



Trabajo de Fin de Grado
Grado en Contabilidad y Finanzas
Universidad de La Laguna

MATERIALIZACIÓN DE LA RIC EN CREACIÓN DE PUESTOS DE EMPLEO
(Materialization of the RIC in job creation)

Autor Yordano Escobar Lorenzo

Tutor Francisco Félix Clavijo Hernández

San Cristóbal de La Laguna, 8 de julio de 2020

RESUMEN

En el presente trabajo se analiza la casuística de la materialización de la RIC en creación de puestos de trabajo.

Para empezar, se explica de forma general la Reserva para Inversiones en Canarias, siguiendo lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del REF, incidiendo en las características más destacables de este incentivo fiscal.

Se prosigue con el desarrollo de la modalidad de materialización de la RIC en creación de empleo, distinguiendo por un lado el empleo de inversión y por otro lado el empleo de funcionamiento. Se adopta una metodología que consiste en explicaciones teóricas basadas en la norma que se completarán con supuestos prácticos.

Por último, se hace hincapié en el incumplimiento del mantenimiento de la materialización de la RIC y las consecuentes regularizaciones; contextualizando la materia en la situación actual de crisis provocada por el coronavirus.

Palabras clave: empleo de inversión, empleo de funcionamiento, inversión inicial, regularización

ABSTRACT

This work analyzes the casuistry of the materialization of the RIC in job creation.

To begin, it explains in general terms the Reserve for Investments in the Canary Islands, following the provisions of article 27 of the REF Law. It specifies the most outstanding characteristics of this tax incentive.

Then, it explains the modality of materialization of the RIC in job creation. It differentiates, on the one hand, investment employment and, on the other hand, operating employment. The methodology consists of theoretical explanations based on the law, which are completed with practical examples.

Finally, it emphasizes the non-compliance with the maintenance of materialization of the RIC and the consequent regularizations. The subject is also contextualized in the current crisis situation caused by the coronavirus.

Keywords: investment employment, operating employment, initial investment, regularization

INDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
2. ANÁLISIS DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS	4
3. LA CREACIÓN DE PUESTOS DE TRABAJO	7
3.1. CONCEPTO DE “MATERIALIZAR”	7
3.2. CONCEPTO DE CREACIÓN DE PUESTOS DE TRABAJO	8
4. EMPLEO DE INVERSIÓN	11
4.1. CONCEPTO DE INVERSIÓN INICIAL	12
4.2. CÁLCULO DE LA CREACIÓN DE EMPLEO.....	13
4.3. PLAZO E IMPORTE DE LA MATERIALIZACIÓN.....	15
4.3.1. Plazo en inversiones ordinarias.....	15
4.3.2. Plazo en inversiones anticipadas	16
4.3.3. El importe	17
4.4. MANTENIMIENTO DE LOS PUESTOS CREADOS.....	18
4.5. LÍMITE DE ACUMULACIÓN DE LAS AYUDAS A LA INVERSIÓN	19
5. EMPLEO DE FUNCIONAMIENTO	20
5.1. CÁLCULO DE LA CREACIÓN DE EMPLEO.....	20
5.1. PLAZO E IMPORTE DE LA MATERIALIZACIÓN.....	21
5.1.1. Plazo de la materialización.....	21
5.1.2. Importe y límite anual por trabajador.....	21
5.2. MANTENIMIENTO DE LOS PUESTOS CREADOS.....	23
5.3. LÍMITE DE ACUMULACIÓN DE LAS AYUDAS DE FUNCIONAMIENTO	23
6. INCUMPLIMIENTO DEL MANTENIMIENTO Y REGULARIZACIÓN	24
7. LA RIC Y LA CRISIS DEL COVID-19. CONSIDERACIONES FINALES.....	27
BIBLIOGRAFÍA.....	29

1. INTRODUCCIÓN

La Reserva para Inversiones en Canarias, en adelante la RIC, es una figura propia y exclusiva del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF). Se trata de un incentivo fiscal creado con el fin de estimular la autofinanciación empresarial, es decir, consiste en una reducción en el Impuesto de Sociedades (IS) o del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que se destinará para invertir en una serie de bienes y capital, con el fin último de estimular el desarrollo de la inversión en Canarias. En este TFG no se pretende hacer un estudio exhaustivo de la RIC, para ello ya existen excelentes obras como las escritas por el profesor Miranda Calderín¹; pero teniendo como base esas obras, se tratará de analizar en este trabajo una cuestión muy concreta: la materialización de la RIC en la creación de puestos de trabajo. Teniendo en cuenta la crisis global que el mundo está atravesando, con la pandemia del Covid-19, no es de extrañar que se tema por una inminente sino ya evidente crisis económica global. El desempleo va a ser un tema apremiante en las futuras decisiones político-económicas. Los antecedentes de la última crisis económica (2008) colocan a Canarias como una de las Comunidades Autónomas más perjudicadas en materia de desempleo. Es por ello, que con este trabajo se enfoque la RIC como un instrumento necesario para la creación de empleo con el fin de mitigar la venidera recesión.

En 2007 fue cuando se permitió materializar la RIC en la creación de puestos de trabajo, luego en 2015² se amplió dicha posibilidad. Pero, ¿en qué consiste esta materialización? Significa que, si un empresario o profesional ha dotado a la RIC, se ha ahorrado el pago de impuestos, y con ese ahorro puede pagar tanto el sueldo de sus trabajadores como las correspondientes cuotas de la Seguridad Social; visto de otro modo, es una forma en la que el Estado (y en menor medida la Comunidad Autónoma de Canarias) asume, vía reducción de impuestos, el pago de una parte de las nóminas canarias.

Para ello nos vamos a plantear en estas líneas cuestiones como estas:

- Determinar de qué dotaciones se habla y cómo deben ser;
- Cómo deben computarse los puestos de trabajo creados;
- Cómo cuantificar los salarios y las cotizaciones sociales que pueden constituir materialización de la RIC;
- El tiempo de mantenimiento de la creación de empleo para no perder el incentivo fiscal;
- En caso, de incumplimiento cómo se regulariza;

Este TFG buscará dar respuesta a todas estas cuestiones de una manera sistemática, clara y concreta.

2. ANÁLISIS DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Es importante conocer las características principales de este incentivo fiscal para tener una base sólida y que permita poder ahondar en la materia que se va a analizar. Como ya se comentó anteriormente, la RIC es un incentivo fiscal encuadrado dentro del REF, previsto en el artículo 27 de la Ley 19/1994 y en el R.D. 1758/2007. Según el profesor Clavijo Hernández³, la RIC es uno de los instrumentos fiscales a tener en cuenta por los empresarios y emprendedores de las islas

¹ Miranda Calderín, S. (2012). Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013. Valencia: Tirant lo Blanch.

² El 6 de noviembre de 2018 se publica en el BOE la Ley 8/2018, por la que se modifica la Ley 19/1994 de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, cuya entrada en vigor se produce el 7 de noviembre de 2018. En esta reforma no se produce ninguna modificación en referencia al artículo 27 de la Ley.

³ Clavijo Hernández, F. F. (2017) La Reserva para Inversiones en Canarias y la planificación fiscal de las empresas.

a la hora de llevar a cabo una correcta planificación fiscal, dada la incidencia que puede tener dicha reserva a la hora de tomar decisiones en materia de inversión o en la creación de puestos de trabajo.

En una primera aproximación, siguiendo la explicación del profesor Clavijo Hernández, según dicta el artículo 27 de la Ley: la RIC consiste en una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (y en un la deducción de la cuota íntegra del IRPF) para aquellas entidades (o empresarios) cuyos establecimientos estén situados en Canarias, siempre que reinviertan sus beneficios en la Comunidad Autónoma de Canarias en inversiones iniciales, en creación de empleo o en inversiones para el desarrollo de una actividad empresarial con las condiciones y requisitos establecidos en la Ley y complementados con el Reglamento.

En el marco del Derecho Comunitario, la RIC es un beneficio fiscal que constituye una auténtica **ayuda de Estado**, es por ello que su aplicación ha exigido siempre la aprobación y autorización por parte de la Unión Europea, y en consecuencia la adaptación de la normativa interna a las Directrices sobre Ayudas de Estado de Finalidad Regional aprobadas por la Comisión⁴. En este punto se debe aclarar que esta ayuda de Estado, más que una ventaja, consiste en una medida compensatoria, que busca contrarrestar las desventajas permanentes inherentes a la realización de actividades económicas en un territorio alejado del continente europeo, insular y fragmentado, e imprescindibles para asegurar el desarrollo de Canarias.

El Reglamento del REF, en el artículo 36 sobre “Ayudas de Estado” distingue entre ayudas a la inversión que son aquellas que se conceden para la realización de inversiones iniciales; y las ayudas al funcionamiento que están orientadas a reducir los gastos corrientes de las empresas no relacionados con una inversión inicial.

En lo que se refiere a los requisitos para dotar RIC, el profesor Clavijo Hernández realiza una clasificación sistemática, siendo necesario el cumplimiento de los siguientes tres:

1) Requisitos subjetivos

La RIC será de aplicación por:

- Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con establecimiento en Canarias.
- Las contribuyentes del IRPF que realizan actividades económicas en Canarias (autónomos), que determinen sus rendimientos por estimación directa, siempre y cuando estos rendimientos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.
- Las entidades y personas físicas no residentes que operen en Canarias mediante establecimiento permanente, por las rentas obtenidas por los mismos.

2) Requisitos objetivos

Respecto a la dotación, la cantidad máxima que se puede destinar a la RIC es el 90% de los beneficios no distribuidos después de impuestos (entendiendo como los distribuidos la dotación obligatoria a la reserva legal y los dividendos a repartir). También afectan a su cálculo la compensación contable de resultados negativos y las disminuciones de los fondos propios realizadas en ese y en el siguiente ejercicio. De una forma esquemática:

⁴ COMISIÓN EUROPEA. Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020.

$$RIC = 0,9 \times (\text{beneficio susceptible de la dotación} - \text{dividendos} - \text{dotación reserva legal} - \text{compensación contable de resultados negativos} - \text{disminuciones de los fondos propios})$$

En empresarios individuales y profesionales, el incentivo opera como una deducción en la cuota, con el límite máximo del 80% de la cuota correspondiente a los beneficios empresariales o profesionales:

$$RIC = 0,8 \times (\text{rendimientos} \times \text{tipo impositivo resultante en la declaración})$$

Continuando con el análisis del apartado 2 del artículo 27 de la Ley, en referencia a la dotación⁵, hay que matizar que:

- Se consideran **beneficios procedentes de establecimientos en Canarias**: únicamente los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mimas, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas (párrafo tercero, art. 27.2).
- Se consideran **beneficios no distribuidos**: los destinados a nutrir las reservas, excluidas la de carácter legal. En consecuencia, no se considera beneficio no distribuido al que hubiese derivado de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC (párrafo cuarto, art. 27.2).
- Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese deducido de los fondos propios, tanto en el ejercicio al que la reducción de la base imponible por la RIC se refiere, así como en el que se adoptó el acuerdo de realizar las asignaciones (párrafo sexto, art. 27.2).

3) Requisitos formales

El apartado tercero del artículo dispone que para acogerse a la RIC hay que reflejar en la contabilidad y en las cuentas anuales la aplicación del resultado del ejercicio con la cantidad que a ella se destine. La dotación debe manifestarse en los libros de contabilidad y documentos (actas, cuentas anuales, etc.) antes de presentar la declaración con el incentivo. Por tanto, una vez realizada dicha dotación, se especifica en una cuenta de reservas con el título de la RIC, y a partir de ese momento, deberá figurar en la contabilidad y en los balances ininterrumpidamente.

En el siguiente ejemplo se refleja el procedimiento de una manera abreviada:

Ahorro fiscal en el IS:

<i>Beneficio antes de impuesto</i>	100,00
<i>Dotación RIC</i>	- 80,00
<i>Base imponible</i>	20,00
<i>Impuesto sobre beneficios (25%)</i>	5,00

⁵ Ver también artículo 5 del Reglamento sobre la "Determinación del beneficio del establecimiento permanente situado en Canarias".

Ahorro fiscal en el IRPF:

Base imponible	100,00
Cuota progresiva (por ejemplo, al 29%)	29,00
Deducción máxima RIC ($100 \times 0,8 \times 0,29$) =	23,20
<hr/>	
Cuota a pagar	5,80

Una vez analizados los requisitos para la dotación de la RIC, siguiendo la explicación del profesor Clavijo Hernández, toca estudiar la materialización de la RIC, es decir, la inversión del beneficio dotado a la Reserva. El ahorro fiscal de este incentivo es considerable e inmediato y lleva aparejado el cumplimiento futuro de una serie de obligaciones, entre las que destaca la de invertir el importe de la dotación en activos útiles para el desarrollo de actividades económicas que se utilicen y se localicen en Canarias. Esto es a lo que la norma llama la “materialización” que se ha de llevar a cabo 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 (plazo efectivo de cuatro años)⁶. Así, el apartado 4 del artículo 27 de la Ley, recoge las distintas posibilidades permitidas para llevar a cabo la materialización. Exactamente son:

- Materialización en inmovilizado no financiero como inversión inicial (art. 27.4.A)
- **Creación de puestos de trabajo asociada a una inversión inicial (art. 27.4.B) o como ayuda al funcionamiento (art. 27.4.B bis) “Corresponde a la materia a analizar en este trabajo”**
- Materialización en inmovilizado no financiero como ayuda al funcionamiento (art. 27.4.C)
- Materialización en inversiones financieras como ayudas al funcionamiento (art. 27.4.D)

Esta inversión obligatoria ha de efectuarse y entrar en funcionamiento dentro del plazo máximo de cuatro años desde el final del ejercicio en que la empresa se acogió a la RIC. Por ejemplo: si en el ejercicio 2018 se dota la RIC y se presenta la declaración en julio de 2019, hay de plazo para materializar y que entren en funcionamiento las inversiones hasta el 31 de diciembre de 2022.

Según el apartado octavo del artículo, las inversiones han de permanecer cinco años en funcionamiento, sin venderse ni alquilarse, y efectivamente, durante todo ese tiempo la cuenta de la RIC ha de figurar en contabilidad y en los balances.

Por último, según el apartado 11 del artículo, la materialización puede llevarse a cabo también de forma anticipada, en cuyo caso se considerarán como materialización de la RIC que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores.

Ahora que ya se tiene una noción general de lo que representa la RIC, se procederá a un estudio efectivo de la posibilidad de materializar la reserva en la creación de puestos de trabajo.

3. LA CREACIÓN DE PUESTOS DE TRABAJO

3.1. CONCEPTO DE “MATERIALIZAR”

Una de las definiciones de la Real Academia Española para el término “materializar” es:

“Dar naturaleza material y sensible a un proyecto, a una idea o a un sentimiento.”

La materialización es, por tanto, una acción de ejecución de una idea (las posibilidades de materialización de la RIC). Es decir, necesariamente implica un proceso de inversión de capital

⁶ Ver apartado 5.3.1.

para la consecución de un fin. Esta es la convicción que hay que tener a la hora de plantearse dotar la RIC, para que se mantenga intacta la esencia del funcionamiento de este incentivo fiscal. Puesto que, muchas veces se desfigura la finalidad, y la RIC termina siendo utilizada con el mero fin de una financiación alternativa, más barata (ya que, pagar los intereses por incumplimiento de la materialización, suele salir más barato que los intereses de un crédito en la banca).

3.2. CONCEPTO DE CREACIÓN DE PUESTOS DE TRABAJO

Se considera que un empresario o profesional crea puestos de trabajo si en un periodo de tiempo determinado contrata nuevos trabajadores o si el número de trabajadores aumenta con respecto a un periodo anterior. La creación de empleo se computa por cada contribuyente, es decir, por cada persona física o jurídica que crea empleo⁷, y se suman las variaciones de empleo en todos los establecimientos permanentes de los que sea titular, con la condición de que computarán únicamente los establecidos en Canarias⁸. Para el caso de grupo de empresas el computo se realiza de manera individual concretamente, por cada sociedad.

Tal y como establece la Ley, se debe acudir a la legislación laboral, exactamente al artículo 1.1. del Estatuto de los Trabajadores según el cual los trabajadores empleados son aquellos *“que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario”*, teniendo en cuenta las exclusiones del apartado 3 de dicho artículo. Por lo tanto, según el legislador, para contratar personal se han de dar las notas de voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia. A continuación, se expondrán las exclusiones más significativas que claramente carecen de alguna de las notas mencionadas⁹:

- El propio empresario individual o profesional por cuenta propia (carece de ajenidad y dependencia).
- Los trabajadores autónomos económicamente dependientes¹⁰ (carece de ajenidad).
- El cónyuge y los parientes del empresario o profesional hasta el segundo grado que realicen trabajos familiares, salvo que se acredite su condición de asalariado (carece de remuneración).
- Los comuneros de las comunidades de bienes y los socios de las sociedades civiles irregulares, es decir, sin personalidad jurídica (carece de ajenidad y dependencia).
- Los consejeros o administradores que ejercen de modo efectivo la dirección y gerencia de las sociedades capitalistas, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posea el control sobre las mismas (carece de ajenidad y dependencia).

Para proceder al cálculo de la variación de la plantilla, la Ley establece que *“... se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta*

⁷ Artículo 1 del Reglamento sobre la “Determinación de los sujetos pasivos y contribuyentes destinatarios de los incentivos fiscales”.

⁸ Artículo 4 del Reglamento sobre la “Determinación de establecimiento permanente generador de beneficios en Canarias”.

⁹ Análisis realizado por Herrero Hernández, M. A. (2016). Los retos del REF: control de ayudas, creación de empleo y financiación autonómica”, capítulo 5 “La materialización de la RIC en creación de puestos de trabajo”, pág. 183.

¹⁰ Ver los artículos 1.1 y 1.2. d) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajador Autónomo.

la jornada trabajada en relación con la jornada completa” (art. 27.4.B, tercer párrafo). Llevado a la práctica, se realiza un cálculo por trabajador y luego se suman los resultados obteniéndose la plantilla media del periodo concreto, lo que permitirá hacer una comparación con el periodo anterior. La fórmula matemática que se utiliza es la siguiente:

$$VE = E - E'$$

$$VE = \sum_{i=1}^n \left(\frac{w_i}{p_i} \times \frac{j_i}{c_i} \right) - \sum_{i=1}^{n'} \left(\frac{w'_i}{p'_i} \times \frac{j'_i}{c'_i} \right)$$

Donde:

- VE → variación de puestos de trabajo
- E → plantilla media del periodo considerado
- E' → plantilla media del periodo anterior
- n → número de trabajadores a computar en el periodo considerado
- n' → número de trabajadores a computar en el periodo anterior
- w_i → días naturales en los que ha estado vigente el contrato en el periodo
- p_i → días naturales totales del periodo por cada trabajador
- j_i → jornada contratada en cómputo anual de cada trabajador
- c_i → jornada completa en cómputo anual de cada trabajador
- w'_i, p'_i, j'_i y c'_i → mismos datos del periodo anterior

Siguiendo la leyenda anterior es más fácil entender la explicación del cálculo: para cada trabajador que haya estado contratado en algún momento del periodo considerado se debe multiplicar la proporción de días naturales en que ha estado vigente el contrato sobre días totales del periodo, por la proporción que representa la jornada contratada sobre la jornada completa¹¹ en cómputo anual. Luego se suma el resultado de todos los trabajadores con lo que se obtiene la plantilla media del periodo considerado. Dicho resultado se compara con cero si es la primera vez que se contrata trabajadores, o con el resultado obtenido de la misma operación en un periodo anterior, y de esta forma se obtiene la variación de la plantilla.

Se procede a la aplicación del cálculo de la plantilla media mediante un supuesto práctico.

Supuesto práctico 1

TEIDESA es una entidad mercantil con sede en Tenerife que ha tenido la siguiente plantilla:

2018

- Trabajadores a jornada completa que han trabajado todo el año: 100.
- 4 trabajadores a jornada completa terminaron sus contratos el 30 de junio y no fueron renovados.
- 1 trabajador a jornada completa que llevaba de alta desde 2015 fue despedido el 20 de agosto.

¹¹ Artículo 34.1 del Estatuto de los Trabajadores sobre la jornada de trabajo que será pactada en convenio colectivo o contrato de trabajo, o en su defecto lo que establezca la ley laboral.

- Trabajadores a tiempo parcial (50% de la jornada) que han trabajado todo el año: 13.

2019

- Trabajadores a jornada completa que han trabajado todo el año: 100.
- El día 4 de mayo se contrataron 6 trabajadores a jornada completa.
- El día 1 de julio, 5 de los 13 trabajadores a tiempo parcial pasaron a trabajar a jornada completa.
- Los otros 8 trabajadores siguieron a tiempo parcial todo el año.

Se sabe que la jornada anual es de 1.834 horas según convenio, calcular la variación de plantilla que se ha producido en la empresa en 2019 respecto a 2018.

Solución:

Tal y como se explicó, para cada uno de los trabajadores se determina los días naturales en los que ha estado vigente su contrato en el periodo concreto, al igual que la jornada anual que ha desempeñado. Por ejemplo, en el caso del trabajador que fue despedido el 20 de agosto de 2018, este tuvo vigente el contrato 232 días en ese año y trabajó a jornada completa, luego el cálculo sería:

$$\frac{232}{365} \times \frac{1.834}{1.834} = 0,64$$

Dado que este trabajador ha trabajado a jornada completa casi dos terceras partes del año, computa como casi dos tercios de persona contratada.

Si se analiza el caso de los 5 trabajadores a tiempo parcial que el 1 de julio de 2019 pasan a trabajar a jornada completa, se observa que, al existir dos tipos de contratación, se realizarán dos cálculos distintos según se trate de jornada completa o jornada parcial:

- Jornada parcial: $1.834 \times 50\% = 917 \text{ horas}$

$$5 \times \left(\frac{181}{365} \times \frac{917}{1.834} \right) = 1,25$$

- Jornada completa: 1.834 horas

$$5 \times \left(\frac{184}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) = 2,50$$

- Total: $1,25 + 2,50 = 3,75$

Estos cinco trabajadores computan en el año 2019 como 3,75 personas contratadas.

En definitiva, la plantilla media del año será la suma de todos los trabajadores aplicando las reglas de cálculo, luego:

Plantilla media 2018:

$$E(2018) = 100 \times \left(\frac{365}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 4 \times \left(\frac{181}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 1 \times \left(\frac{232}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 13 \times \left(\frac{365}{365} \times \frac{917}{1.834} \right)$$

$$E(2018) = 100 \times 1 + 4 \times 0,50 + 1 \times 0,64 + 13 \times 0,50$$

$$E(2018) = 100 + 2 + 0,64 + 6,50 = 109,14 \text{ persona/año a jornada completa}$$

Plantilla media 2019:

$$E(2019) = 100 \times \left(\frac{365}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 6 \times \left(\frac{241}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 5 \times \left(\frac{181}{365} \times \frac{917}{1.834} \right) + 5 \times \left(\frac{184}{365} \times \frac{1.834}{1.834} \right) + 8 \times \left(\frac{365}{365} \times \frac{917}{1.834} \right)$$

$$E(2019) = 100 \times 1 + 6 \times 0,66 + 5 \times 0,25 + 5 \times 0,50 + 8 \times 0,50$$

$$E(2019) = 100 + 3,96 + 1,25 + 2,50 + 4 = 111,71 \text{ persona/año a jornada completa}$$

Incremento de plantilla en 2019 con respecto a 2018:

$$VE = 111,71 - 109,14 = 2,57 \text{ personas/año a jornada completa}$$

A través del Sistema RED¹² un empresario puede obtener un certificado ("Informe de plantilla media de trabajadores en alta") que le indica la plantilla media de su empresa en un período concreto.

4. EMPLEO DE INVERSIÓN

En lo referente a la legislación aplicable, la creación de empleo de inversión viene regulado en los apartados 4.B y 6 (quinto párrafo) del artículo 27 de la Ley, y en el artículo 10 del Reglamento. Según el derecho comunitario¹³, el ahorro fiscal obtenido por la dotación de la reserva que se materializa en la creación de puestos de trabajo de inversión tiene la consideración de ayuda a la inversión. Puntualizar que es posible materializar en esta modalidad con las dotaciones de RIC realizadas con cargo a beneficios obtenidos en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007. Antes de profundizar en esta modalidad de materialización se debe precisar el concepto de inversión inicial.

¹² Tesorería General de la Seguridad Social. RED: servicio de comunicación por Internet.

¹³ COMISIÓN EUROPEA. Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020, apartado 3.2.1. "Regímenes de ayudas a la inversión".

4.1. CONCEPTO DE INVERSIÓN INICIAL

Según el artículo 6 del Reglamento del REF, conforme a lo establecido en el Reglamento General de Exención por Categorías de la UE (art. 2.49), tienen la consideración de inversión inicial las siguientes:

- Inversión en activos materiales e inmateriales relacionada con: la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de la capacidad de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en productos que anteriormente no se producían en el mismo o una transformación fundamental del proceso global de producción de un establecimiento existente.
- La adquisición de activos pertenecientes a un establecimiento que ha cerrado o que habría cerrado si no hubiera sido adquirido y que es comprado por un inversor no vinculado al vendedor, sabiendo que la mera adquisición de las acciones de una empresa no se considerará inversión inicial.

Estas son consideraciones de carácter general, ya que además han de cumplirse una serie de características específicas para determinadas inversiones que tienen la consideración de iniciales. El apartado 5 del artículo 27 de la Ley explica que los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos, así como utilizados en Canarias, y estar afectos a las actividades económicas del contribuyente, algo que afecta no solo a las inversiones iniciales, sino a todos los demás activos en los que se materializa la reserva. Los elementos patrimoniales del inmovilizado material han de ser nuevos (art. 27.4.A de la Ley), salvo en el caso de las empresas de reducida dimensión¹⁴ que podrán realizar inversiones iniciales adquiriendo bienes usados del inmovilizado, siempre que dichos bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente de la RIC, ni de deducciones por inversión o hayan servido para la realización de determinadas actividades (art. 27.4.A de la Ley). En lo referente a los elementos de inmovilizado intangible la Ley específica que se tratará de: derechos de uso de propiedad industrial o intelectual, conocimientos no patentados (condicionados reglamentariamente) y concesiones administrativas, siempre que reúnan los requisitos de:

- Uso exclusivo en el establecimiento en el que se realice la inversión inicial.
- Ser amortizable.
- Ser adquirido a terceros en condiciones de mercado.
- Figurar en el activo de la empresa.

En el mismo apartado la Ley dispone que también tendrán la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente de la RIC y concretamente las que afectan a: la promoción de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento por la propia sociedad promotora, al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 del Impuesto sobre Actividades Económicas; también cuando se destine a las zonas comerciales y a la rehabilitación de establecimientos turísticos en áreas en declive. De este análisis se deben realizar dos puntualizaciones: por un lado, que los tipos de materialización en suelo antes mencionados, son los mismos que la Ley contempla para materializar la RIC en inversiones no iniciales, es decir de funcionamiento; por otro lado, según la opinión del profesor Miranda Calderín: en base a los requisitos enumerados, es prácticamente imposible materializar la RIC en este tipo de activos.

Una vez analizado el concepto de inversión inicial, se debe concretar la relación directa que existe con la creación de puestos de trabajo, ya que la Ley no recoge en ningún apartado dicha relación. Según Herrero Hernández, la cuestión se define con pura lógica: “cuando hablamos de creación de empleo directamente vinculado a una inversión inicial nos referimos al empleo que no se hubiera generado si la inversión no se hubiera producido”. Conocer si se ha generado empleo no siempre es una tarea sencilla, en el caso de que se trate de un empresario que abre

¹⁴ Artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

un establecimiento nuevo (inversión inicial) e inicia una actividad económica, lógicamente, todos los trabajadores contratados estarán directamente relacionados con dicha inversión inicial; pero, en el caso de que un empresario poseyera varios establecimientos y remodela o amplía uno de ellos, mientras que a lo largo del periodo contrata personal en todos los establecimientos, ahora la tarea se complica, y se deberá determinar qué parte de la creación de trabajo está relacionada con la inversión inicial y qué parte es independiente de la misma. A continuación, se procede a la explicación del cálculo del empleo de inversión.

4.2. CÁLCULO DE LA CREACIÓN DE EMPLEO

La Ley establece que el empleo creado se calcula por el incremento de la plantilla media total de la empresa en los seis meses posteriores a la puesta en funcionamiento de la inversión inicial, pero es que además computarán, según lo dispuesto en el artículo 10.b) del Reglamento, los trabajadores contratados dentro de los seis meses anteriores a la fecha de entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que estén relacionados de forma directa con la misma.

$$\Delta \text{ plantilla media total} = \Delta 6 \text{ meses anteriores} + \Delta 6 \text{ meses posteriores}$$

Con el simple cumplimiento del plazo no se entiende que los puestos de empleo estén relacionados con la inversión inicial, se habrá de probar que dichas personas contratadas en el periodo son las que van a permitir incrementar la plantilla a efectos de la materialización de la RIC. Los puestos de trabajo creados después de los seis meses en principio, no sirven para la materialización, salvo que pueda probarse de otra forma que están relacionados con la inversión inicial y amparados por el plazo más amplio de tres años que admiten las directrices comunitarias que sustentan la RIC¹⁵.

Para una mejor aproximación al cálculo, se procederá con el desarrollo de un supuesto práctico recogido en el libro “Los retos del REF (2016)”, concretamente en el capítulo dedicado a la materialización de la RIC en la creación de empleo, por Herrero Hernández.¹⁶ Con el fin de respetar la autoría del ejercicio se mantendrán los datos propuestos y únicamente, se variarán algunos detalles relativos a fechas o localizaciones.

Supuesto práctico 2

FITNESSCAN es una empresa que se dedica a comercializar ropa deportiva en Canarias, que no tiene la condición de empresa de reducida dimensión¹⁷. Ha abierto un nuevo establecimiento en Tenerife el 1 de octubre de 2019. La plantilla media de la empresa en Canarias ha sido de 56,8 personas/año a jornada completa entre 1 de octubre de 2018 y 1 de octubre de 2019. Desde el punto de vista laboral, en los seis meses anteriores y en los seis meses siguientes a la apertura del nuevo establecimiento:

- Se contratan 3 trabajadores a jornada completa para la puesta en marcha del nuevo establecimiento, el 1 de junio de 2019 (estas personas no entran en el cómputo de las 56,8 del año anterior a la entrada en funcionamiento del nuevo centro).

¹⁵ COMISIÓN EUROPEA. Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020, punto 40.

¹⁶ Análisis realizado por Herrero Hernández, M. A. (2016). Los retos del REF: control de ayudas, creación de empleo y financiación autonómica”, capítulo 5 “La materialización de la RIC en creación de puestos de trabajo”, pág. 193.

¹⁷ Como ya se explicó anteriormente, la condición de empresa de reducida dimensión permite que la inversión inicial sea en bienes usados de inmovilizado, siempre que dichos bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente de la RIC.

- El día 1 de octubre de 2019 comenzaron a trabajar en la nueva tienda de Tenerife 8 personas a jornada completa (además de las 3 contratadas desde junio). De estos 8 trabajadores, 4 vienen de otras tiendas de la empresa y el resto son nuevas contrataciones.
- El 15 de diciembre de 2019 se contratan otras 2 personas a media jornada en la nueva tienda. El mismo día una de las 4 personas contratadas en octubre es trasladada a otra tienda ya existente de la empresa, y su puesto lo ocupa un trabajador de dicha tienda.

Se sabe que la jornada anual es de 1.834 horas según convenio. Se pide determinar el incremento de plantilla generado de manera directa por la nueva inversión.

Solución:

Según el artículo 27.4.A de la Ley la apertura de una nueva tienda constituye una inversión inicial en su modalidad de creación de establecimiento. Esta apertura ha generado variaciones en la plantilla de la empresa que se detalla en la contratación de:

- 3 personas a jornada completa (1 de junio de 2019)
- 4 personas a jornada completa (1 de octubre de 2019)
- 2 personas a media jornada (15 de diciembre de 2019)

Teniendo en cuenta que las 4 personas que vienen de otras tiendas en octubre de 2019 no suponen incremento de la plantilla, y que tampoco supone variación alguna la permuta realizada el 15 de diciembre (trabajador por trabajador), se obtiene que las contrataciones anteriores son las únicas directamente relacionadas con la inversión inicial. Por tanto, aplicando el cálculo de variación de plantilla del supuesto práctico 1 (apartado 4.2), obtenemos la creación de empleo en el semestre posterior (desde el 1 de octubre de 2019 hasta el 31 de marzo de 2020) a la entrada en funcionamiento de la inversión inicial:

DATOS	1 de octubre de 2019	15 de diciembre de 2019
Contratación	7 personas jornada completa (3 en junio* + 4 en octubre)	2 personas media jornada
Días de contrato (solo días de contrato dentro del semestre)	183	108 (15/12/2019 – 31/03/2020)
Días totales del periodo (01/10/2019 – 31/03/2020)	183	183
Jornada anual contratada	1.834	917
Jornada anual completa	1.834	1.834

*Como las tres personas contratadas en junio no computan en la plantilla media calculada hasta 1 de octubre de 2019, esto contribuye al incremento de plantilla como consecuencia de la inversión inicial.

Aplicando la fórmula matemática:

$$E = 7 \times \frac{183}{183} \times \frac{1.834}{1.834} + 2 \times \frac{108}{183} \times \frac{917}{1.834} = 7 + 2 \times 0,59 \times 0,5 = 7,59$$

En definitiva, la creación de empleo en el semestre posterior a la entrada en funcionamiento de la inversión inicial y como consecuencia directa de la misma es de **7,59 personas/semestre**¹⁸.

Se debe puntualizar que, según el artículo 10 del Reglamento, hay que computar las variaciones de plantilla de todos los establecimientos de la empresa en Canarias, ya que los puestos de trabajo directamente relacionados con la inversión inicial pueden generarse en otros establecimientos o, por el contrario, como consecuencia de la inversión inicial se pueda reducir el empleo en esos otros establecimientos. Así mismo, el propio Reglamento indica que no es necesario que los nuevos puestos de trabajo creados sean ocupados por los nuevos trabajadores contratados (es el caso de la permuta de trabajador en el supuesto realizado).

4.3. PLAZO E IMPORTE DE LA MATERIALIZACIÓN

4.3.1. Plazo en inversiones ordinarias

En lo referente al plazo para materializar, según el artículo 27.4 de la Ley *“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 inversiones, entre otras, como la relativa a *“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”* apartado 4, letra B del artículo 27. La interpretación de este apartado no es una tarea fácil, ya que el legislador aborda la materia de una manera general. Tras una primera lectura, se desprende que, efectivamente, existe un plazo de tres años para materializar a contar desde el devengo del impuesto en el ejercicio en que se dota la RIC, y en lo que se refiere a la creación de empleo, el plazo de seis meses desde puesta en funcionamiento de la inversión inicial debe estar comprendido dentro de esos tres años de plazo ordinario. Ahora bien, esta interpretación parece muy pobre y deja muchas lagunas. Es por ello que a la hora de entender el apartado 4 del artículo 27 de la Ley se recurrirá a la interpretación dada por Herrero Hernández y el profesor Miranda.

Si analizamos con más detenimiento lo que dicta la Ley, se desprende que el ejercicio de dotación de la RIC es el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio empresarial. Es decir, por ejemplo, si una empresa obtiene beneficios en el ejercicio de 2018, será en 2019 el ejercicio de dotación, ya que es cuando se reúne la junta general para decidir la distribución del resultado y las dotaciones a reserva que correspondan. Siguiendo la interpretación, como 2019 es el ejercicio de dotación, el devengo del impuesto en dicho ejercicio se produce el 31 de diciembre de 2019, luego esta será la fecha de referencia para empezar a computar los tres años de plazo para materializar, siendo la fecha final 31 de diciembre de 2022. En definitiva, realmente son cuatro los años efectivos para materializar la RIC, desde el devengo del impuesto del ejercicio en que se produce el beneficio (31 de diciembre de 2018).

La cosa cambia cuando se trata de personas físicas que tributan por el IRPF. Según las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012 y 3 de marzo de 2014, el plazo de materialización en estos casos es de tres años a partir del ejercicio de obtención del beneficio. Por tanto, si se compara con el ejemplo anterior, si una persona física obtiene beneficio económico en 2018 y dota la RIC, el plazo máximo para materializar esta reserva termina el 31 de diciembre de 2021, minorando así en un año el plazo que sí se le reconoce a las personas jurídicas. La Ley no hace distinción y se refiere en todos los casos al plazo de tres años a partir del devengo del ejercicio de dotación. Como se observa, el matiz es la interpretación literal de la norma, es decir, el Tribunal Supremo entiende que las personas físicas dotan la RIC en el mismo ejercicio de la

¹⁸ El incremento de la plantilla viene dado en personas/semestre ya que se tomó como referencia el periodo de los seis meses posteriores de entrada en funcionamiento de la inversión inicial. Pero, para el mantenimiento del empleo en los años siguientes se tomará el mismo incremento expresado en personas/años (se detallará en el apartado 5.4.).

obtención del beneficio económico (a 31 de diciembre de cada año), y no en el año siguiente (como sí ocurre con las personas jurídicas obligadas a celebrar la Junta ordinaria¹⁹ dentro de los seis meses del ejercicio siguiente al de obtención de los beneficios). Por otro lado, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 3354/2013 de 8 de junio de 2017 sobre el plazo de materialización en personas físicas, defiende que el beneficio fiscal lo disfrutaban las personas físicas en los mismos términos que las sociedades, por lo que si estas tienen cuatro años para materializar también lo tienen las personas físicas, porque de lo contrario tendrían una peor condición. En este sentido, el Dr. Miranda destaca que por primera vez un Tribunal económico-administrativo reconoce que no hubo contradicción jurídica en las sentencias del Tribunal Supremo acerca del plazo de materialización en personas físicas, por no ser esa la cuestión principal a tratar, y que tanto la norma (al señalar que las personas físicas aplicarán la RIC en los mismos términos que las entidades jurídicas) como la Administración tributaria y el Ministro de Hacienda han interpretado que el plazo de materialización es de 4 años, tanto para sociedades como personas físicas. Con estas sentencias se vuelve a recalcar lo complejo de acordar una interpretación unánime de la norma. Podemos esquematizar los plazos de la siguiente forma:

PERSONAS JURÍDICAS → 4 años desde 31 diciembre (ejercicio del beneficio)

PERSONAS FÍSICAS → 3* años desde 31 diciembre (ejercicio del beneficio)

*Según jurisprudencia de la sentencia del TS de 2014 (teniendo carácter retroactivo).

Hay que puntualizar que, en referencia al empleo de inversión, antes de que concluyan los anteriores plazos ordinarios, deben haber transcurrido los seis meses de creación de empleo directamente relacionado con una inversión inicial, de lo contrario estaríamos ante un incumplimiento de la norma.

4.3.2. Plazo en inversiones anticipadas

Según el apartado 11 del artículo 27 de la Ley, las inversiones anticipadas serán válidas para materializar dotaciones de la RIC con cargo a los beneficios que se generen en el propio periodo impositivo de la inversión o en los tres posteriores. Dado que el legislador nuevamente hace una referencia genérica, se entiende que dentro de dichas inversiones anticipadas se incluyen las referidas a la creación de empleo de inversión (dentro de los seis meses tras la puesta en funcionamiento de dicha inversión). Además, se debe tener en cuenta unas restricciones temporales contenidas en la Ley para las inversiones anticipadas en general:

- Si la creación de empleo de inversión se ha producido antes de 1 de enero de 2015, solo se podrán materializar las dotaciones realizadas con cargo a beneficios obtenidos hasta 31 de diciembre de 2014. Teniendo en cuenta que la Disposición Transitoria Única.2, del Real Decreto Legislativo 15/2014, entra en vigor el 19 de diciembre de 2014, se observa cómo se limita enormemente la posibilidad de materialización anticipada en los casos que reúnan dicha circunstancia temporal.
- Por otro lado, si la creación de empleo de inversión se produce a partir de 1 de enero de 2015, el límite para obtener beneficios con los que dotar la RIC que se materializa anticipadamente es el 31 de diciembre de 2020, tal y como lo refleja el artículo 27.11, párrafo segundo de la Ley. A este respecto, hay que indicar que a pesar de haberse producido una prórroga hasta el año 2022 del Reglamento General de Exención por Categorías (UE), **no se ha producido la necesaria actualización de la norma interna.**

¹⁹ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. El artículo 164 de la Ley de Sociedades de Capital obliga a celebrar la Junta ordinaria cada año.

En este apartado, también se debe mencionar las inversiones complejas, es decir, aquellas cuyo periodo de ejecución hasta su entrada en funcionamiento (por las características técnicas, complejidad administrativa, etc.) es superior al plazo de tres años que se estudió en el apartado anterior. Esto lo recogía el apartado 10 del artículo 27 que se encuentra derogado. En este sentido, únicamente destacar que, por asociación a dichas inversiones complejas, la generación de empleo también puede realizarse válidamente fuera del plazo de tres años.

4.3.3. El importe

El importe de la materialización que prevé la Ley se recoge en el apartado 6, párrafo quinto del artículo 27, y consiste en cada periodo impositivo, en el coste medio de los salarios brutos y las cotizaciones sociales obligatorias que deriven del incremento de la plantilla y que dicho incremento se produzca y compute durante dos años a partir de los seis meses siguientes a la entrada en funcionamiento de la inversión. Hay que puntualizar que la norma no habla del coste salarial de los empleos concretamente creados como consecuencia de la inversión inicial, sino es un coste medio de todos los trabajadores de todos los establecimientos en Canarias del empresario que se corresponda con el incremento. Esto se refleja mejor con un supuesto práctico, y para ello se utilizarán los mismos datos del supuesto 2.

Supuesto práctico 3

El coste salarial total de FITNESSCAN entre 1 de abril y 31 de diciembre de 2020 (contamos a partir del cumplimiento de los seis meses desde puesta en funcionamiento de la inversión inicial) es de 1.252.657,80 € y los trabajadores que han estado contratados en este periodo a jornada completa en todos los establecimientos canarios son 67,82. Determinar el coste salarial medio del incremento de la plantilla.

Solución:

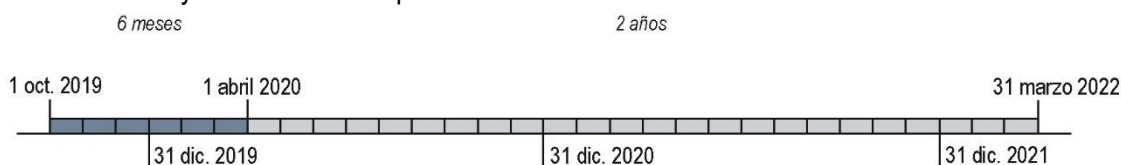
El coste salarial medio de todos los trabajadores:

$$\frac{1.252.657,80}{67,82} = 18.470,33 \text{ €}$$

El coste medio aplicado a los 7,59 trabajadores generados por la inversión inicial (resultado del supuesto 2):

$$18.470,33 \times 7,59 = 140.189,80 \text{ €}$$

Por lo tanto, en 2020 se habrá materializado RIC por importe de 140.189,80 € en creación de empleo relacionado con la inversión inicial puesta en funcionamiento el 1 de octubre de 2019. Se insiste en el hecho de que se trata del coste medio de todos los trabajadores de los establecimientos canarios de la empresa, y no del coste concreto de los 7,59 trabajadores. Para cumplir con la norma, se realizarán los mismos cálculos a 31 de diciembre de 2021 y en el primer trimestre de 2022 (31 de marzo), con el fin de completar los dos años de plazo de ejecución de la materialización y determinar su importe concreto.



Como se observa, según la Ley, existe un plazo para materializar la RIC en la creación de puestos de trabajo, que son los tres años que se analizaron en apartado 5.3.1.; y existe otro plazo para la ejecución de dicha materialización, que son los dos años siguientes a la creación de los puestos de trabajo en los que se devengan los salarios y las cotizaciones sociales en los que se

materializa la RIC. Es por ello que la distinción entre el plazo de materialización y el plazo para su ejecución genera la problemática de la indeterminación anticipada del importe concreto de la materialización en creación de puestos de trabajo en el ejercicio en que ésta se produce (ya que, como se observó en el ejercicio anterior, la materialización se va ejecutando en los sucesivos periodos impositivos de los dos años siguientes desde que se produce el incremento de la plantilla). En este sentido, el contribuyente deberá realizar una previsión partiendo del dato conocido de los empleos generados. Esta previsión se debe recoger en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio en el que se ha creado empleo en el caso de personas jurídicas; o bien en el libro o registro de bienes de inversión en el caso de personas físicas. En todo caso, las variaciones que se vayan registrando en los dos años siguientes se deberán corregir en las memorias o libros (en su caso) de los sucesivos periodos impositivos, tal y como se establece en el artículo 27.13.c) de la Ley. Así mismo, se plasmará tal corrección en las sucesivas declaraciones del Impuesto de Sociedades que se vayan presentando (mediante el modelo 200).

4.4. MANTENIMIENTO DE LOS PUESTOS CREADOS

El artículo 27.4.B, párrafo segundo, dispone que el incremento de plantilla realizado en los seis meses posteriores a la puesta en funcionamiento de la inversión inicial se entenderá efectuado *“...siempre que dicho incremento se mantenga durante un período de cinco años, salvo en el caso de contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, 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.”*

Por un lado, del artículo se extrae que como norma general el mantenimiento del incremento de la plantilla será de cinco años a contar a partir de los seis meses siguientes a la entrada en funcionamiento de la inversión inicial. Por otro lado, existe una regla especial para los contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley del Impuesto de Sociedades. Se trata de las empresas de reducida dimensión, es decir, aquellas que hayan tenido (ya sea individualmente o en el conjunto del grupo contable) un importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio inmediato anterior inferior a 10 millones de euros (se excluyen las entidades patrimoniales). En este caso, el mantenimiento del empleo creado será de tres años contados a partir del semestre posterior a la entrada en funcionamiento de la inversión inicial.

Para justificar el mantenimiento del empleo creado, se calcularán anualmente las variaciones que se produzcan en la plantilla de todos los establecimientos canarios (tal y como se calculó en el supuesto práctico 1), de fecha a fecha (concretamente, a partir del semestre posterior a la puesta en funcionamiento de la inversión inicial). Se cumplirá el mantenimiento si el empleo se mantiene o crece con respecto al nivel inicial; en caso de que se reduzca, habrá que regularizar tal y como se estudiará en el apartado 8 del presente trabajo.

Como se ha ido haciendo hasta el momento, se proseguirá con un supuesto práctico, extraído del libro “Los retos del REF (2016)”, para aclarar el concepto.

Supuesto práctico 4

Siguiendo con el caso de FITNESSCAN, conocemos los siguientes datos:

- Realizó una inversión inicial que entró en funcionamiento el 1 de octubre de 2019, y ha generado 7,59 empleos en los seis meses posteriores.

- El 1 de abril de 2020 la plantilla de la empresa asciende a 64,39 (56,8 a 1 de octubre de 2019 más las 7,59 creadas durante el semestre)²⁰.

Solución:

Para evaluar el mantenimiento del nivel de empleo se calculará la plantilla en persona/año a jornada completa en cinco años (ya que en el supuesto FITNESSCAN no cumple con la condición de empresa de reducida dimensión) a contar desde el 1 de abril de 2020. Es decir, en cada año (de fecha a fecha) se calcula la plantilla media tal y como se hizo en el supuesto 1 y se compara el resultado con la cifra de 64,39 personas. A modo de ejemplo, se presuponen los siguientes resultados:

1 de abril de 2020 → 31 de marzo 2021	67,54 personas/año a jornada completa
1 de abril de 2021 → 31 de marzo 2022	71,34 personas/año a jornada completa
1 de abril de 2022 → 31 de marzo 2023	75,88 personas/año a jornada completa
1 de abril de 2023 → 31 de marzo 2024	72,22 personas/año a jornada completa
1 de abril de 2024 → 31 de marzo 2025	62,15 personas/año a jornada completa

Según los resultados, se cumplen las condiciones en los cuatro primeros años, pero en el quinto y último año existe un incumplimiento que deberá regularizarse (apartado 8).

4.5. LÍMITE DE ACUMULACIÓN DE LAS AYUDAS A LA INVERSIÓN

Tal y como se analizó en el apartado 5.1., las ayudas a la inversión inicial son ayudas de Estado y según el artículo 38.1.b) del Reglamento “...son de aplicación los límites establecidos en las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020 (DO de 23.7.2013), el Reglamento (UE) n.º 651/2014, y el resto del Ordenamiento comunitario aplicable, en su caso, en materia de ayudas estatales.”. Según la normativa comunitaria los límites de acumulación de ayudas a la inversión fijados los podemos clasificar en la siguiente tabla según se trate de una empresa grande, mediana o pequeña:

Pequeñas (incluyendo micro) empresas: ≤ 50 trabajadores Volumen ventas y activo total ≤ 10 M €	55% del importe de la inversión
Medianas empresas: ≤ 250 trabajadores Volumen de ventas < 50 M € Activo total ≤ 43 M €	45% del importe de la inversión
Grandes empresas: > 250 trabajadores Volumen de ventas ≥ 50 M € Activo total > 43 M €	35% del importe de la inversión

²⁰ Tal y como indica Herrero Hernández, M. A. en “Los retos del REF”, para ser exactos esta suma no debería hacerse, ya que se están sumando personas/año con personas/semestre, pero aclara el autor, que la Ley conduce a esta situación cuando establece la comparación del empleo vigente en un año con el generado en un semestre. Además, añade, que la suma se hace a efectos puramente comparativos con la plantilla de los años sucesivos.

Por lo tanto, en el caso de materialización de la RIC en una inversión inicial, el ahorro fiscal producido sumando todas las dotaciones (si la inversión se ha financiado con dotaciones de varios ejercicios, para más información artículo 37.2.c) del Reglamento) materializadas tanto en la propia inversión como en los puestos de trabajo que genera, además de cualquier otra ayuda o subvención obtenida para realizar la inversión, no podrá superar los límites anteriores. En el caso de que las ayudas superen dichos límites, conforme a lo dispuesto en el artículo 38.2 del Reglamento, se exigirá el reintegro del importe total del exceso.

5. EMPLEO DE FUNCIONAMIENTO

En lo referente a la legislación aplicable, la creación de empleo de funcionamiento viene regulado en el apartado 4.B bis del artículo 27 de la Ley. Según el derecho comunitario, el ahorro fiscal obtenido por la dotación de la reserva que se materializa en la creación de puestos de trabajo sin que su generación esté directamente relacionada con la realización de inversiones iniciales, tiene la consideración de ayuda de funcionamiento. Puntualizar que es posible materializar en esta modalidad con las dotaciones de RIC realizadas con cargo a beneficios obtenidos en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015²¹.

5.1. CÁLCULO DE LA CREACIÓN DE EMPLEO

El artículo 27.4.B bis de la Ley dispone que, entre otras, podrá materializarse la RIC en *“...la creación de puestos de trabajo efectuada en el período impositivo que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguno de los requisitos establecidos en la letra B anterior...”*. Siguiendo con el análisis de Herrero Hernández en el libro “Los retos del REF (2016)”, los puestos de trabajo creados, en esta modalidad de materialización, se calculan por el incremento de la plantilla media de todos los establecimientos canarios de la empresa que se produce en el periodo impositivo que se considere, con respecto al periodo impositivo inmediatamente anterior. En todo caso, para evitar la duplicidad o el exceso en la aplicación del incentivo fiscal, se deberá restar a dicho incremento de plantilla, los puestos de trabajo creados en el mismo periodo impositivo y que están directamente relacionados con una inversión inicial (es decir, lo estudiado en el apartado 5).

Nótese que no existe el límite del semestre para la creación de empleo como ocurre en el de inversión, sino que se considera el periodo impositivo completo. Ahora bien, con respecto a dicho periodo impositivo hay que realizar varios matices:

- Cuando se trata de personas jurídicas, el periodo impositivo coincide con el ejercicio económico de la empresa y no puede exceder de los doce meses en virtud de lo establecido en el artículo 27 de la Ley del Impuesto de Sociedades. Lo normal es que coincida con el año natural, pero podría tratarse de un año fecha a fecha, o incluso de periodos de tiempo inferiores al año²².
- En el caso de personas físicas que realicen actividades económicas, el periodo impositivo coincide con el año natural (salvo fallecimiento del contribuyente)²³.

El cálculo sigue siendo el mismo que se realizó en el supuesto práctico 1, es decir, creación de empleo en personas/año a jornada completa en periodos impositivos anuales, con la salvedad de que si dicho periodo es inferior al año se calculará en personas/días. Este apartado se completa con otro ejercicio práctico extraído del libro de referencia.

²¹ Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

²² Según el art. 26 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

²³ Según los arts. 12 y 13 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

Supuesto práctico 5

En esta ocasión la empresa FITNESSCAN, cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, no realiza ninguna otra inversión inicial en 2020, pero se conoce que ha generado empleo:

Plantilla media en 2019 [de 1 de enero a 31 de diciembre]	→	59,80 personas/año a j.c.
Plantilla media en 2020	→	69,26 personas/año a j.c.

Solución:

$$69,26 - 59,80 = 9,46 \text{ personas / año a jornada completa}$$

La empresa habrá creado empleo en 2020 en 9,46 personas/año a jornada completa, pero hay que recordar que en esa cifra están incluidas las 7,59 personas/año a jornada completa creadas en 2020 que ya han generado un ahorro fiscal por RIC en concepto de empleo de inversión (que la empresa ha de mantener hasta el 31 de marzo de 2025).

$$9,46 - 7,59 = 1,87 \text{ personas / año a jornada completa}$$

De esta forma, se concluye que: en 2020, la empresa ha generado empleo en 1,87 personas/año a jornada completa no vinculado a inversiones iniciales.

5.1. PLAZO E IMPORTE DE LA MATERIALIZACIÓN

5.1.1. Plazo de la materialización

El artículo 27.4 de la Ley establece genéricamente un plazo de tres años para materializar las dotaciones de la RIC, a partir del devengo del impuesto del ejercicio de dicha dotación. Por lo tanto, este plazo también afecta a la materialización en la creación de empleo de funcionamiento²⁴. En consecuencia, también se podrá materializar anticipadamente RIC que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se genera empleo de funcionamiento o en los tres posteriores, según dispone el artículo 27.11 de la Ley, cumpliendo con los requisitos ya mencionados de hacer constar este hecho en la memoria de las cuentas anuales (personas jurídicas) o bien en el libro-registro de bienes de inversión (personas físicas)²⁵.

Por su parte, el artículo 27.4.B bis dispone que, ya sea materialización ordinaria o anticipada, se podrá materializar RIC en creación de puestos de trabajo de funcionamiento "...con el **límite del 50 por ciento** de las dotaciones a la Reserva efectuadas por el contribuyente en el período impositivo".

5.1.2. Importe y límite anual por trabajador

Al igual que en el empleo de inversión, en el empleo de funcionamiento el importe de la materialización se recoge en el apartado 6, párrafo quinto del artículo 27 de la Ley, y consiste en cada período impositivo el coste medio de los salarios brutos y las cotizaciones sociales obligatorias que deriven del incremento de la plantilla producido, y computado durante dos años desde que se produce tal incremento. Es decir, se trata del plazo de dos años de ejecución de la

²⁴ Solo afecta a dotaciones de RIC realizadas con cargo a beneficios obtenidos a partir de 1 de enero de 2015 según Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del REF.

²⁵ Ver artículo 27.13.d) de la Ley del REF.

materialización que, en la modalidad de materialización de empleo de funcionamiento, empezará a contar desde el último día del periodo impositivo en que se produce el incremento de empleo.

En el mismo apartado 6, párrafo quinto del artículo 27 de la Ley, se concreta que para el caso del empleo de funcionamiento recogido en la letra B bis apartado 4 del análogo artículo "...se entenderá por materialización de la Reserva el coste medio referido hasta un máximo de 36.000 euros por trabajador". Con respecto a este límite por trabajador, según Herrero Hernández, M. A., el legislador no ha sido preciso en la redacción y no aclara del todo si el importe de los 36.000 € es anual o bienal (plazo de ejecución). La tesis que Herrero mantiene sobre la base de la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 15/2014, y que yo comparto, es que los 36.000 euros son anuales por trabajador.

En esta modalidad, también existe la problemática de la indeterminación del importe exacto de la materialización en el momento en que esta se produce, ya que (al igual que en el empleo de inversión) han de pasar dos años de devengo de salarios y cotizaciones sociales. Por lo tanto, se deberá realizar una previsión, que se irá corrigiendo (en las memorias y en las declaraciones tributarias) a medida que se cumplan los plazos de ejecución. Se prosigue con un ejemplo práctico extraído del libro base.

Supuesto práctico 6

Siguiendo el caso de FITNESSCAN, en 2020 la empresa ha generado 1,87 empleos de funcionamiento (computados en personas/año a jornada completa). Se supone que dota RIC en 2021 con cargo a los beneficios obtenidos en 2020 por importe de 200.000 €. Cuando llega el mes de julio de 2021 (Junta General), la empresa puede decidir materializar anticipadamente la RIC de 2020 en la creación de empleo de funcionamiento realizada en el mismo ejercicio 2020, debiendo hacerlo constar en la memoria y en la declaración del IS que se presenta en julio de 2021. Evidentemente, en julio de 2021 es imposible conocer con exactitud el importe del coste laboral medio de los años 2021 y 2022, por lo tanto, los importes de la memoria y de la declaración serán provisionales.

Solución:

En el supuesto de que el coste salarial medio en 2020 es de 24.627,11 €, y teniendo en cuenta el dato de 1,87 empleos de funcionamiento creados en 2020, en la memoria de las cuentas anuales y en la declaración del IS de 2020 aparecerá la siguiente información relativa a la materialización anticipada de 2020:

Dotación con cargo beneficios de 2020	200.000 €
Materialización anticipada → creación empleo de funcionamiento	92.105,39 €
$1,87 \times 2 \times 24.627,11 = 92.105,39$ € (dos años de coste salarial del incremento)	
Pendiente de materializar (de no haber otras materializaciones)	107.894,61 €

Los 92.105,39 € es el importe provisional de la materialización, ya que está basado en el coste salarial medio de 2020. Para llegar al dato exacto del importe de la materialización en la creación de trabajo en 2020, se debe determinar el coste salarial total de todos los establecimientos de la empresa en Canarias y luego el coste medio por trabajador en los años 2021 y 2022 (inevitablemente, es un cálculo que solo reflejará datos reales cuando se compute la totalidad del periodo impositivo de los respectivos años). Con el fin de proseguir el ejemplo, se suponen las siguientes cifras reales:

	Coste salarial total	Plantilla media	Coste salarial medio
2021	1.763.024,57 €	70,83 personas/año a j. c.	24.890,93 €
2022	1.878.006,71 €	73,98 personas/año a j. c.	25.385,33 €

Por lo tanto, con estos datos, el coste medio real aplicado a los 1,87 trabajadores de funcionamiento creados en 2020 será:

$$1,87 \times (24.890,93) + 1,87 \times (25.385,33) = 46.546,04 + 47.470,57 = 94.016,61 \text{ €}$$

Las conclusiones que se obtienen de estos resultados son:

- La RIC dotada por la entidad en 2021 con cargo a los beneficios de 2020 se materializó anticipadamente en la creación de empleo de funcionamiento realizada en 2020, provisionalmente en 92.105,39 €, y en un importe definitivo de 94.016,61 €.

- Se cumple la restricción de no superar la materialización el 50% de toda la dotación en 2021:

$$94.016,61 \text{ €} < 100.000 \text{ €} \text{ (50\% de 200.000 €)}$$

- Se cumple la restricción de no superar el coste salarial medio los 36.000 € en ninguno de los dos ejercicios:

	Coste salarial medio
2021	24.890,93 € < 36.000 €
2022	25.385,33 € < 36.000 €

5.2. MANTENIMIENTO DE LOS PUESTOS CREADOS

En la letra B bis del artículo 27.4 de la Ley no existe mención alguna al plazo de mantenimiento del empleo de funcionamiento. Herrero Hernández, analizando esta cuestión, y teniendo en cuenta la propia Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 15/2014, que señala “...la novedosa posibilidad de materialización de aquella (refiriéndose a la RIC) en la creación de puestos de trabajo que no pueda ser calificada como inversión inicial, opción que **conlleva el cumplimiento de los mismos requisitos previstos para la materialización de empleo relacionado con inversiones iniciales**...”. Entiende, que el empleo de funcionamiento creado (al igual que en el caso del empleo de inversión) en un periodo impositivo debe mantenerse durante el plazo de cinco años a contar desde el último día de dicho periodo, o de tres años al tratarse de entidades que cumplen con la condición de empresas de reducida dimensión en el periodo impositivo en el que obtiene beneficio con cargo al cual se dota la reserva.

5.3. LÍMITE DE ACUMULACIÓN DE LAS AYUDAS DE FUNCIONAMIENTO

De acuerdo al derecho comunitario, como se ha explicado hasta ahora, el ahorro fiscal derivado de la materialización de la RIC en creación de puestos de trabajo no relacionados directamente con una inversión inicial, es una ayuda al funcionamiento.

Concretamente, para conocer que límites de acumulación de las ayudas son aplicables en esta modalidad, se debe acudir al artículo 38.1.a) del Reglamento que nos remite a la Disposición Adicional Segunda, apartado 2, del Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre. En tal caso, los límites serán:

10% → del volumen de negocios anual del beneficiario, obtenido en Canarias.

17,5% → del volumen de negocios anual del beneficiario, obtenido en Canarias, si se trata de una entidad perteneciente al sector industrial.

Puntualizar, que al igual que ocurría con las ayudas a la inversión, se trata de un límite de acumulación conjunto de todas las ayudas de funcionamiento que pueda percibir la empresa en el ejercicio. Es decir, el ahorro fiscal derivado de la creación de empleo de funcionamiento se sumará a subvenciones de explotación, ayudas u otros incentivos fiscales (incluidos los derivados de la RIC) que no sean ayuda a la inversión, a efectos de su cómputo para la determinación del límite de acumulación.

6. INCUMPLIMIENTO DEL MANTENIMIENTO Y REGULARIZACIÓN

Llegados a este punto, se debe hacer una reflexión sobre la importancia del cumplimiento de los plazos de mantenimiento (cinco años, o en su caso, tres años) del empleo creado, tanto de inversión como de funcionamiento, en la materialización de la RIC. En la Ley no se especifican consecuencias concretas para los supuestos de incumplimiento de la obligación de mantenimiento del empleo. En tal caso, el artículo 27.16 de la Ley dispone que *“el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo (artículo 27), [...], dará lugar a que el contribuyente proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.”*

Esquemmatizando esta norma:

Incumplimiento	Consecuencias
Contribuyente del IS o del IRNR	Integración en la base imponible del impuesto del ejercicio de incumplimiento de las cantidades en su día reducidas , en todo caso, con exigencia de intereses de demora.
Contribuyente del IRPF	Integración en la cuota del impuesto del ejercicio de incumplimiento de las cantidades en su día deducidas , en todo caso, con exigencia de intereses de demora.

Dado que la Ley no concreta en los supuestos de incumplimiento de la obligación de mantenimiento del empleo, caben diferentes interpretaciones de la norma. En este sentido, Herrero Hernández analiza en profundidad las diferentes interpretaciones aceptables, y señala:

Interpretación estricta:

La interpretación más estricta consiste en considerar que si en alguno de los años del plazo de mantenimiento (cinco o tres años) la plantilla media disminuye con respecto a la plantilla incrementada tomada como referencia, la consecuencia es la regularización total de la RIC materializada en creación de empleo. Herrero la califica como “regularización inmediata total”, considerando que es incompatible con el principio de equidad.

Interpretación flexible:

Una segunda interpretación es entender que, una vez transcurrido todo el periodo quinquenal o trienal, en ese momento, es cuando se calcula la plantilla media anualizada de ese periodo, y solo se regularizaría de existir alguna disminución de dicha plantilla media con respecto a la plantilla incrementada de referencia. Para desarrollar esta interpretación, Herrero se apoya en

el artículo 27.4.B de la Ley al disponer “...*siempre que dicho incremento se mantenga durante un periodo de cinco años...*”. En este sentido, la Ley se refiere a un incremento en un periodo global y no a un incremento que deba cumplirse año a año.

Siguiendo con esta interpretación denominada de “regularización final”, se distinguen dos modos de aplicarla:

- Por un lado, la denominada de “regularización final total” que, consiste en regularizar toda la materialización en empleo en el caso de que la plantilla media de los cinco años o tres años descendiera con respecto de la plantilla de referencia.

- Por otro lado, la de “regularización final porcentual”, y que se fundamenta en el artículo 17 del Reglamento²⁶, consistente en dejar transcurrir el plazo de cinco o tres años de mantenimiento, observar cuál ha sido la plantilla media anual en dicho plazo, y regularizar solo por la parte proporcional de la disminución de la creación de empleo de referencia. Es decir, en caso de que disminuya, se entenderá que se ha producido materialización de la RIC en el importe que se corresponda con el porcentaje que representen los puestos de trabajo efectivamente creados en el plazo de mantenimiento respecto de los puestos de trabajo inicialmente generados.

Un ejemplo, desarrollado por Herrero, completa la explicación práctica de la materialización de la RIC en la creación de puestos de trabajo.

Supuesto práctico 7

Continuando con el supuesto de FITNESSCAN, la plantilla media de todos sus establecimientos canarios en 2020 es de 69,26 personas/año y ha creado en dicho ejercicio 1,87 empleos de funcionamiento. Por dicha creación de empleo materializa RIC anticipada, por un importe de 94.016,61 €, de la que deriva el correlativo ahorro fiscal. Con el fin de representar en la práctica las interpretaciones de la regularización, se supondrán diferentes casuísticas a tal fin.

- a) En el supuesto de que en los cinco años siguientes la plantilla media de la empresa arroja los siguientes datos:

2021	70,83 personas/año a j. c.
2022	73,98 personas/año a j. c.
2023	72,98 personas/año a j. c.
2024	67,88 personas/año a j. c.
2025	68,13 personas/año a j. c.

En este ejemplo, se mantiene la creación de empleo en los tres primeros ejercicios, pero se destruye empleo respecto a 2020 en los años 2024 y 2025.

Posible solución 1 → Si se aplica la interpretación estricta de **regularización inmediata total**: se considera que en 2024 hay un incumplimiento y se deberá proceder a la regularización de toda la RIC materializada mediante la integración de los 94.016,61 € en la base imponible del impuesto de 2024, a presentar en julio de 2025, con liquidación de los intereses de demora (de cuatro años) por la parte de la cuota tributaria dejada de ingresar en julio de 2021 (impuestos del ejercicio 2020) por haber dotado la RIC.

²⁶ Artículo 17 del Reglamento que regula la inversión de la RIC en aeronaves, y hace referencia a la valoración porcentual del cumplimiento de los requisitos en referencia a la materialización de la RIC.

Posible solución 2 → Si se aplica la interpretación más flexible de la **regularización final**, solo se podrá determinar si ha existido o no incumplimiento de la RIC al final del plazo de mantenimiento del empleo (a los cinco años). Mediante una media aritmética simple:

$$\frac{(70,83 + 73,98 + 72,98 + 67,88 + 68,13)}{5} = 70,76 \text{ personas / año a jornada completa}$$

Como se observa, no habría incumplimiento ya que la plantilla media del quinquenio ha sido 70,76 personas, que es superior a las 69,26 personas tomadas como referencia.

- b) En el supuesto de que en los cinco años siguientes la plantilla media de la empresa arroja los siguientes datos:

2021	70,83 personas/año a j. c.
2022	73,98 personas/año a j. c.
2023	72,98 personas/año a j. c.
2024	64,31 personas/año a j. c.
2025	62,59 personas/año a j. c.

En este caso, aplicando la **regularización inmediata total** conduce al mismo resultado que en el caso anterior (incumplimiento en 2024 lo que conlleva la regularización total). Pero, si se aplica la **regularización final**, el resultado no será el mismo:

$$\frac{(70,83 + 73,98 + 72,98 + 64,31 + 62,59)}{5} = 68,93 \text{ personas / año a jornada completa}$$

En este supuesto se produce el incumplimiento, ya que la plantilla media del quinquenio ha sido 68,93 personas, que es inferior a las 69,26 personas tomadas como referencia. Entonces, sería preciso regularizar. Pero, dicha regularización será diferente según la interpretación que se siga:

Posible solución 3 → Si se aplica la modalidad de **regularización final total**, se integrarán los 94.016,61 € indebidamente materializados en la base imponible del ejercicio 2025, a presentar en julio de 2026, con liquidación de ellos intereses de demora por la parte de cuota tributaria dejada de ingresar entre julio de 2021 y julio de 2026.

Posible solución 4 → Si se aplica la modalidad de **regularización final porcentual**, no se entiende producido un incumplimiento total, sino parcial. El descenso de 69,26 personas/año a 68,93 personas/año de la media de los cinco años se corresponde con un descenso de los 1.87 empleos creados en 2020 a 1,54:

$$69,26 - 68,93 = 0,33 \text{ luego, } 1,87 - 0,33 = 1,54 \text{ empleos}$$

Esto se traduce en que en el transcurso del quinquenio de mantenimiento del empleo de funcionamiento creado en 2020 no se han mantenido los 1,88 empleos creados, sino solo 1,55. Esto se refleja porcentualmente como:

$$\text{Si } 1,87 \rightarrow 100\% \text{ , entonces } 1,54 \rightarrow 82,35\%$$

Es decir, se ha producido un incumplimiento del 17,65% [100% - 82,35%], que debe repercutir en la regularización de la materialización, concretamente, en esos puntos porcentuales:

$$17,65\% \text{ de } 94.016,61 \text{ €} = 16.499,92 \text{ €}$$

Se deberá integrar los 16.499,92 € en la base imponible de 2025, con liquidación de intereses de demora por cinco años.

Una vez analizados en profundidad las diferentes interpretaciones de la regularización de la RIC en caso de incumplimiento del plazo de mantenimiento de la creación de empleo, cabe destacar la crítica constructiva que aporta Herrero en esta cuestión, es decir, reconoce la interpretación de regularización final porcentual como la más adecuada para el ejercicio de la materialización de la RIC en la creación de puestos de trabajo, por ser la que mejor se adapte al principio de equidad. Añade, que su aplicación permitiría un cierto éxito en la elección por parte de los empresarios y profesionales canarios de esta forma de materializar la RIC, ya que las consecuencias de un eventual incumplimiento por circunstancias sobrevenidas son más asumibles desde el punto de vista económico.

Como aportación personal a la opinión que ofrece Herrero, dada las circunstancias económicas actuales derivadas del Covid-19, no debería plantearse impedimento alguno en la aplicación de esta modalidad de regularización final porcentual. En todo caso, sería recomendable que en la próxima reforma urgente y necesaria de la Ley 19/1994, de 6 de julio, del REF, el legislador precisara en el procedimiento de regularización final porcentual, concretamente analizado en este punto, a fin de facilitar el uso de este incentivo fiscal por parte de los contribuyentes, tan necesario a la hora de mitigar el desempleo sobrevenido en Canarias.

7. LA RIC Y LA CRISIS DEL COVID-19. CONSIDERACIONES FINALES

La crisis actual provocada por el Covid-19, que se traduce en la suspensión o ralentización, en el mejor de los casos, de la actividad económica en todos los sectores de actividad de Canarias y la situación extraordinaria de descenso del empleo asociada a las mismas durante el ejercicio 2020, tiene una incidencia directa en la RIC, ya que va a dificultar en la mayoría de los casos, el cumplimiento de los requisitos por parte de empresarios y profesionales en materia de materialización de la reserva. En el presente trabajo se ha analizado la casuística de la materialización de la RIC en creación de puestos de trabajo. Es por ello que, en consonancia con la reciente publicación de la Cátedra del REF de la ULPGC de un documento en el que recogen reflexiones y recomendaciones ante la crisis económica y social del Coronavirus, se expondrán las siguientes consideraciones:

Primera: El plazo para realizar la materialización de la RIC, tanto en empleo de inversión como en empleo de funcionamiento, es el plazo trienal ordinario de materialización (a partir del año en que se aprueba la aplicación del resultado con el abono de la reserva). Este plazo es inamovible y se exige, además, que las inversiones asociadas al empleo, entren en funcionamiento (exceptuando el caso de las inversiones complejas). En consecuencia, la crisis actual del coronavirus podrá perjudicar a los empresarios, impidiendo que cumplan con los compromisos de los plazos. Es por ello, que resulta necesaria una flexibilización del plazo de materialización de la RIC como consecuencia de fuerza mayor, por causa sobrevenida como es el estado de alarma. En respuesta a este problema, el profesor Miranda propone, con lo que estoy totalmente de acuerdo, una ampliación de al menos un año de los plazos de materialización de la RIC que vence en 2020 (RIC dotada con cargo a los ejercicios iniciados en 2016) y 2021 (RIC dotada con cargo a los ejercicios iniciados en 2017).

Segunda: Tanto en el caso de empleo de inversión como en el empleo de funcionamiento cabe materialización anticipada. Es decir, una vez creado el empleo puede considerarse como materialización de la reserva que se dote con cargo a los beneficios obtenidos en el propio periodo impositivo en el que se ha producido la creación o en los tres posteriores. Por lo tanto, si en 2020 no se generan beneficios, las empresas corren el riesgo de perder el beneficio derivado de las inversiones anticipadas efectuadas desde 2017. Es por ello que, nuevamente respaldados por las circunstancias de fuerza mayor, resulten necesarias unas medidas legislativas correctoras. Desde la Catedra del REF se propone, con todo acierto, una prórroga respaldadas por las directivas comunitarias: las dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2022 (actualmente, hasta 31 de diciembre de 2020).

Tercera: La creación de empleo en que se ha materializado la RIC, tanto en el caso de empleo de inversión como en el empleo de funcionamiento, debe mantenerse durante un plazo de cinco

años, o bien de tres años si se trata de empresas de reducida dimensión en el periodo impositivo en el que obtiene el beneficio con cargo al cual se ha dotado la reserva. La situación creada por el Covid-19 va a provocar que en 2020 muchas de las empresas que en años anteriores han materializado RIC en creación de empleo, no van a poder cumplir el plazo de mantenimiento de cinco o tres (en su caso); circunstancia que traerá consigo la necesaria regularización de la RIC materializada en creación de empleo por no poder cumplir con los plazos de mantenimiento exigidos para gozar del beneficio fiscal, regularización que para las grandes tiene alcance hasta el año 2015. Nuevamente, la Catedra del REF propone una solución, la cual considero lógica y acertada: para evitar el impacto provocado por un incumplimiento involuntario del contribuyente por causas del Covid-19 se propone, concretamente, no tener en cuenta el año 2020 para el mantenimiento de la plantilla. De esta manera, no habría incumplimiento, y lo único que ocurriría es que la materialización se trasladaría un año hacia adelante sin causar perjuicio alguno a la empresa.

BIBLIOGRAFÍA

- Clavijo Hernández, F. F. (2017) *La Reserva para Inversiones en Canarias y la planificación fiscal de las empresas*.
- Herrero Hernández, M. A. (2016). La materialización de la RIC en la creación de puestos de trabajo. En Miranda Calderín, S.; Dorta Velázquez, J. A. y Déniz Mayor, J. J. (Coord.), *Los retos del REF. Control de ayudas, creación de empleo y financiación autonómica* (pp. 179-218). Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Cátedra del REF de la ULPGC.
- Jornada: El nuevo Régimen Económico y Fiscal de Canarias 2015-2020. *Novedades en la Reserva para Inversiones en Canarias*. Santa Cruz de Tenerife (2015). Montero Aramburu Abogados. Fundación Fyde CajaCanarias.
- Kessomal Kaknani, M. y Luján Mascareño, O. (2020). Cierre contable y fiscal 2019. Últimas novedades en la DIC y en la RIC. Seminario web (4 y 5 de mayo de 2020). Asociación de Asesores Fiscales de Canarias. Colegio de Economistas de Santa Cruz de Tenerife.
- Miranda Calderín, S. (2012). *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Miranda Calderín, S. (2012). *Los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en un contexto de crisis económica*, Anuario de Estudios Atlánticos, núm. 58, pp. 451-486.
- Miranda Calderín, S. (2018). *Crónica de la RIC 2017. Los nuevos límites a las Ayudas de Estado*, Hacienda Canaria, núm. 48, pp. 101-133.
- Miranda Calderín, S. (2019). *Crónica de la RIC 2018*, Hacienda Canaria, núm. 50, pp. 51-80.
- Miranda Calderín, S. y Dorta Velázquez, J. A. (2020). *El REF ante la crisis económica y social del coronavirus. Reflexiones y propuestas*. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Cátedra del REF de la ULPGC.