio de plantilla por los costes de personal. En nuestro caso serán los siguientes:

Importe de la materialización de la RIC en empleo en 2008:

$1.250 \times 4 = 5.000€$

Importe de la materialización de la RIC en empleo en 2009:

$1.300 \times 4 = 5.200€$

- 2.2.** Asimismo, ¿cuál es el plazo de mantenimiento del incremento de plantilla, 3 ó 5 años?

El empleo habrá de mantenerse durante **5 años** dado que en el ejercicio de la dotación no es una entidad de reducida dimensión. Para ser sujeto pasivo de reducida dimensión se considera el ejercicio de la dotación y la cifra de negocios del ejercicio anterior. Es decir, 2006 en el que la cifra era de 8,2 millones de euros.

IV. SUPUESTO Nº 3: INTENSIDADES MÁXIMAS DE AYUDA

ENUNCIADO

El mismo empresario del supuesto anterior se plantea la posibilidad de obtener una subvención de la Dirección General de Comercio del Gobierno de Canarias por un máximo del 50% del valor de los activos fijos necesarios para la puesta en marcha del nuevo establecimiento.

Teniendo en cuenta la siguiente información:

- La cifra de activos en 2006 alcanzó los 2.500.000 €, la facturación ascendió a 8.200.000 € y la plantilla media en ese año fue de 14 empleados.
- El ahorro fiscal por la RIC, en aplicación de tipos nominales de tributación, ascendió a 29.250€ en 2007.
- La inversión total en activos, en el nuevo establecimiento que se abrirá a comienzos del 2008 es de 85.000€.

Se pide:

- 3.1.** ¿Puede el sujeto pasivo optar al importe máximo de la citada subvención, es decir a 42.500 euros?
- 3.2.** En caso de que la respuesta anterior sea negativa ¿Cuál es el importe máximo de la subvención que podría obtener por esta inversión?

RESOLUCIÓN:

En este caso, antes de proceder a la resolución del caso hemos de tener en cuenta que para calcular el importe de la ayuda real como consecuencia de la RIC a efectos del cálculo de intensidades debemos analizar las siguientes cuestiones:

- 1º.** Una vez se posean los datos reales de la inversión que efectuaremos con cargo a la RIC, se deberá discriminar entre lo que se considera ayuda a la inversión y ayuda al funcionamiento, ya que la norma legal sólo establece límites cuantitativos de intensidad en el caso de las inversiones iniciales.
- 2º.** Tomaremos como año de referencia el de la obtención del beneficio que dio origen a la Reserva, al objeto de determinar cuál es la intensidad máxima de ayudas de todo tipo que podremos obtener en relación con una misma inversión inicial (activos fijos más empleo).
- 3º.** A continuación, sobre el total de la Reserva destinada a la realización de

inversiones iniciales aplicaremos el porcentaje del tipo impositivo nominal aplicable en el año de referencia, obteniendo así lo que se denomina gasto fiscal o importe nominal de la ayuda fiscal recibida como consecuencia de la aplicación de la RIC (incluyendo activos y empleo).

A) NORMATIVA PARA SU RESOLUCIÓN

La normativa que debe ser consultada para resolver el supuesto nº 3 es la siguiente:

- Artículo 27 del REF (*Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre*):
RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (apartado 14). Inten-
sidades máximas de ayudas
- **Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el período 2007-2013 (Diario Oficial de la UE. 2006/C 54/08)**

ARTÍCULO 27 DEL REF, APARTADO 14

(...)

14. La suma del importe de la minoración de la cuota íntegra por el impuesto que se derive de la aplicación de la reducción regulada en

este artículo y de cualquier otro beneficio fiscal o subvención de cualquier Administración pública, devengados o concedidos con ocasión de una misma inversión de las previstas en la letras A⁴, B⁵ y, en su caso, en el número 1.º de la letra D⁶ del apartado 4 de este artículo, no podrá exceder de los límites previstos en la normativa comunitaria para las ayudas a la inversión.

Para computar el importe correspondiente a una misma inversión, se considerará integrado en un proyecto único el conjunto de activos adquiridos en un plazo de tres años que se integren en una unidad autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

DIRECTRICES SOBRE LAS AYUDAS DE ESTADO DE FINALIDAD REGIONAL PARA EL PERÍODO 2007-2013 (Diario Oficial de la UE. 2006/C 54/08)

En el cuadro 7 puede observarse un resumen de los porcentajes de ayudas máximas para la inversión inicial según el tamaño de la empresa e importancia del PIB sobre la media comunitaria, mientras que el cuadro 8 recoge el concepto comunitario de Pyme que debe aplicarse.

⁴ Recordemos que las inversiones previstas en la letra A consisten en la adquisición de elementos de activo fijo material o inmaterial como consecuencia de la creación o ampliación de un establecimiento o la diversificación de su actividad.

⁵ La letra B hace referencia a la creación de puestos de trabajo relacionados de forma directa con las inversiones señaladas anteriormente en la nota 3.

⁶ El número 1 de la letra D se refiere a la suscripción de acciones y participaciones en el capital de empresas que desarrollen su actividad en el Archipiélago y que realicen inversiones en activo fijo o creen empleo.

CUADRO 7
LÍMITES COMUNITARIOS PARA INVERSIÓN INICIAL (APARTADO 4.1.2)

		Grandes empresas	Medianas empresas	Pequeñas empresas
87.3 a)	< 45% PIB	50%	60%	70%
	< 60% PIB	40%	50%	60%
	< 75% PIB	30%	40%	50%
	RUP > 45 % < 60 % PIB	60 %	70%	75%
	RUP > 60 % < 75% PIB	50 %	60%	70%
	RUP > 75 % PIB	40 %	50%	60%
	Regiones de efecto estadístico	30 % 20 %	40%30%	50%40%
87.3.c)		15 %	25%	35%

Fuente: Diario Oficial de la UE 2006/C54/08

CUADRO 8
CONCEPTO COMUNITARIO DE PYME

NUEVOS UMBRALES (artículo 2)

Categoría de empresa	Cálculo de plantilla: Unidades de trabajo anual (UTA)	Volumen de negocios anual	Balance general anual
Mediana	< 250	≤ 50 millones de euros (40 millones de euros en 1996)	≤ 43 millones de euros (27 millones de euros en 1996)
Pequeña	< 50	≤ 10 millones de euros (7 millones de euros en 1996)	≤ 10 millones de euros (5 millones de euros en 1996)
Microempresa	< 10	≤ 2 millones de euros (no delimitado anteriormente)	≤ 2 millones de euros (no delimitado anteriormente)

Fuente: http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide_es.pdf

Para el cómputo de los límites anteriores se deben utilizar los datos que figuran en las últimas Cuentas Anuales debidamente aprobadas. Si se trata de empresas de reciente creación que no disponen aún de cuentas anuales aprobadas, se debe llevar a cabo una

estimación realista de los datos pertinentes en el transcurso del ejercicio financiero. Además, debe tenerse en cuenta que:

- **La plantilla.** Se expresa en unidades de trabajo anual (UTA). Cuenta como

una unidad cualquier persona que trabaje a tiempo completo

- **El volumen de negocios.** Ingresos percibidos durante el año en concepto de ventas o prestación de servicios (no se incluye el IVA/IGIC ni otros impuestos indirectos)
- **El balance general.** Valor de los principales activos de su empresa

B) RESOLUCIÓN SUPUESTO 3

- 3.1.** ¿Puede el sujeto pasivo optar al importe máximo de la citada subvención, es decir a 42.500 euros?

Para dar respuesta a la pregunta anterior primero hemos de determinar cuál es el importe de la ayuda fiscal por RIC en inversión inicial, para poder calcular el total de ayudas máximas y ver si puede optar al total de la subvención.

- **Inversión en activos fijos en 2008:** 85.000€ (datos del enunciado)
- **Inversión en empleo 2008 a efectos de RIC:** 5.000€ (resultado del supuesto 2)
- **RIC total materializada en el proyecto en 2008:** 90.000€
- **Importe de la ayuda fiscal por RIC en inversión inicial:** 90.000 euros x 32,5% = 29.250€
- **Intensidad máxima ayuda a la Inversión inicial para pequeña**

empresa: 60% de intensidad máxima (pequeña empresa)

Intensidad máxima: 60% de 90.000
= 54.000€

Si al importe máximo de la subvención, que recordemos era de 42.500€, le sumamos la ayuda fiscal por RIC que ascendía a 29.250€, tendríamos un total de ayudas de 71.250 €, cantidad que supera la intensidad máxima, por lo que **la empresa no podría optar por el límite máximo de la subvención.**

- 3.2.** En caso de que la respuesta anterior sea negativa ¿Cuál es el importe máximo de la subvención que podría obtener por esta inversión?

El límite máximo de financiación que podría recibir la empresa a través de la subvención sería igual a: la diferencia entre la intensidad máxima de las ayudas y el importe de la ayuda fiscal por RIC

Intensidad máxima real por subvención = 54.000-29.250 = 24.750 €

V. SUPUESTO Nº 4: INVERSIÓN DE CARÁCTER INMOBILIARIO

ENUNCIADO

Sin duda uno de los aspectos más controvertidos de la nueva regulación de la RIC, ha sido la limitación introducida en el artículo 27 DE LA Ley 19/1994 por el Real Decreto Ley 12/2006 a la materialización de la RIC en suelo y en otros activos de carácter inmobiliario en determinadas actividades.

Con la finalidad de facilitar la interpretación de la reforma planteamos once situacio-

nes de inversión diferentes, debiendo responder en cada caso si tales inversiones son aptas para materializar la RIC.

4.1. Un Empresario industrial compra una segunda nave para la realización de su propia actividad. La fecha de materialización prevista de la RIC es el 1 de septiembre de 2007 y el ejercicio de la dotación ha sido 2006.

4.2. Un Empresario industrial prevé comprar una nave para la realización de su propia actividad, en diciembre de 2008 y dispondrá de una dotación a la RIC a realizar en 2007. ¿Puede materializar esta dotación en la compra de la nave? ¿En el suelo y la construcción o solamente en uno de estos dos elementos?

4.3. Un Empresario industrial compra una nave comercial para ponerla en alquiler. La fecha de materialización prevista es junio de 2008 y la dotación a la RIC la realizará en 2007.

4.4. ¿Y si el Empresario del caso anterior hubiera dotado la RIC en 2006?

4.5. Una Sociedad industrial pretende con la compra una nave comercial en junio de 2008 materializar la RIC que ha dotado en el ejercicio 2006.

4.6. Un Empresario turístico que rehabilita apartamentos para su arrendamiento en zona turística en declive quiere materializar en junio de 2009

la dotación a la RIC que tiene previsto realizar en 2007.

4.7. ¿Y si el Empresario turístico anterior quisiera materializar en noviembre de 2007 la RIC que dotó en el ejercicio de 2005 en la rehabilitación de apartamentos de su propiedad para su arrendamiento en zona turística en declive?

4.8. Un Empresario comercial que compra local comercial para su actividad quiere con esta inversión materializar en junio de 2009 la dotación que tiene prevista realizar en el ejercicio 2008.

4.9. Un Empresario turístico que construye apartamentos para su arrendamiento en zona turística ordinaria, no declarada en declive, quiere materializar en marzo de 2008 la dotación a la RIC que tiene prevista hacer en el ejercicio 2007 con ese fin.

4.10. Un empresario arrendador que adquiere viviendas ordinarias (no calificadas como protegidas) para su alquiler, quiere materializar, de esta forma, en diciembre de 2008 la dotación a la RIC que prevé realizar también en 2008.

4.11. Un empresario arrendador que adquiere viviendas ordinarias para su alquiler, quiere materializar así, en diciembre de 2008, la dotación a la RIC que realizó en 2005.

RESOLUCIÓN:

Antes de proceder a la resolución del caso hemos de tener en cuenta la normativa aplicable

A) NORMATIVA PARA SU RESOLUCIÓN

- Artículo 27 del REF (*Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre*). **RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS: Apartado 4A, Apartado 4C y Apartado 8. Materialización de la RIC**
- Artículo 27, apartado 2 de la **Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio**

ARTÍCULO 27 DEL REF, APARTADOS 4A, 4C Y 8

4. (...)

Tendrán la consideración de iniciales **las inversiones en suelo**, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo y se afecte:

- **A la promoción de viviendas protegidas**, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.

- **Al desarrollo de actividades industriales** incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

- **A las zonas comerciales, y a las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico**, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril, por la que se aprueban las Directrices de Ordenación General y las Directrices de Ordenación del Turismo de Canarias.

(...)

8. Los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso...

Los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 16, apartado 3, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, el sujeto pasivo deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, **tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales** incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades

Económicas, **o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive**, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

ARTÍCULO 27 DE LA LEY 35/2006, APARTADO 2

2. Se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a. Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b. Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

B) RESOLUCIÓN SUPUESTO 4

4.1. Una empresa industrial compra una segunda nave para la realización de su propia actividad. La fecha de materialización prevista de la RIC es el 1 de septiembre de 2007 y el ejercicio de la dotación ha sido 2006.

Construcción	Suelo	Fecha de la materialización	Ejercicio de la dotación
Sí	Sí	01/09/2007	2006

Al tratarse de una dotación realizada de acuerdo con la redacción anterior de la Ley 19/1994 a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2006, los criterios para su materialización son los establecidos en esta normativa, por lo que hasta el 31 de diciembre de 2010 cualquier empresa, con independencia de su actividad, podrían materializar las dotaciones realizadas a la RIC hasta el 2006 en suelo y en construcción.

4.2. Un empresario industrial prevé comprar una nave para la realización de su propia actividad, en diciembre de 2008, afectando una dotación a la RIC realizada con cargo al ejercicio 2007. ¿Puede materializar esta dotación en la compra de la nave? ¿En el suelo y en la construcción?

Construcción	Suelo	Fecha de la materialización	Ejercicio de la dotación
Sí	Sí	31/12/2008	2007

En este caso, al tratarse de dotaciones realizadas con cargo a beneficios del ejercicio 2007, hay que aplicar lo establecido tras la entrada en vigor del *Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre*. Al ser un empresario industrial que va a adquirir una nave para dedicarla a su actividad puede afectarse el suelo y la construcción.

4.3. Un empresario industrial compra una nave comercial para ponerla en alquiler. La fecha de materialización prevista es junio de 2008 y la dotación a la RIC la realizará en 2007.

Construcción	Suelo	Fecha de la materialización	Ejercicio de la dotación
No	No	20/06/2008	2007

A pesar de que la inversión será realizada por empresario industrial, como la nueva nave no va a estar afecta a actividades industriales, esta inversión no se considera apta para materializar las dotaciones realizadas a la RIC con cargo a beneficios del ejercicio 2007.

4.4. ¿Y si el Empresario del caso anterior hubiera dotado la RIC en 2006?

Construcción	Suelo	Fecha de la materialización	Ejercicio de la dotación
Sí	Sí	20/06/2008	2006

Para las dotaciones realizadas en 2006 la compra de una nave comercial para dedicarla al arrendamiento sí que se considera una inversión apta para RIC.

4.5. Una Sociedad industrial pretende con la compra una nave comercial en junio de 2008 materializar la RIC que ha dotado en el ejercicio 2006. Esta nave será cedida en alquiler a su empresa matriz.

Construcción	Suelo	Fecha de la materialización	Ejercicio de la dotación
No	No	20/06/2008	2006

Para las dotaciones realizadas en 2006 la compra de una nave comercial para dedicarla al arrendamiento no se considera una inversión apta para RIC por tratarse de una operación entre empresas vinculadas.

4.6. Un Empresario turístico que rehabilita apartamentos para su arrendamiento en zona turística en declive quiere materializar, en junio de 2009, la dotación a la RIC que tiene previsto realizar en 2007.

Construcción	Suelo	Fecha de la materialización	Ejercicio de la dotación
Sí	Sí	31/06/2009	2007

De acuerdo con la reforma de la Ley 19/1994 se consideran aptas para la RIC las inversiones en suelo y construcción que tengan por objeto la rehabilitación de alojamientos turísticos en zonas turísticas declaradas en declive.

4.7. ¿Y si el empresario turístico anterior quisiera materializar en noviembre de 2007 la RIC que dotó en el ejercicio de 2005 en la rehabilitación de apartamentos de su propiedad para su arrendamiento en zona turística en declive?

Construcción	Suelo	Fecha de la materialización	Ejercicio de la dotación
Sí	Sí	31/11/2007	2005

La legislación vigente hasta el 31/12/2006 consideraba como apta la rehabilitación de apartamentos dedicados al arrendamiento en cualquier zona turística, estén o no ubicados en zonas declaradas en declive. En el caso de que se mediara la adquisición previa de los apartamentos usados por el propio sujeto pasivo, el coste de la reforma debe ser superior a la parte del precio pagado por la construcción (excluido el pagado por el suelo).

4.8. Un empresario comercial que compra local comercial para su actividad quiere con esta inversión materializar en junio de 2009 la dotación que tiene prevista realizar en el ejercicio 2008.

Construcción	Suelo	Fecha de la materialización	Ejercicio de la dotación
Sí	No	06/06/2009	2008

Con la reforma de la Ley 19/1994 que entró en vigor el 1 de enero de 2007, se consideran activos aptos para materializar las dotaciones realizadas a partir del 2007, las inversiones realizadas en construcción, pero no en suelo, siempre y cuando las instalaciones se encuentren afectas a su actividad y no se trate de activos cedidos en arrendamiento.

4.9. Un empresario turístico que construye apartamentos para su arrendamiento en zona turística ordinaria, no declarada en declive, quiere materializar en marzo de 2008 la dotación a la RIC que tiene prevista hacer en el ejercicio 2007 con ese fin.

Construcción	Suelo	Fecha de la materialización	Ejercicio de la dotación
Sí	No	02/03/2008	2007

De acuerdo con el nuevo REF, en este caso sólo se considera afecto y apto para la RIC, el valor de la construcción, no pudiendo afectar el suelo al no tratarse de una zona turística en declive.

4.10. Un empresario arrendador que adquiere viviendas ordinarias para su alquiler quiere materializar, de esta forma, en diciembre de 2008 la dotación a la RIC que prevé realizar en 2008.

Construcción	Suelo	Fecha de la materialización	Ejercicio de la dotación
No	No	06/12/2008	2008

Al no tratarse de viviendas protegidas, ni puede incluirse el suelo afecto, ni tampoco el valor de la construcción, ya que se trata de viviendas cedidas en alquiler.

4.11. Un empresario arrendador que adquiere viviendas ordinarias para su alquiler quiere materializar así, en diciembre de 2008, la dotación a la RIC que realizó en 2005.

Construcción	Suelo	Fecha de la materialización	Ejercicio de la dotación
Sí	Sí	06/12/2008	2005

Al estar reguladas por la legislación anterior se consideran activos aptos para la materialización tanto la construcción como el suelo.

**VI. SUPUESTO Nº 5: INVERSIÓN EN
TÍTULOS VALORES****ENUNCIADO**

Señale, en los casos siguientes, si el empresario o sociedad mercantil podrá materializar, en el ejercicio indicado, la RIC, considerando su fecha de dotación y el objeto de la materialización.

5.1. Un Empresario comercial ha dotado RIC con cargo a los beneficios de 2006 por 30.000€ y tiene previsto dotar 80.000€ con cargo a los de 2007. La suma de las dos dotaciones (110.000€) quiere materializarla en noviembre de 2007 mediante la suscripción de acciones de una sociedad de nueva creación cuyo objeto social será el arrendamiento de locales de oficina. Con este fin hará una emisión de acciones por 600.000€ que empleará en la compra de dos locales para el inicio de su actividad.

5.2. Un empresario industrial ha dotado RIC con cargo al beneficio de 2006 por un importe de 20.000€ y tiene previsto dotar con cargo al de 2007 por valor de 25.000€. Ha decidido materializar la suma de ambas dotaciones en febrero de 2008 suscribiendo acciones de la ampliación de capital por importe de 762.000€ que tiene previsto realizar una sociedad radicada en la ZEC que se dedica a la producción de paneles

fotovoltaicos de bajo rendimiento y que pretende ampliar esta producción a paneles de superior rendimiento.

5.3. La Universidad de Las Palmas de Gran Canaria ha creado una sociedad pública, de carácter inicialmente unipersonal y que posteriormente, a través de una ampliación de capital, ha dado entrada a fondos de la RIC con la emisión de acciones sin derecho a voto. Estas acciones, una vez transcurrido el plazo de 5 años de permanencia en el patrimonio de los suscriptores, serán amortizadas o adquiridas por la ULPGC.

RIC ULPGC, S.A. construirá un edificio de servicios administrativos en los terrenos aledaños al antiguo Cine San Roque y, posteriormente, lo pondrá a disposición de la Universidad bajo la fórmula de arrendamiento, cobrando por ello un precio de mercado.

La Comunidad Autónoma contribuirá específicamente a la viabilidad de este proyecto mediante un convenio de colaboración, en función del cual la Consejería de Educación, Cultura y Deportes financiará los gastos derivados del arrendamiento del edificio de servicios administrativos por un tiempo determinado.

La financiación para la compra o amortización de las acciones se obtendrá, al quinto año, mediante un

préstamo bancario, estando asegurada su devolución mediante los alquileres recibidos de la ULPGC.

Aunque el proyecto descrito arranca en 2002 y terminó en diciembre de 2006 con la suscripción de la ampliación con fondos RIC, en nuestro ejemplo vamos a suponer que comenzó en 2004 y culminará con la ampliación de capital en febrero de 2008 por un importe de 10.779.000€. Una sociedad mercantil que tiene previsto realizar una dotación a la RIC en 2007 por valor de 100.000€ quiere presentar un plan de inversiones para la materialización de dicha reserva en 2008 adquiriendo acciones de RIC ULPGC, S.A.

RESOLUCIÓN:

Veamos, en primer lugar, la normativa aplicable para posteriormente plantear las soluciones a los tres apartados propuestos en el supuesto nº 5.

A) NORMATIVA PARA SU RESOLUCIÓN

- Artículo 27 del REF (*Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre*): **RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS, apartado 4D.**

ARTÍCULO 27 DEL REF, APARTADOS 4D Y 8

4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que

se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones ...

D. La suscripción de:

1. ° Acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad.

Estas sociedades realizarán las inversiones previstas en las letras A y B anteriores, en las condiciones reguladas en este artículo

– El importe del valor de adquisición de las inversiones realizadas por la sociedad participada deberá alcanzar, como mínimo, el importe desembolsado de las acciones o participaciones adquiridas por el sujeto pasivo.

– La entidad suscriptora del capital procederá a comunicar fehacientemente a la sociedad emisora el valor nominal de las acciones o participaciones adquiridas así como la fecha en que termina el plazo para la materialización de su inversión.

– A su vez, la sociedad emisora comunicará fehacientemente a la entidad suscriptora de su capital las inversiones efectuadas con cargo a sus acciones o participaciones cuya suscripción haya supuesto la materialización de la reserva así como su fecha.

2. ° Acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial

Canaria como consecuencia de su constitución o ampliación de capital... Adicionalmente, se deberán reunir las siguientes condiciones

- El importe de la emisión o de la ampliación de capital será superior a 750.000 euros
- Al menos el 10% de la emisión o de la ampliación de capital será suscrito por alguna persona o entidad que no materialice cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias
- El suscriptor de las acciones o participaciones emitidas no podrá transmitir o ceder el uso a terceros de los activos afectos a su actividad económica en los cuatro ejercicios posteriores y, en ningún caso, podrá transmitirlos o ceder su uso a la entidad de la Zona Especial Canaria

3.º Acciones o participaciones en el capital o en el patrimonio emitidas por sociedades y fondos de capital riesgo y en fondos de inversión siempre que las entidades de capital riesgo y los fondos de inversión participados inviertan una cantidad equivalente de las participaciones adquiridas en acciones o participaciones representativas del capital de las sociedades a que se refieren los números 1.º y 2.º de esta letra ...

4.º Títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos,

siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50% de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio

5.º Títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del 50% de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

6.º Títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habilitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del 50% de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio ...

8. Los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

B) RESOLUCIÓN SUPUESTO 5

5.1. Un Empresario comercial ha dotado RIC con cargo a los beneficios de 2006 por 30.000€ y tiene previsto dotar 80.000€ con cargo a los de 2007. La suma de las dos dotaciones (110.000€) quiere materializarla en noviembre de 2007 mediante la suscripción de acciones de una sociedad de nueva creación cuyo objeto social será el arrendamiento de locales de oficina. Con este fin hará una emisión de acciones por 600.000€ que empleará en la compra de dos locales para el inicio de su actividad.

La dotación a la RIC con cargo a los beneficios de 2006 (30.000 euros) puede aplicarse al proyecto descrito. No obstante, la dotación correspondiente a 2007 (80.000 euros) no puede aplicarse al mismo porque las restricciones en materia de arrendamiento a partir del 1 de enero de 2007, recogidas en el apartado 8 del artículo 27 del REF, impiden incluso a través de la inversión indirecta, la aplicación al arrendamiento, salvo que se cumplieren las condiciones recogidas en dicho apartado 8, que no es el caso.

5.2. Un Empresario industrial ha dotado RIC con cargo al beneficio de 2006 por un importe de 20.000€ y tiene previsto dotar con cargo al de 2007 por valor de 25.000€. Ha decidido

materializar la suma de ambas dotaciones en febrero de 2008 suscribiendo acciones de la ampliación de capital por importe de 762.000€ que tiene previsto realizar una sociedad radicada en la ZEC que se dedica a la producción de paneles fotovoltaicos de bajo rendimiento y que pretende ampliar esta producción a paneles de superior rendimiento.

La dotación a la RIC con cargo a los beneficios de 2006 no podría destinarse a esta inversión, pero sí la correspondiente a 2007, si cumpliera todas las condiciones señaladas en el apartado 4D 2º, pues según está planteado el proyecto de inversión en el enunciado sólo cumple la primera. Se desconoce si cumple la segunda y el empresario tendría que observar las indicaciones recogidas en el tercer supuesto, relativo a que *«el suscriptor de las acciones o participaciones emitidas no podrá transmitir o ceder el uso a terceros de los activos afectos a su actividad económica en los cuatro ejercicios posteriores y, en ningún caso, podrá transmitirlos o ceder su uso a la entidad de la Zona Especial Canaria»*.

5.3. Una sociedad mercantil que tiene previsto realizar una dotación a la RIC en 2007 por valor de 100.000€ quiere presentar un plan de inversiones para la materialización de dicha reserva en 2008 adquiriendo acciones de RIC ULPGC, S.A.

La dotación a la RIC con cargo a beneficios de 2006 se podrían materializar en la inversión indicada, en virtud de la consulta vinculante que realizó la ULPGC (CV0491-04). **A partir de 2007, la restricción de arrendamiento excluiría el suelo y la construcción**, porque no encaja con ninguna de las excepciones. Ahora bien, **podría plantearse una nueva consulta considerando que es una infraestructura de interés público** que podría ir por el apartado 4D 6º, con el límite del 50% de la dotación efectuada en el ejercicio 2007.

VII. CONCLUSIONES

A través de los cinco supuestos prácticos desarrollados en este trabajo se intenta contribuir a difundir de forma sencilla alguno de los aspectos más novedosos del nuevo REF, especialmente en lo referido a la RIC. Así, el primer supuesto presenta la compatibilidad de la RIC con otros incentivos como la bonificación por la producción de bienes corporales y la deducción por inversiones, mostrando también un procedimiento para calcular el porcentaje máximo del beneficio antes de impuestos que se puede destinar a la RIC.

Posteriormente, el segundo supuesto aborda una de las novedades principales de la nueva RIC, la posibilidad de materializar estos fondos en la creación de empleo, siempre y cuando este empleo esté relacionado con nuevas inversiones, modernización o diversificación de la actividad empresarial.

En el supuesto tres se aborda el tema del cálculo de las intensidades de ayudas máximas por empresa, dado que los incentivos del REF han sido considerados como ayuda de Estado con finalidad regional, por lo que las ayudas fiscales computan dentro del volumen total de subvenciones recibidas por las empresas.

Por su parte, el supuesto cuatro comprende una amplia colección de posibles situaciones de inversión inmobiliaria, sin duda, uno de los aspectos más controvertidos y que más polémica ha generado entre el sector empresarial y el colectivo de asesores fiscales al restringir la nueva ley las inversiones en suelo para algunas actividades.

Por último, el quinto supuesto está dedicado a la materialización de la RIC en inversiones indirectas a través de la suscripción de títulos valores representativos del capital de otras empresas y organismos. Sin duda, una de las alternativas que posiblemente más se desarrolle para la materialización de la RIC en el período 2007-2013, ante las mayores dificultades que parecen experimentar algunas empresas para canalizar la inversión de la reserva en activos fijos de explotación, debido a la pérdida de rentabilidad experimentada en los últimos años, tanto por la ralentización de la actividad económica como por la acumulación de activos productivos que están siendo infrautilizados – véase Dorta y Correa (dir), 2007-.

El éxito de la nueva RIC, y su contribución al desarrollo estratégico de Canarias, exige el replanteamiento del comportamiento

inversor por parte del sector empresarial y el desarrollo de instrumentos imaginativos que facilite la inversión indirecta en títulos de otras empresas a los pequeños empresarios.

REFERENCIAS

Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias.

Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el período 2007-2013 (Diario Oficial de la UE. 2006/C 54/08).

Doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central. Nº Resolución: 00/3448/2004 Unidad resolutoria: Vocalía 2ª Fecha de resolución: 29/03/2007.

J.A. Dorta y A. Correa [dir], *La RIC y el comportamiento empresarial. Un estudio de los efectos de la RIC en la empresa canaria durante los años 1994-2002*. Obras monográficas de Hacienda Canaria. Ed. Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2007.

Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Ley 19/2003, de 14 de abril, por la que se aprueban las Directrices de Ordenación General y las Directrices de Ordenación del Turismo de Canarias.

Ley 20/1991, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.

Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias.

Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio.