CRÓNICA DE LA RIC 2017. LOS NUEVOS LÍMITES A LAS AYUDAS DE ESTADO

SALVADOR MIRANDA CALDERÍN

Director de la Cátedra de Régimen Económico y Fiscal de Canarias de la ULPGC

SUMARIO

Introducción.

I. El nuevo límite del 30% de las ayudas al funcionamiento y su efecto retroactivo a 2015.

1.1 La aplicación alternativa o acumulada de los umbrales señalados en el art. 15 del Reglamento

1.2 El efecto retroactivo del nuevo art. 15.4 del Reglamento de exención

II. Análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa 2017 en materia RIC.

2.1 Las Sentencias 2017 del TS sobre la RIC

2.2 La Sentencia AN de 12 de abril de 2017 sobre los efectos de la comprobación a posteriori de ciertos requisitos RIC

2.3 La importante resolución TEAC 3354/2013 de 8 de junio de 2017 sobre el plazo de materialización en personas físicas

III. Las consultas vinculantes de la DGT sobre la RIC.

Resumen del contenido:

En relación con la reserva para inversiones en Canarias (RIC), y en general con todos los incentivos fiscales del REF considerados como ayudas de Estado, el hecho más relevante en 2017 ha sido en mi opinión la ampliación del límite de las ayudas de funcionamiento del 10 al 30% del volumen de negocios en el Reglamento europeo de exención por categorías, pero con una desafortunada traducción al español que ha creado cierta polémica y exigido la pertinente aclaración por los responsables de la UE. A este tema dedicamos el primer epígrafe de la Crónica de la RIC 2017. En un segundo epígrafe analizamos las principales Sentencias del Tribunal Supremo y Audiencia Nacional publicadas durante el año, y comentamos una interesante resolución del TEAC sobre el tan discutido plazo de materialización de las personas físicas. Terminamos este trabajo con un tercer epígrafe en que resumimos las consultas vinculantes de la DGT sobre la RIC que más me han llamado la atención.

Palabras clave: ayudas de Estado, límites de ayudas de funcionamiento, reserva para inversiones en Canarias.

I. EL NUEVO LÍMITE DEL 30% DE LAS AYUDAS AL FUNCIONAMIENTO Y SU EFECTO RETROACTIVO A 2015

El cambio legal más importante de 2017 en materia REF ha sido el incremento del límite de las ayudas de Estado al funcionamiento del 10 y 17,5 al 30% publicado en junio de 2017, y su efecto retroactivo a 1 de enero de 2015.

Analizaremos en este epígrafe el cambio legal, su fundamentación y los dos principales problemas que ocasionó: a) la aplicación alternativa o acumulada de los umbrales señalados en el art. 15 del Reglamento, y b) el efecto retroactivo de la norma.

Conviene recordar que en el Reglamento (UE) de exención por categorías solo figura el límite del 10% y no del 17,5%, pero con posterioridad a su publicación se llegó a un acuerdo con la Comisión europea para que fuese posible la aplicación conjunta de las ayudas al transporte de mercancías y los incentivos del REF en las empresas industriales de Canarias como región ultraperiférica, elevándose el límite para estas del 10 al 17,5% en el ordenamiento interno.

La aplicación práctica de los límites de ayudas de Estado puso de manifiesto ciertas contradicciones no previstas inicialmente, como la exención del AIEM a los productos fabricados en Canarias, que hasta junio de 2017 hacía que las empresas agrícolas y avícolas, entre otras, no pudiesen aplicar ninguna otra ayuda (como la RIC o la DIC) al coincidir la exención del AIEM con el 10% del volumen de negocios (el límite de las ayudas se alcanzaba en muchos casos con la mera exención del AIEM). Esa situación quiso corregirse a través de una pendiente reforma del Reglamento europeo que tenía previsto incrementar el límite de las ayudas de Estado al funcionamiento del 10 al 20%, negociando la Consejería de Economía, Industria, Comercio y Conocimiento del Gobierno de Canarias con la Comisión europea su incremento hasta el 30%. En una brillante gestión la Consejería logró que se aprobase el nuevo límite, surgiendo entonces discrepancias jurídicas en su interpretación que felizmente se han corregido en los meses de diciembre de 2017 y enero de 2018.

1.1 La aplicación alternativa o acumulada de los umbrales señalados en el art. 15 del Reglamento

El incremento de los tipos aplicables hasta el 30% se consiguió a través de la nueva redacción del art. 15.4 del Reglamento de exención por categorías dada por el Reglamento (UE) 1087/2017 de 14 de junio (Diario oficial de la UE de 20 de junio):

> 4. En las regiones ultraperiféricas, los regímenes de ayudas de funcionamiento compensarán los costes adicionales de funcionamiento incurridos en ellas como efecto directo de una o varias de las desventajas permanentes contempladas en el artículo 349 del Tratado, cuando los beneficiarios desarrollen su actividad económica en una región ultraperiférica, **siempre que el importe anual de las ayudas por beneficiario en el marco de todos los regímenes de ayudas de funcionamiento no sea superior a ninguno de los siguientes porcentajes:**
>
> a) al 35 % del valor añadido bruto generado anualmente por el beneficiario en la región ultraperiférica en cuestión;
> b) al 40 % de los costes laborales anuales en que incurra el beneficiario en la región ultraperiférica en cuestión;
> c) al 30 % del volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en la región ultraperiférica en cuestión.

En el texto se observa con claridad el objetivo de la reforma: el incremento del límite del 10 al 30%, pero también otras dos cuestiones que merecen ser destacadas por su importancia. Una primera, concretada en una incorrecta doble negación en el texto, al señalar que el importe de las ayudas *no sea superior a ninguno de los siguientes porcentajes.* Dos negaciones seguidas en la misma frase tienen el efecto de afirmar, por lo que de forma sesgada podría interpretarse que las ayudas podrían ser superiores a los tres porcentajes referidos, pero indudablemente no era ese el objetivo que se buscaba de la reforma, sino una simple ampliación de los límites que restringían las ayudas.

Y una segunda aún más problemática en su aplicación: ¡que con la aplicación literal del nuevo texto había que cumplir no solo una de las tres referencias reglamentarias, sino las tres a la vez! Cuestión que entiendo como tampoco deseada en el cambio legal, ya que la Comisión europea solo pretendió incrementar el porcentaje del 10 al 30% del volumen de negocios y ayudar así a las empresas de las regiones ultraperiféricas, no perjudicarlas con nuevas restricciones. Si comparamos la redacción anterior al cambio, el art. 15.3,b) del Reglamento de exención por categorías (UE) 651/2014 vigente hasta junio 2017 señalaba que:

> b) los costes adicionales de funcionamiento, distintos de los costes de transporte, incurridos en las regiones ultraperiféricas como efecto directo de una o varias de las desventajas permanentes a que se refiere el artículo 349 del Tratado, con arreglo a las condiciones siguientes:
>
> i) que los beneficiarios tengan su actividad económica en una región ultraperiférica,
>
> ii) que el importe anual de las ayudas por beneficiario en el marco de los regímenes de ayudas de funcionamiento no sea superior:
>
> — al 15 % del valor añadido bruto generado anualmente por el beneficiario en la región ultraperiférica en cuestión, **o**
> — al 25 % de los costes laborales anuales en que incurra el beneficiario en la región ultraperiférica en cuestión, **o**
> — al 10 % del volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en la región ultraperiférica en cuestión.

Como observamos en el párrafo trascrito, cada uno de los porcentajes venía precedido de una "o", por lo que era suficiente cumplir con solo uno de ellos. ¿Con

cuál?: con el que fijase cada estado miembro, y España eligió en nuestro ordenamiento interno el 10% del volumen de negocios.

Sin embargo, con la nueva redacción (antes de la corrección de enero 2018) del Reglamento (UE) de exención por categorías ya señalamos que una interpretación literal del texto obligaba al cumplimiento no de uno de los porcentajes, sino de los tres a la vez, ¿qué ha ocurrido, qué pautas hay que seguir de cara al cierre del ejercicio 2017 y el control de ayudas que representan los incentivos del REF?

El Comité científico de la Cátedra del REF de la ULPGC que dirijo fue consciente en julio de 2017 de que la nueva redacción podía perjudicar más que beneficiar a las empresas canarias, por lo que nos dirigimos por escrito a la Consejería de Economía, Industria, Comercio y Conocimiento del Gobierno de Canarias para trasladarle nuestra preocupación. Tras su análisis y consultas pertinentes con los altos funcionarios de la Comisión europea sus responsables nos remitieron con prontitud su punto de vista técnico y político:

1º. No se trataba ni tan siquiera de un error de redacción, sino de un simple error en la traducción al español del precepto reglamentario. En otras traducciones de la norma modificada se observa que sigue existiendo la opción de elegir el porcentaje de referencia entre los tres señalados, opción que correspondía a cada estado miembro. Así, por ejemplo, en la traducción al inglés se indica con claridad que la ayuda no debe exceder *(does not exceed one of the following percentages)* uno de los tres porcentajes siguientes:

> 4. In outermost regions, the operating aid schemes shall compensate for the additional operating costs incurred in those regions as a direct result of one or several of the permanent handicaps referred to in Article 349 of the Treaty, where the beneficiaries have their economic activity in an outermost region provided that the annual aid amount per beneficiary under all operating aid schemes implemented under this Regulation **does not exceed one of the following percentages:**
>
> (a) 35% of the gross value added annually created by the beneficiary in the outermost region concerned;
> (b) 40% of the annual labour costs incurred by the beneficiary in the outermost region concerned;

c) 30% of the annual turnover of the beneficiary realised in the outermost region concerned.

2º. Existe una consulta de diciembre 2016 publicada en la página web *DG COMP* el 17 de mayo de 2017 que especifica con total claridad que el importe de las ayudas **no sea superior a uno de los siguientes porcentajes.** Es decir, añado, que la aplicación de los porcentajes es alternativa y no han de cumplirse acumuladamente.

3º. En la guía práctica del GBER[1] el punto 89 recoge cómo debe aplicarse el art. 15, señalando que las ayudas no deben exceder a la cantidad resultante de aplicar uno de los tres métodos alternativos:

89. How are the thresholds in Article 15 to be applied?

When the aid per beneficiary under all operating aid schemes does not exceed the amount **resulting from one of the alternative methods** to determine the additional operational costs (other than transports costs) referred to in Article 15(2)(b)ii of the GBER, the aid can be considered justified in terms of contributing to regional development and proportionate to the handicaps that undertakings face in the outermost regions.

4º. En la misma guía práctica el punto 90 contesta a la pregunta de si las regiones afectadas por las ayudas pueden elegir uno de los tres criterios alternativos, incluso el que fuese más favorable para los beneficiarios. La respuesta es categórica al afirmar que cada región puede escoger el criterio que le sea más beneficioso, respetándolo los estados miembros. Como es conocido por todos, España eligió en su momento el porcentaje sobre el volumen de negocios.

90. Can the regions covered by the measure choose to apply only one of the criteria or any criterion of Article 15(2)(b)ii, which ever would be the most favourable to the beneficiary?

The regions covered by the measure **may apply only one of these criteria**.They may apply any criterion of Article 15(2)(b)ii, which is most favourable to the

[1] General Block Exemption Regulation (GBER).

beneficiary. In any case, Member States shall ensure that the applicable threshold is respected[2].

El guión de los cuatro puntos tratados permite sin mayor esfuerzo interpretar razonablemente la norma reglamentaria en el sentido de que en materias de ayudas de Estado solo hay que cumplir con uno de los porcentajes antes especificados: el del volumen de negocios señalado por el reino de España.

Pero he de añadir que más clara y concluyente aún es la nueva redacción de la disposición adicional segunda del R.D.L.15/2014 de modificación del REF (dada por la disposición final vigésima séptima de la Ley de PP.GG. del Estado para 2017, BOE de 28 de junio de 2017, página 54015), que señala que las ayudas estarán sujetas al límite que establezca en cada momento el Reglamento (UE) 651/2014 **y que dicho límite operará sobre el volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en las Islas Canarias:**

Con efectos desde el día 1 de enero de 2015, se da una nueva redacción al apartado 2 de la Disposición adicional segunda del Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que queda redactado del modo siguiente:

«2. La aplicación de los beneficios fiscales que tengan la consideración de ayudas regionales al funcionamiento establecidos en el Libro II y en el artículo 94 de la Ley 20/1991, en la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias, en los artículos 26 y 27 y en el Título V de la Ley 19/1994, y en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como las ayudas al transporte de mercancías comprendidas en el ámbito del Real Decreto 362/2009, de 20 de marzo, sobre compensación al transporte marítimo y aéreo de mercancías no incluidas en el anexo I del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con origen o destino en las Islas Canarias, y de la Orden de 31 de julio de 2009 del Consejero de Obras Públicas y Transportes del Gobierno de Canarias, por la que se aprueban las bases de vigencia indefinida para la concesión de subvenciones al transporte interinsular de mercancías no incluidas en el anexo I del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, estarán sujetas al límite que establezca en cada momento el Reglamento (UE) Nº 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías

[2] Material facilitado por Ildefonso Socorro Umpierrez, viceconcejero de Economía y Comercio del Gobierno de Canarias.

de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

Dicho límite operará sobre el volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en las Islas Canarias.

Con todos esos argumentos podría interpretarse que el error padecido en la traducción al español del nuevo art. 15.4 del Reglamento de exención por categorías era ya una cuestión superada, pero todos sabemos de la litigiosidad existente en materia REF y las constantes innovaciones interpretativas de la Administración Tributaria a la hora de restringir el efecto de los incentivos del REF y de las ayudas de Estado en general, por lo que insistimos en que ese tema debía cerrarse con la oportuna aclaración/corrección legal. En ese sentido estuvimos a la espera de que se publicase el Reglamento europeo de corrección con la definitiva redacción/interpretación del cambio legal (inicialmente iba a ser antes del 31 de diciembre de 2017, pero definitivamente se ha publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 31 de enero de 2018). Mientras eso sucedía, altos técnicos del Gobierno de Canarias procedieron a realizar el 18 de diciembre de 2017 una consulta en la herramienta comunitaria "eState aid WIKI". La respuesta alcanzada el día siguiente no tiene carácter vinculante, pero es bastante significativa de lo que al respecto piensan los funcionarios de la Comisión europea. Aporta una mayor seguridad jurídica en el asunto que hemos tratado de explicar a la espera de que se publicase la definitiva corrección reglamentaria.

La consulta aborda directamente el uso alternativo de los tres porcentajes señalados en el nuevo art. 15.4 del Reglamento de exención y las dos interpretaciones principales que pueden hacerse a raíz de la desafortunada redacción al español.

El texto de la consulta dice así:

El artículo 15 del Reglamento (UE) nº 651/2014 de 17 de junio de 2014, "Reglamento General de Exención por Categorías" (RGEC), ha sido recientemente modificado por el Reglamento (UE) 2017/1084 para aclarar y simplificar el procedimiento de compensación a las empresas por los costes adicionales en los que incurren cuando operan en las regiones ultraperiféricas de la UE, habida cuenta de los retos específicos a los que se enfrentan, como por ejemplo su lejanía y su dependencia de la comercialización de un número de productos limitado.

Desde el Gobierno de Canarias consideramos que esta modificación, reflejada en el nuevo artículo 15.4 del RGEC por el Reglamento 2017/1084 debe ser incorporada a la Guía práctica de aplicación del RGEC publicada en la web de la DG Competencia.

En concreto, ante las dudas suscitadas entre los operadores y las autoridades fiscales, solicitamos la aclaración urgente de las dos siguientes cuestiones:

1.- La actual Guía práctica de aplicación señala (preguntas 89 y 90) que los tres criterios mencionados en el artículo 15 son de uso "alternativo" y que sólo se puede usar "uno de ellos". No obstante, la actual redacción del artículo 15.4 del RGEC señala que el importe anual de las ayudas no puede ser superior a "ninguno" de los tres porcentajes (35% del VAB/40% de los costes laborales anuales/30% del volumen de negocios anual) **¿Debemos entender que los tres criterios siguen siendo alternativos y que sólo se puede aplicar uno de ellos, a elección del Estado miembro (tal y como parece que se recoge en la corrección efectuada por la DG COMP que será publicada muy próximamente)? ¿O hay que entender que se ha producido un cambio y que a partir de ahora hay que aplicar los tres criterios de manera acumulativa, respetando los tres porcentajes?**

(...)

La respuesta de los responsables es contundente y clarificadora del criterio defendido: ¡los tres porcentajes que señala el art. 15.4 han de ser entendidos alternativamente!, por lo que es suficiente que las ayudas recibidas respeten al menos uno de los tres techos mencionados en ese artículo:

1. Indeed, the three criteria of article 15§4 of the 2014/2017 GBER are to be understood alternatively. This means that it is sufficient that the total amount of operating aid received by an individual company should respect at least one of the three ceilings mentioned in article 15§4.

Finalmente, el Diario Oficial de la Unión Europea de 31 de enero de 2018 publicó en la página 53 la "Corrección de errores del Reglamento (UE) 2017/1084 de la Comisión, de 14 de junio de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 651/2014 en lo relativo a las ayudas a (...), así como los regímenes de ayudas de funcionamiento de finalidad para las regiones ultraperiféricas, y por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 702/2014 en lo relativo al cálculo de los costes subvencionables". El título es tan largo como la corrección en sí misma, que dice

con firmeza que el apartado 4 del artículo 15 del Reglamento de exención debe decir que el importe anual de las ayudas no sea superior a alguno de los tres porcentajes que señala. Corrigiendo así la anterior redacción que negaba doblemente en la misma frase y señalaba que el importe anual no debía ser superior a ninguno de los tres porcentajes:

1) En el artículo 1, punto 11), en la parte introductoria del apartado 4 del artículo 15 sustituido,

   donde dice: «En las regiones ultraperiféricas, los regímenes de ayudas de funcionamiento compensarán los costes adicionales de funcionamiento incurridos en ellas como efecto directo de una o varias de las desventajas permanentes contempladas en el artículo 349 del Tratado, cuando los beneficiarios desarrollen su actividad económica en una región ultraperiférica, siempre que el importe anual de las ayudas por beneficiario en el marco de todos los regímenes de ayudas de funcionamiento **no sea superior a ninguno de los siguientes porcentajes:**»,

   debe decir: «En las regiones ultraperiféricas, los regímenes de ayudas de funcionamiento compensarán los costes adicionales de funcionamiento incurridos en ellas como efecto directo de una o varias de las desventajas permanentes contempladas en el artículo 349 del Tratado, cuando los beneficiarios desarrollen su actividad económica en una región ultraperiférica, siempre que el importe anual de las ayudas por beneficiario en el marco de todos los regímenes de ayudas de funcionamiento aplicados de conformidad con el presente Reglamento **no sea superior a alguno de los siguientes porcentajes:**».

Entendía que ya existían argumentos jurídicos suficientes para aplicar pacíficamente en 2017 el nuevo límite del 30% sobre el volumen de negocios, sin tener en cuenta los otros dos porcentajes, pero la corrección de errores publicada en el Diario Oficial de la UE el 31 de enero de 2018 evita de forma enérgica que una vez más la inseguridad jurídica reine en la interpretación del REF. La perseverancia y eficacia que han tenido todas las partes implicadas en la resolución de esta problemática sirven como modelo a seguir en la casuística que vaya generando en Canarias la aplicación del régimen de ayudas de Estado. Mis felicitaciones desde aquí a la labor desarrollada por la Consejería de Economía y Comercio del Gobierno de Canarias, a los altos funcionarios europeos que facilitaron la corrección legal y al Comité científico de la Cátedra del REF por plantear con prontitud y claridad el problema interpretativo que los textos europeos generaban. Ha sido una fructífera y exitosa colaboración que permite aplicar el nuevo límite del 30% sobre el volumen de negocios a las empresas que reciben en Canarias ayudas de funcionamiento.

1.2 El efecto retroactivo del nuevo art. 15.4 del Reglamento de exención

La otra cuestión que queda por analizar es el efecto retroactivo de la norma, concretamente del nuevo art. 15.4 del Reglamento europeo de exención por categorías, que se señala en nuestro ordenamiento interno en la disposición final vigésima séptima de la Ley de PP.GG. del Estado para 2017 (junio 2017, BOE de 28 de junio de 2017, página 54015, antes trascrita):

> Con efectos desde el día 1 de enero de 2015, se da una nueva redacción al apartado 2 de la Disposición adicional segunda del Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que queda redactado del modo siguiente: (...).

El párrafo de la norma indica que con efectos desde el día 1 de enero de 2015 se da nueva redacción a la disposición adicional segunda del R.D.L. 15/2014 de modificación del REF. Esa disposición es la que ahora indica, en una redacción una vez más técnicamente desafortunada, que las ayudas de Estado **estarán sujetas al límite que establezca en cada momento el Reglamento (UE) 651/2014 (...) y que dicho límite operará sobre el volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en las Islas Canarias.**

Insisto una vez más en que la técnica legislativa empleada en su redacción no es la más afortunada, ¿por qué no se señaló directamente en el párrafo del BOE que el nuevo tipo del límite de las ayudas de funcionamiento era del 30%? La respuesta nos la ofrece de nuevo la Consejería de Economía, Industria, Comercio y Conocimiento del Gobierno de Canarias: porque en el momento de pactarse con Madrid la redacción en la Ley de PP.GG. del Estado aún no se había publicado el Reglamento 1087/2017 de 14 de junio (Diario oficial de la UE de 20 de junio). Se conocía, desde luego, que el nuevo límite sobre el volumen de negocios se iba a incrementar del 10 al 30%, pero a la fecha de redactarse la Ley de PP.GG. aún no se había publicado el incremento del porcentaje, por lo que se puso en la disposición adicional segunda que las ayudas estaban sujetas *al límite que establezca en cada momento el Reglamento europeo.* El Reglamento europeo se publicó el 20 de junio y la Ley de PP.GG. del Estado el 27 de junio, pero la redacción estaba prevista anticipadamente al 20 de junio.

Por tanto, no hay que aplicar la literalidad de la redacción actual de la disposición adicional segunda del R.D.L. 15/2014, que llevaría a dividir y aplicar los límites de las ayudas antes y después de la publicación en el BOE el 27 de junio, sino su sentido, que era y es, sencillamente, que se aplicase el nuevo límite del 30% que iba a establecer la modificación del Reglamento europeo.

Las redacciones de los nuevos artículos 58.1 y 58.3 bis del Reglamento de exención por categorías tampoco son lo cualificadas que deberían ser para clarificar la retroactividad de la norma:

> Nuevo art. 58.1 RGEC: «1. El presente Reglamento será aplicable a las ayudas individuales concedidas antes de la entrada en vigor de las respectivas disposiciones del presente Reglamento, si la ayuda cumple todas las condiciones en él establecidas, a excepción del artículo 9.».
>
> Nuevo art. 58,3 bis RGEC: "3bis.Toda ayuda individual concedida entre el 1 de julio de 2014 y el 9 de julio de 2017 de conformidad con las disposiciones del presente Reglamento, que sea aplicable en el momento de concesión de la ayuda, será compatible con el mercado interior y quedará exenta de la obligación de notificación del art. 108, apartado 3 del Tratado.
>
> Toda ayuda individual concedida antes del 1 de julio de 2014 de conformidad con las disposiciones del presente Reglamento (…) que sea aplicable antes o después del 10 de julio de 2017 será compatible con el mercado interior y quedará exenta de la obligación de notificación del art. 108, apartado 3 del Tratado."

Por lo que podría plantearse de nuevo el conflicto, esta vez en la interpretación de la retroactividad del porcentaje del 30% del coeficiente sobre el volumen de negocios. Afortunadamente, la engorrosa redacción del art. 58.3 ha sido matizada por la Dirección General de Competencia de la UE después del cambio reglamentario que nos afecta, en el sentido de que puede aplicarse tanto retroactivamente como a partir de la fecha de la concesión, pudiendo elegir cada estado miembro el momento oportuno. Y es incuestionable que España eligió en la Ley de PP.GG. del Estado para 2017 aplicarlo de forma retroactiva al 1 de enero de 2015. El criterio de la DG de Competencia europea dice así:

> **La primera frase** del nuevo Artículo 58(3a) recoge las medidas de ayuda concedidas entre la entrada en vigor del Reglamento General de Exención por Categorías (RGEC) de 2014 y la entrada en vigor de las enmiendas introducidas en 2017, que cumplen

> con el RGEC de 2014 antes de su modificación. **La segunda frase** del nuevo Artículo 58(3a) recoge las medidas de ayuda otorgadas antes de la entrada en vigor del nuevo RGEC y dice que tanto el RGEC de 2014 antes de su modificación como el RGEC de 2014 posterior a la enmienda de 2017 pueden aplicarse a estas medidas.
>
> **El principio es que todas las normas pueden aplicarse de manera retroactiva y existe la posibilidad de aplicar retroactivamente la nueva norma o bien de aplicar la norma en vigor en la fecha de concesión, de manera que los Estados miembro siempre pueden escoger la más favorable.**

Aún más concluyente que el texto anterior es la carta de la Comisaria Vestager a la Ministra de Ultramar de 7 de marzo de 2016 en la que se señala que todas las nuevas disposiciones del Reglamento de exención por categorías tendrán carácter retroactivo:

> Quiero asegurarle que todas las nuevas disposiciones del RGEC tendrán carácter retroactivo, teniendo en cuenta que el art. 58,1 del RGEC ya indica que se aplica a las ayudas individuales concedidas antes de su entrada en vigor[3].

Finalmente, la consulta efectuada por los representantes del Gobierno de Canarias en diciembre de 2017, a través de las instancias correspondientes en el sistema "e-State Aid Wiki" sobre el nuevo art. 15.4 del Reglamento de exención es clara y concisa respecto a la retroactividad:

> El artículo 15 del Reglamento (UE) nº 651/2014 de 17 de junio de 2014, "Reglamento General de Exención por Categorías" (RGEC), ha sido recientemente modificado por el Reglamento (UE) 2017/1084 para aclarar y simplificar el procedimiento de compensación a las empresas por los costes adicionales en los que incurren cuando operan en las regiones ultraperiféricas de la UE, habida cuenta de los retos específicos a los que se enfrentan, como por ejemplo su lejanía y su dependencia de la comercialización de un número de productos limitado.
>
> Desde el Gobierno de Canarias consideramos que esta modificación, reflejada en el nuevo artículo 15.4 del RGEC por el Reglamento 2017/1084 debe ser incorporada a la Guía práctica de aplicación del RGEC publicada en la web de la DG Competencia.
>
> En concreto, ante las dudas suscitadas entre los operadores y las autoridades fiscales, solicitamos la aclaración urgente de las dos siguientes cuestiones:

[3] Material facilitado por Ildefonso Socorro Umpierrez, viceconcejero de Economía y Comercio del Gobierno de Canarias.

1 (...)

2.- En el caso de Canarias, los incentivos fiscales que se acogen al RGEC empezaron a aplicarse el 1 de enero de 2015. ¿Se pueden aplicar los nuevos porcentajes a las ayudas concedidas desde esa fecha? Dicho de otra manera ¿los nuevos porcentajes contenidos en el artículo 15.4 tienen carácter retroactivo?

Ante tal pregunta límpida y escueta cabía esperar una respuesta con los mismos calificativos, y efectivamente se produjo al día siguiente. El 19 de diciembre, los responsables del "e-State Aid Wiki" respondieron que efectivamente los nuevos porcentajes del art. 15.4 pueden ser aplicados retroactivamente:

2. On the basis of article 58§1 of the 2014/2017 GBER, the new percentages of article 15§4 of the 2014/2017 GBER, as well as all other conditions of the GBER **can indeed be applied retroactively.**

Los responsables europeos no consideraron necesario añadir esta cuestión en la "Corrección de errores del Reglamento" publicada en el Diario Oficial de la UE de 31 de enero de 2018, ya que entendieron que estaba suficientemente aclarada y matizada con anterioridad.

Con todo ello entiendo que ha de aplicarse el nuevo límite del 30% de las ayudas de Estado con efecto retroactivo a 1 de enero de 2015 y exclusivamente sobre el nuevo porcentaje del 30% del volumen de negocio de la entidad beneficiaria. Habrá quien pueda cuestionar esos dos aspectos a la hora de la comprobación de los límites, pero tendrá antes que combatir los razonamientos jurídicos anteriores y hacer caso omiso de la corrección reglamentaria publicada.

II. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA 2017 EN MATERIA RIC

Como he ido repitiendo con insistencia en los últimos años, los Tribunales de Justicia han ido consolidando poco a poco el restrictivo criterio de la Administración Tributaria en materia de incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Muchas de las Sentencias RIC del TS hacen referencia a asuntos ya juzgados con anterioridad, por lo que el Alto Tribunal se limita a aplicar su anterior

criterio en los expedientes en los que admite la casación. Sin embargo, ocasionalmente, se producen fallos que de haberse pronunciado años antes otro hubiese sido el derrotero por el que han ido muchos de los aspectos controvertidos de la Ley 19/1994. Respecto a 2017 y los últimos meses de 2016 que no entraron en la redacción de la anterior Crónica de la RIC he seleccionado varias de las Sentencias TS que más me han llamado la atención, así como una de la Audiencia Nacional sobre los efectos de la comprobación a posterior de los requisitos exigibles a las actividades económica, y una importante resolución del TEAC sobre el ahora cuestionado plazo de materialización en personas físicas. A su análisis dedicaré este epígrafe.

2.1 Las Sentencias 2017 del TS sobre la RIC

La **STS de 20 de diciembre de 2016** aborda la interesante cuestión del beneficio generado en una permuta de inmueble por cosa futura, que como tal permuta, y según el Plan General de Contabilidad (PGC) 1990 no se incorporaba al saldo de Pérdidas y Ganancias, sino que el bien recibido se valoraba de conformidad al valor contable del bien entregado, no produciéndose beneficio alguno. Sin embargo, fiscalmente la diferencia de valor entre el inmueble entregado y el recibido sí era y es ingreso fiscal. Con el beneficio generado estando vigente el PGC de 1990 una entidad dotó la RIC, que fue rechazada por la Administración Tributaria, los Tribunales administrativos y la AN. El TS aborda en síntesis si puede dotarse la RIC con un beneficio que desde el punto de vista contable no existe, aunque sí tributa en el Impuesto sobre Sociedades. Las conclusiones a las que llega el Tribunal son muy interesantes, puesto que afirma un aspecto que hemos defendido sin éxito durante muchos años: *que el seguimiento estricto de las reglas contables no puede conducir a resultados que contradigan frontalmente las previsiones tributarias; a negar, como ocurre en este caso, la condición de "beneficios" a efectos de la reserva para inversiones en Canarias a rendimientos indiscutiblemente obtenidos en el territorio del archipiélago por un sujeto pasivo establecido en el mismo en el ejercicio de su actividad empresarial.* En el caso concreto de la permuta de inmueble por cosa futura se produjo un beneficio en Canarias que el legislador ha querido que pueda beneficiarse del incentivo de la RIC, por más que la normativa contable anterior impidiese que ese beneficio luciera en la contabilidad. Esa fricción entre la norma contable y el art. 27 de la Ley 19/1994 es la que resuelve el TS a favor del contribuyente, criterio con el que estamos de acuerdo y que echábamos en falta en fallos anteriores. El innovador

razonamiento llega indudablemente tarde para la aplicación más racional posible del incentivo, pero al menos tendrá repercusión en los nuevos conflictos que se planteen entre la contabilidad y la RIC. Me he permitido remarcar los párrafos más importantes en el texto trascrito:

> (Fundamento de derecho cuarto)
>
> Ciertamente, el contenido de este último precepto, cuando alude al «límite del 90 por 100 de la parte del beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución», y la propia denominación del incentivo fiscal discutido, "reserva" para inversiones en Canarias, implícitamente aluden al beneficio contable, constituyendo reserva como es sabido el beneficio contable no distribuido, pero en este particular caso se manejan parámetros heterogéneos. De un lado, la base imponible del impuesto sobre sociedades, que, con arreglo al artículo 10 de la Ley 43/1995, vigente en el periodo impositivo concernido, se determinaba acudiendo al resultado contable. De otro, la dotación a la reserva para inversiones en Canarias, que debe hacerse con cargo a beneficios procedentes de las actividades económicas realizadas en Canarias por el sujeto pasivo, directamente o a través de establecimientos situados en su territorio. **Pero ambos parámetros deben ser manejados y aplicados de manera que, allí donde se cumplen materialmente los requisitos exigidos por el legislador, no se frustre el designio marcado por el mismo.**
>
> Se da la circunstancia de que el beneficio obtenido por Jancaro, S.L., durante el ejercicio 2002 como consecuencia de la permuta de cosa futura, procedente de su actividad empresarial en el territorio canario, se integra en la base imponible del impuesto sobre sociedades en cuanto ajuste fiscal al resultado contable.
> Sin embargo, como quiera que las reglas de contabilidad vigentes entonces impedían incluirlo en el resultado contable o cuenta de pérdidas y ganancias, no podía dotar con él la reserva para inversiones en Canarias, al no ser reputadas "contablemente" como rendimientos de la actividad empresarial.
>
> **A juicio de esta Sala, la interpretación que sigue el Tribunal de instancia, ratificando el criterio de la Administración, se apega en exceso a la letra de las normas que regulan la ventaja fiscal analizada y la contabilidad, dando la espalda al objetivo perseguido por el legislador mediante el establecimiento de esta medida fiscal de fomento**. Las siguientes razones justifican lo que acaba de ser afirmado:
>
> 1ª) El desenlace al que se llega niega la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias a una empresa establecida en el archipiélago en relación con unos beneficios

obtenidos en el territorio de las islas mediante el ejercicio de su actividad empresarial, desconociendo el mandato legal de que los sujetos del impuesto sobre sociedades puedan reducir la base imponible con las cantidades que de sus beneficios destinen a esa reserva, con la finalidad de materializarlas en inversiones en el archipiélago (las que describe el apartado 4 del repetido artículo 27).

2ª) La normativa contable y su interpretación no puede ofrecer un resultado que frontalmente niegue el incentivo fiscal a un sujeto pasivo que, desde una perspectiva material, satisface los condicionamientos previstos en la Ley. La finalidad de la contabilidad es reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. La contabilidad es una herramienta, no un fin en sí misma. Por ello, cuando el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables sea incompatible con esa imagen fiel, se considera improcedente su aplicación (véanse los artículos 1 de los Planes Generales de Contabilidad de 1990 y de 2007). **Quiere con ello decirse que el seguimiento estricto de las reglas contables no puede conducir a resultados que contradigan frontalmente las previsiones tributarias; a negar, como ocurre en este caso, la condición de "beneficios" a efectos de la reserva para inversiones en Canarias a rendimientos indiscutiblemente obtenidos en el territorio del archipiélago por un sujeto pasivo establecido en el mismo en el ejercicio de su actividad empresarial.**

3ª) Las anteriores reflexiones alcanzan mayor peso si se tiene presente que, como el caso analizado evidencia, la estricta aplicación de las reglas contables provoca que la posibilidad de que unos rendimientos obtenidos de una misma operación económica por un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades establecido en las Islas Canarias bajo idéntico marco normativo (el artículo 27 de la Ley 19/1994) dependa del contenido de la auxiliar e instrumental regulación contable y no de la sustancial y material ordenación tributaria. Lleva razón la recurrente cuando se queja de que, si la operación se hubiera llevado a cabo bajo la vigencia del Plan General de Contabilidad de 2007 (Segunda Parte, Normas de registro y valoración, norma 2ª, apartado 1.3), los rendimientos obtenidos por la operación de permuta de terrenos por cosa futura, además de incluirse en la base imponible del impuesto sobre sociedades, al ser considerados producto de una permuta comercial tendrían reflejo contable en la cuenta de pérdidas y ganancias y por, lo tanto, a diferencia de lo que ocurría bajo la vigencia del Plan General de Contabilidad de 1990, formarían parte del resultado contable, pudiendo dotarse con ellos la reserva para inversiones en Canarias. Este resultado pugna con la lógica que preside la ventaja fiscal en cuestión, desconociendo los objetivos a los que aspira la regulación legal.

> Al no entenderlo así, la sentencia impugnada ha incurrido en las infracciones que se denuncian en el tercer motivo del recurso de casación de Jancaro, S.L., sin que al desenlace al que llegamos se oponga nuestra sentencia de 7 de abril de 2011 (casación 872/2006, FJ 5º), ya citada, en la que se analizaba la adquisición de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material, a efectos de su valoración para determinar la base imponible en el impuesto sobre sociedades, sin relación alguna con la aplicación de un beneficio fiscal como el que ahora centra nuestra atención. Allí no se planteó este Tribunal, porque no era la cuestión debatida, la eventual discordancia entre la normativa fiscal y la contable, y su incidencia sobre la ventaja tributaria regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994.
>
> Procede, por lo tanto, casar la sentencia de instancia y, resolviendo el debate en los términos suscitados tal y como nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción, estimar el recurso contenciosoadministrativo, anular los actos administrativos recurridos y reconocer a Jancaro, S.L., el derecho a reducir en la base imponible del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002 las cantidades que dotó a la reserva para inversiones en Canarias, con el límite del 90 por 100 señalado en el artículo 27.2 de la Ley 19/1994.

Como recordatorio de cómo opera la prescripción en materia RIC (en lenguaje coloquial puede decirse que es casi imprescriptible) señalo la **STS de 30 de marzo de 2017**, en la que una vez más se confirma que no comienza el periodo de prescripción hasta que hayan pasado los cinco años en que las inversiones han de estar en funcionamiento, aún en el caso que no se haya invertido. He dedicado mucho tiempo a explicar esta materia y a expresar mi oposición, pero así lo ha señalado reiteradamente el Alto Tribunal y por tanto hemos de aplicar su criterio. Una y otra vez se alega con insistencia por los contribuyentes la prescripción en casos en los que ya ha expresado su opinión el TS y por tanto existe una jurisprudencia consolidada que hay que seguir. El paradigma del conflicto es tener que esperar cinco años para que comience la prescripción en los casos en los que no se ha realizado inversión alguna, pero así, con claridad, lo ha interpretado con redundancia el TS. En esta Sentencia reitera una vez más el criterio expresado en otra de 16 de marzo de 2015:

> Así las cosas y tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria debe iniciarse el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (artículo 67.1, segundo párrafo de la misma Ley) del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el

quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación, pues sólo en dicho momento se consolidada definitivamente el beneficio fiscal en cuestión.

Carece de toda lógica que se puede consolidar por prescripción la RIC dotada cuando la inversión ni siquiera se materializó y que no quepa hacerlo cuando sí lo fue, expirando el plazo de materialización al mismo tiempo en ambos casos, con el argumento de que en el segundo supuesto la inversión materializada no ha sido mantenida después durante el tiempo legalmente exigido. A este inaceptable resultado exegético conduce, precisamente, la doctrina sentada por la sentencia recurrida, en la que partiendo de la ficción de la "estanqueidad" de las dos fases temporales que cabe apreciar para el mantenimiento del beneficio fiscal, cuando examina la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos a tal efecto, se acepta, por efecto de la prescripción, no sólo que la RIC dotada se materializó en plazo, aun cuando no se hizo, sino que además se mantuvo la inversión durante cinco años, a sabiendas de que ni siquiera existió.

La **STS de 5 de julio de 2017** trata una cuestión siempre en lid, la de la mejora tecnológica en las inversiones RIC, que en la actualidad el legislador ha flexibilizado bastante, pero que en los años a los que se refiere el fallo existía gran combatividad. Sus conclusiones son también muy útiles en una aplicación racional del incentivo, pero también llega tarde para tener influencia en el presente, aunque sí tiene repercusión actual en la Deducción por inversiones en Canarias (DIC).

Distingue primero entre innovaciones tecnológicas radicales (las propias de la I+D+i) y las incrementales, que son las que hacen las empresas en el corto plazo para mantenerse en el mercado y mejorar su situación, para luego apreciar el TS la mejora tecnológica en la compra de un complejo turístico usado que se incorpora a la actividad hotelera de la empresa y permite recibir familias, amén de las mejoras en los programas de gestión que se introdujeron con el nuevo complejo convertido en hotel. Admite, en definitiva, la compra del inmueble usado para la RIC en la normativa anterior, puesto que en la actual ha desaparecido la obligación de tener que acreditarse la mejora tecnológica (excepto en la DIC):

(Fundamento de derecho primero)

Por el contrario, en el concepto de "mejora tecnológica" al que ahora nos referimos tienen cabida, además de lo que la doctrina denomina como "innovaciones radicales o estratégicas" (que exigen invertir en I+D), las llamadas "innovaciones incrementales",

que son aquellas que se realizan en los productos, servicios o procesos existentes en la empresa con el fin de mejorar su desempeño en el mercado y que, por lo general, contribuyen a que la empresa pueda competir en el corto y medio plazo.

Ambos tipos de innovaciones pueden proyectarse sobre los productos, servicios o procesos empresariales, siendo su adecuada gestión una necesidad estratégica de la empresa para poder competir en el mercado.

Por ello, ese concepto de "mejora tecnológica" entendida como innovación incremental o, en su caso, radical, resulta del todo coherente con las previsiones de la Ley 19/1994 y también con las del antes citado Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, que exigía justificar que el elemento objeto de la deducción fuera a producir o hubiera producido, como efecto, la disminución del coste de producción unitario del bien o servicio, o la mejora de la calidad del bien o servicio, pues en ambos casos el resultado que se conseguiría sería el de un mejor posicionamiento en el mercado y una mayor competitividad de la empresa, resultado que, como antes hemos visto, estaba presente en la mente del legislador como objetivo a alcanzar cuando introdujo este incentivo fiscal en la Ley 19/1994.

Esta conclusión no significa, sin embargo, que haya de admitirse la efectividad de este incentivo fiscal por el sólo hecho de que se demuestre que la adquisición o incorporación del bien al patrimonio de la empresa haya significado para ésta una "mejora económica" (como ya dijimos en nuestra sentencia de 19 de enero de 2012, recurso nº 84/2009), ni tampoco que la "mejora tecnológica" pueda consistir, simplemente, en un mero cambio estético o menor para diferenciar el producto de otros similares (como recordábamos en nuestra sentencia de 31 de marzo de 2010, recurso nº. 305/2007), pues ello significaría -al igual que en el caso contrario, esto es, en el de exigir que la "mejora tecnológica" se traduzca exclusivamente en innovaciones radicales- desnaturalizar el concepto de "mejora tecnológica" al que se refiere el artículo 27 de la Ley 19/1994 .

Por tanto, a la luz de las consideraciones expresadas cabe afirmar que el concepto jurídico indeterminado de "mejora tecnológica", al que se refiere el artículo 27 de la Ley 19/1994 , quedará debidamente integrado cuando quepa apreciar, en el caso concreto examinado, que las innovaciones radicales o incrementales en los productos, servicios o procesos existentes en la empresa vayan a producir o hayan producido la disminución del coste de producción unitario del bien o servicio o la mejora de la calidad del bien o servicio».

Sentada la interpretación que considera correcta de la referida expresión, entra la Sala a valorar el caso concreto enjuiciado:

«Aplicando la anterior doctrina al caso de autos, continúa la sentencia "la solución de la cuestión polémica debe ser favorable a la parte actora.

Para alcanzar esta conclusión hemos valorado las pruebas aportadas por la parte actora (informes periciales elaborados, respectivamente, por Don Bartolomé y por PONT MESTRES AUDITORES ASOCIADOS S.A.) y, singularmente, las conclusiones alcanzadas por el perito Don Blas en su informe, de las que se deduce, inequívocamente, que con la adquisición del inmueble usado la recurrente "mejoró la calidad de sus servicios al poder ampliar su oferta de alojamientos en la misma zona geográfica en la que venía actuando hasta 2002", así como que dicha adquisición "produjo una disminución de los costes de explotación más significativos de LANSOL S.A.U. en términos absolutos, al tiempo que una reducción del coste unitario por estancia o producto" y permitió a la entidad "ampliar y mejorar su oferta de alojamientos, solucionado el problema de no poder atender, hasta entonces, una demanda de estancia de tipo familiar, que se venía desviando hacia otras empresas competidoras que actuaban en el sector ofreciendo este producto".

Igualmente, el citado perito pone de manifiesto en su informe que, a partir de la adquisición, la entidad "tuvo que diseñar nuevos procedimientos administrativos y contables para controlar una nueva modalidad de alojamiento respecto a la que actuaba hasta entonces".

Quiere ello decir que la adquisición del inmueble usado trajo consigo la incorporación a la empresa de nuevas técnicas o procedimientos de gestión administrativa y contable para poder prestar adecuadamente los servicios de hostelería que, aunque anteriormente ya constituían el objeto de la actividad de aquélla, a partir de entonces se vieron cualitativa y cuantitativamente mejorados e incrementados al proyectarse no sólo sobre la actividad de estricto alojamiento hotelero, sino también sobre la de alquiler de apartamentos a familias.

Por ello, no nos ofrece duda que la adquisición mencionada encaja en el espíritu y finalidad que el legislador tuvo presente al incluir en el texto de la Ley 19/1994 este incentivo fiscal.

La **STS de 10 de julio de 2017** analiza otra de las cuestiones que han ocasionado un gran enfrentamiento con la Administración: la declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades con una mayor dotación RIC a la originariamente aprobada. La conclusión del Alto Tribunal sí tiene repercusión en el presente, ya que el debate se centra no tanto en que la declaración sea o no

extemporánea y por tanto haya que acreditar que efectivamente la junta tomó el nuevo acuerdo antes de efectuar la dotación, sino en probar que se produjo un error en la redacción de las primeras cuentas anuales, que tuvo que ser subsanado en la redacción de las segundas con un mayor beneficio y una mayor dotación RIC. El TS entiende que la existencia del error no ha sido combatida, por lo que la nueva dotación de la RIC en una declaración complementaria es correcta, por más que las nuevas cuentas anuales se hayan depositado fuera de plazo en el Registro Mercantil:

> CUARTO.- Pues bien, el apartado 8 del referido art. 27 obliga a entender que la presentación-liquidación del impuesto fuera de plazo no puede suponer, por si misma, la pérdida del derecho al beneficio ni puede privar a la RIC de su virtualidad, en cuanto los requisitos establecidos en el precepto pueden acreditarse por cualquier medio de prueba admitidos en derecho.
>
> Siendo todo ello así, la cuestión controvertida no puede girar sobre la posibilidad o no de la presentación de la declaración complementaria y sobre su carácter extemporáneo, sino sobre si quedó probada efectivamente la corrección de las cuentas anuales rectificadas en que se basa la segunda declaración corregida y, por tanto, la causa por la que se presentó la declaración complementaria.
>
> En realidad, éste es también el planteamiento que viene a efectuar la Sala de instancia, al considerar que, tratándose de un error cometido en las cuentas que sirvieron a la declaración del Impuesto, atribuyéndose a la misma valor probatorio según el art. 27 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por la Ley 53/2002, correspondía a la demandante destruir esa presunción de veracidad probando la comisión del error, aunque al final llega a la conclusión de que la prueba de que se había adoptado válidamente el acuerdo de contabilización de la reserva especial y que tal acuerdo produce efectos frente a terceros no se había producido.
>
> Con esta argumentación la Sala de instancia viene a mantener la regularización por el carácter extemporáneo del depósito de las cuentas tras su subsanación en cuanto tuvo lugar el 13 de marzo de 2009, siendo la legitimación notarial de la firma del administrador en relación con los acuerdos de la Junta, de 9 de marzo de 2009. Sin embargo al razonar de esta forma no tiene en cuenta que no puede vincularse al depósito, en este caso, la prueba de la correcta dotación a la reserva para inversiones en Canarias, ya que tal requisito no es una exigencia de carácter sustancial que prive de toda eficacia frente a terceros del contenido que se ha hecho constar en las cuentas, no debiendo en ningún caso ser confundidas las consecuencias de los actos necesariamente inscribibles (regulados en los artículos 94 y 175 y siguientes del Real

Decreto 1784/1996, de 19 de julio de 1996 , por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil) y no inscritos, con los que se derivan de la falta de publicación, por no haberse procedido al depósito o haberse éste hecho extemporáneamente.

En el primer caso juega el principio de publicidad material en sentido negativo (inoperabilidad a terceros de buena fe de lo no inscrito), mientras que en el segundo, al no encontrarnos ante un caso de publicidad legal, sino de información genérica que recae sobre la sociedad, instrumentada mediante el sistema de publicidad registral, que no da fe, sino que informa sobre el estado de cuentas, simplemente se generaría una sanción.

En el presente caso lo esencial era la prueba de la razón de ser del error cometido, debiendo reconocerse que sobre este aspecto no existió debate alguno, al no haber puesto objeción la Inspección a la defectuosa contabilización de partidas.

Por lo expuesto, la necesidad de estimar el motivo de casación se impone y, por las mismas razones, procede asimismo estimar el recurso contencioso administrativo con anulación de la resolución impugnada, en cuanto mantiene la regularización que afectó al incremento de la RIC que se plasmó en la declaración complementaria presentada, sin costas.

Termino los comentarios a la selección de Sentencias RIC del TS con la **STS de 4 de octubre de 2017**, en la que la Administración General del Estado solicitó sin éxito recurso de casación en materia de intereses de demora en la regularización de la RIC. Lo hizo con la legislación aplicable a partir de 1 de enero de 2007, en la que se produjo un cambio notable en el procedimiento de regularización respecto a los ejercicios anteriores, puesto que el art. 27 remite directamente a la LGT para proceder a dicha liquidación de intereses. Personalmente entiendo y había escrito que a partir de esa fecha es obligatorio liquidar los intereses de demora del ahorro que en su día supuso la dotación RIC, a pesar de que en el ejercicio de integración en la base imponible no existiera cuota a pagar. Es una diferencia notable respecto al periodo anterior, en el que no se devengaban intereses de demora si la cuota del ejercicio era cero por la existencia de pérdidas o por la compensación de bases imponibles negativas. Sin embargo, el TSJC en varias Sentencias ha considerado que la remisión a la LGT no es suficiente para que haya que liquidar intereses de demora en ese supuesto, por lo que la Administración General del Estado se dirigió en casación al TS para que existiese jurisprudencia en ese caso específico, puesto que podían ser muchas las empresas en las que se diera esa circunstancia. Sin embargo, el TS no admitió el recurso de

casación por tratarse de una cuestión muy específica y no generalizada. De esa forma continua viva una problemática que se soluciona con criterio diferente dependiendo del Tribunal en el que pueda resolverse el conflicto planteado:

> (Fundamento de derecho segundo)
>
> 2.Interpretando dichos preceptos, la Sala de instancia, sobre la base de sentencias anteriores, ha manifestado la imposibilidad del devengo de intereses de demora si no existe deuda tributaria, circunstancia que se configura como cuestión principal a analizar en el caso que nos ocupa, recuérdese, la determinación de si la obligación de integrar el importe de la RIC en la base imponible del ejercicio en el que se produzca el incumplimiento de alguno de los requisitos señalados en el artículo 27 LREF comprende o no la de incluir sus intereses de demora, tal y como deriva del artículo 122.2 párrafo segundo LGT y de la remisión que a la LGT hace el apartado 16 de aquél. Pues bien, la sentencia impugnada sostiene que en el caso de que la base imponible de dicho ejercicio sea negativa no deben considerarse intereses del importe de la RIC, lo que pretendidamente justifica en la inexistencia de obligación principal en el ejercicio de integración: [...]
>
> 3. La Administración General del Estado considera infringidos los artículos 27.16 LREF, 122.2, párrafo segundo LGT y 26 LGT, toda vez que en realidad, el objeto litigioso no fue en ningún momento discutir la obligación de intereses de la liquidación del ejercicio de integración, sino de cómo debe hacerse dicha liquidación, es decir, de cuál es la cuantía a considerar para cumplir la obligación de integrar la RIC en el ejercicio de incumplimiento. En otras palabras, de la cuantificación de la obligación de integración en la base imponible, con o sin intereses, cualquiera que sea el resultado de la liquidación de dicho ejercicio. No intereses derivados de la liquidación del ejercicio de incorporación, sino intereses anudables a la RIC para considerarlos en la base de dicho ejercicio a efectos de liquidación del Impuesto de Sociedades. No intereses producto del resultado del ajuste, sino si el ajuste ha de comprender intereses. Y a estos efectos, concluye al Abogado del Estado, es indiferente el resultado liquidativo del ejercicio de incumplimiento e integración, lo mollar es cómo calcularlo.
>
> 4. A la vista de los descritos términos del debate, la cuestión nuclear que plantea el presente recurso de casación consiste en: determinar la procedencia o no de aplicar intereses de demora por el lapso temporal que media hasta el incumplimiento, de forma completamente independiente a si en el periodo de reintegro existen o no partidas negativas que pudiesen neutralizar aquel ajuste positivo, en los casos de integración por incumplimiento de requisitos que en su día dieron lugar a la reducción de la base imponible por aplicación de la RIC en el ejercicio en que se incumplieron sus requisitos.

> 5. A juicio de esta Sala no presenta la nota de generalidad que haga conveniente y justifique una decisión del Tribunal Supremo, el artículo 81, en relación con el artículo 88. 2 f), ambos LJCA.
>
> En efecto, se trata de un supuesto muy concreto en el que se dan las siguientes circunstancias: dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias con cargo a beneficios procedentes de periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, incumplimiento del requisito de materialización y existencia de pérdidas en el propio ejercicio y de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar que determinaban que no resultase cuota tributaria alguna a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades.

2.2 La Sentencia AN de 12 de abril de 2017 sobre los efectos de la comprobación a posteriori de ciertos requisitos RIC

Son muchas las ocasiones en las que la Inspección tributaria intenta extrapolar al pasado lo que observa en el presente. Ocurre con frecuencia en la constatación del local y empleado que la normativa exigía para que la actividad de arrendamiento de inmuebles se considerase una actividad económica. Es el asunto principal que se aborda en la SAN de 12 de abril de 2017 (Sección 4, recurso 168/2015), en la que una actividad de alquiler de inmuebles se desarrollaba en un local-garaje que la Inspección visitó años después de finalizar el plazo de mantenimiento de la inversión, y que ve cerrado, sucio y sin actividad. Sobre el empleado, incluso lo siguió la policía e informó que acudía al domicilio particular del dueño de la actividad en vez de al local en cuestión, por lo que la Inspección dijo que no había actividad económica, a pesar de ser 24 apartamentos los que se arrendaban.

Sin embargo, la AN dice en la Sentencia que la visita de la inspección se hizo a posteriori y lo que vio no tiene que ser extrapolable al pasado, y que la empleada estaba dada de alta en la Seguridad Social y se pagaban las retenciones a Hacienda ..., por lo que concurren en la actividad los dos requisitos de local y empleado para que se considere como económica.

> NOVENO.- Todos esos indicios podrían llevar a deducir que el local y la empleada no estaban afectos de manera exclusiva a la actividad, requisitos necesarios para considerar que el arrendamiento de inmuebles, que no se cuestiona desarrollaba el

recurrente, tenía la consideración fiscal de actividad económica apta para materializar la RIC.

Ahora bien, tales indicios tienen el inconveniente de haber sido recabados en el año 2010, cuando los ejercicios objeto de comprobación son el 2005, 2006, 2007 y 2008, y en esa fecha ya habían transcurrido los plazos para el mantenimiento de las inversiones o la materialización de la RIC que en cada caso son regularizados. Por tanto, es preciso determinar si son extrapolables a esos ejercicios o si por el contrario existen elementos para poder afirmar, como sostiene el recurrente, que en los periodos inspeccionados la actividad podía ser calificada como económica al contar con local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y empleado con contrato laboral y a jornada completa.

A estos efectos, consta en el expediente, en relación con el requisito del local:

.- Declaración censal mod. 036 presentada el día 15 de noviembre de 2005, en la cual se declara la "modificación del domicilio fiscal" y "modificación de datos relativos a actividades y locales", declarando como local en el que se desarrolla la actividad el sito en c/ Saturno Barrio de Gracia, 10, B-A de La Laguna.

.- Escrito de la Gerencia Municipal de Urbanismo de La Laguna, en la que, ante la solicitud de información del recurrente sobre la licencia de apertura del local ubicado en Calle Saturno nº 10 Barrio de Gracia para la actividad de arrendamiento de bienes urbanos, se le indica estar exento de la misma.

.- Libro de visitas de la Inspección de Trabajo, en el que consta como actividad el "alquiler de viviendas", y en la hoja sellada el 14 de julio de 2010 aparece como centro de trabajo la Calle Saturno nº 10 Barrio de Gracia.

.- Hojas de reclamaciones de la Dirección General de Consumo del Gobierno de Canarias.

.- Consta, asimismo, notificación del cambio de domicilio a la DIRECCION001 BARRIO000 , nº NUM000 NUM001 NUM002 en fecha 12 de julio de 2005, en relación a la cuenta de cotización a la Seguridad Social, modelo TA.7 para la actividad económica de alquiler de viviendas.

Así, en virtud de los datos y circunstancias obrantes en el expediente, es razonable la alegación del recurrente de que se trataba de un almacén y oficina privada donde se gestiona un elevado número de inmuebles que ya estaban alquilados (24 inmuebles alquilados en 2005, 25 inmuebles arrendados durante cada uno de los años 2006 a

2008), y donde se guardaba toda la documentación necesaria para la actividad, y también se almacenan sanitarios, material de construcción, muebles, etc., todos ellos también necesarios para el ejercicio de la actividad.

Al respecto, la apreciación de la Inspección de que no existía rotulo o letrero indicativo de la actividad no es relevante para concluir que el local no destinado a la actividad, pues la normativa no exige que se trate de local abierto al público, sino que esté destinado exclusivamente a la gestión de la actividad, y en la propia visita de Inspección se reconoce que en el local había útiles procedentes de los arrendamientos de los inmuebles, lo que impediría afirmar de manera concluyente que durante los ejercicios comprobados no habría estado afecto a la gestión de la actividad. Por otro lado, según acta notarial aportada, consta que en el buzón del edificio aparecía el referido local a nombre del recurrente con la indicación "oficina-almacén".

Y por lo que se refiere a la existencia de una persona empleada, con contrato laboral y jornada completa, consta en las actuaciones:

1.- El contrato de trabajo de la empleada Dña. Rosalia, con NIF NUM003 de fecha 5 de febrero de 2003, según el cual que se le emplea a jornada completa, como auxiliar administrativa en la actividad económica de alquiler de bienes urbanos.

2.- Alta de dicha trabajadora en la Seguridad Social

2.- D. Olegario, como empleador, practicó e ingresó las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF sobre los rendimientos del trabajo satisfechos a Dña. Rosalia; y que ésta, a su vez, tributó en el IRPF por las cantidades percibidas por su trabajo.

3.-. Documentos TC1 de cotización a la Seguridad Social.

4.- Nóminas de la citada trabajadora.

5.- Libro de matrícula de personal para la actividad de alquiler de viviendas, en el que consta inscrita la misma.

Frente a esos elementos objetivos, el hecho de que durante varios días en el año 2010 dicha trabajadora no acudiera al local destinado la actividad sino al domicilio del empleador, no es determinante para considerar que durante los ejercicios objeto de comprobación no se dedicaba a la gestión de la actividad. Por otra parte, no tratándose de un local abierto al público tampoco se estima estrictamente necesario que la empleada acudiera y permaneciera en el mismo de manera permanente durante toda la jornada laboral.

> Finalmente, se aduce por la Inspección que los alquileres eran gestionados por la "Bolsa de la vivienda joven y vacía", pero la intervención de dicha entidad no comprendía todas las actividades que conlleva la gestión de los alquileres, sólo las relativas a la selección del inquilino y la suscripción de los contratos de arrendamiento, supervisando la firma de los mismos entre arrendador y arrendatario.
>
> En consecuencia, frente a los elementos probatorios referenciados, que revelan la existencia de empleado y local efectos a la actividad, los indicios en que se basa la Inspección no tienen entidad suficiente para concluir la inexistencia de los mismos en los ejercicios comprobados, y en consecuencia la negación de la calificación fiscal de la actividad desarrollada por el recurrente como económica, a efectos de ser apta para materializar la RIC.
>
> Debe pues estimarse el recurso, anulando las liquidaciones impugnadas, así como las sanciones derivadas de las mismas por inexistencia de conducta infractora.

Entiendo que esta Sentencia tendrá una amplia repercusión en muchos de los procedimientos de comprobación de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

2.3 La importante resolución TEAC 3354/2013 de 8 de junio de 2017 sobre el plazo de materialización en personas físicas

Se trata principalmente en la resolución TEAC 3354/2013 de 8 de junio de 2017 de la materialización indirecta que ha efectuado una farmacéutica en una sociedad que realiza la actividad de arrendamiento con dos viviendas, que el Tribunal rechaza como apta para la dotación, pero que en el fundamento de derecho quinto de forma colateral aborda la importante cuestión de los plazos para invertir en personas físicas, que de los cuatro años de siempre ha pasado recientemente a tres.

La primera consideración que hace el TEAC es que la propia Administración ha venido entendiendo que el beneficio fiscal lo disfrutan 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 contrario tendrían una peor condición.

Ese criterio, sigue afirmando el Tribunal, no solo lo han venido entendiendo así los órganos de la Administración (Inspección y Gestión) sino incluso el Ministerio de Hacienda en las órdenes ministeriales en las que aprobó las declaraciones IRPF:

- Anexo C del ejercicio 2006 incorpora la casilla 955 para recoger la materialización en 2006 de la dotación de 2002 (4 años).
- Razonamientos equivalentes en el anexo 1 del borrador de declaraciones de los años 2007 y 2008.

Interpretación que recalca tiene la relevancia del art. 12.3 LGT, puesto que las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el ministro de Hacienda, administraciones públicas y órganos de la Administración Tributaria tendrán efectos vinculantes para los encargados de la aplicación de los tributos.

Señala especialmente el TEAC, cuestión que destacamos, que no desconoce las dos Sentencias del TS, pero que en esas sentencias el TS analizó lo que se le había sometido: *un tema de prescripción, y en ese marco dijo lo que dijo, y por ello este Tribunal entiende que esa afirmación no debe sacarse de contexto.*

Y culmina la resolución diciendo que:

> Porque si una persona física que hubiera materializado una dotación a la RIC (invertido) a los 4 años, y que por ello (por no haber invertido en el plazo de 3 años) hubiera sido objeto de una regularización inspectora, le hubiera sometido al TS que ella (persona física) se le había hecho de peor condición que a una persona jurídica; el TS no habría confirmado ese ajuste inspector que habría ido en contra de la literalidad y del espíritu y finalidad de una norma que dispone que este beneficio se aplicará a las personas físicas "en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas".

En síntesis, que por primera vez un Tribunal económico-administrativo reconoce que no hubo contradicción jurídica en las SSTS 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.

III. LAS CONSULTAS VINCULANTES DE LA DGT SOBRE LA RIC

Finalmente, en esta Crónica comento cuatro de las consultas vinculantes de la DGT emitidas en 2017 o no comentadas en la Crónica de la RIC 2016. Ninguna tiene una relevancia especial, aunque dos de ellas inciden en considerar que los bienes usados para ser válidos en el régimen de la RIC no hayan estado anteriormente afectos a este incentivo o la deducción por inversiones, sin señalar para nada su afectación al antiguo fondo de previsión para inversiones (FPI), como sí hizo la DGT en una desafortunada consulta de 2016. El tratamiento contable y los trasvases de la RIC en las operaciones de reestructuración empresarial se contemplan en una de las consultas elegidas, aportando luz en una materia siempre compleja; mientras que en la otra se aclara el planteamiento de las subvenciones y la RIC.

3.1. DGT V 4725-16 de 8 de noviembre: subvenciones ganadero persona física, bonificación producción 50% (art. 26), dotación RIC y modelo 282

Se trata de un ganadero que recibe una ayuda del programa comunitario de apoyo a las producciones agrarias de Canarias (apoyo a las cabras) y otra de ayuda al consumo humano de leche de cabra, y que consulta:

1º. ¿Si en relación con la bonificación a la producción esas subvenciones forman parte del beneficio de la producción?

La respuesta de la DGT hace referencia a la STS de 3-11-2011 que dice que las subvenciones recibidas y vinculadas al precio de la fruta vendida no forman parte del rendimiento de la producción, y a la CV 3117-16, que indica que las ayudas REA (régimen específico de abastecimiento) no coinciden con las subvenciones excluidas por la STS, por cuanto existe la obligación de repercutir la ventaja al precio final, **por lo que dicha ventaja forma parte del precio de venta y por tanto del rendimiento.** Concluye la consulta que, salvo la existencia de dicha obligación de repercutir la ventaja al usuario final, las subvenciones no forman parte de la base de la bonificación a la producción.

2º. ¿En relación con la RIC forman parte del beneficio de la actividad ganadera? La respuesta es que sí porque son subvenciones corrientes (a la explotación).

3º. ¿Sirve para la materialización la inversión en placas fotovoltaicas? Sí, considerándose una inversión inicial.

4º. ¿Hay que declarar las subvenciones en el modelo 282, hay que incrementarlas en el volumen de ventas? No contesta, sino que se remite a Gestión Tributaria de la AEAT, privándonos de la posibilidad de tener una visión completa en este asunto.

3.2. DGT V 123-17 de 23 de enero. Economista que quiere materializar en un almacén-garaje para guardar vehículos destinados a la venta

La respuesta es evidente en las dos preguntas planteadas, pero destaco el hecho que al ser un bien usado, la DGT condiciona la validez de la inversión RIC a que no se haya afectado ni a la RIC ni a las deducciones por inversiones, no haciendo referencia al FPI como hizo en la consulta de 2016.

1º. ¿Se puede dotar el rendimiento de todas las actividades o solo la que se beneficia de la inversión? Tema resuelto hace muchos años: se puede dotar la RIC con cualquier beneficio de una actividad y destinarlo a esa u otra actividad.

2º. ¿Es válida la materialización en un almacén usado? En el suelo no porque no se va a destinar a los supuestos autorizados. Si es válido el almacén usado (sin el suelo) siempre que no se haya afectado a la RIC ni a deducciones por inversiones.

3.3. DGT V1909-17 de 18 de julio. Abogado que adquiere una oficina de 130 m2 para desarrollar su actividad que ejercía en una oficina alquilada de 30 m2

El hecho que destaco en esta consulta es la calificación de inversión inicial de la nueva oficina adquirida, a pesar de que sea usada.

1º. ¿Es una inversión inicial o de sustitución? Señala que los contribuyentes que cumplan con las condiciones del art. 101 LIS (empresas de reducida

dimensión) en el momento de generar el beneficio pueden invertir en activos usados siempre que no se hayan afectado anteriormente a la RIC, y que la inversión en la oficina (sea nueva o usada) se considera una inversión inicial. Por supuesto hay que excluir el valor del suelo porque no está afecto a las cuatro opciones que señala la Ley para que sea inversión válida.

En cuanto al hecho de ser usado, la DGT acepta la inversión siempre que no se haya beneficiado anteriormente del régimen objeto de análisis (a la RIC), por lo que son dos las consultas vinculantes de 2017 que ya no mencionan el FPI en la afectación de bienes usados. Finalmente, dice que la adquisición hay que, obviamente, declararla en el modelo 282. No dice cómo hay que hacerlo, pero puedo añadir un pequeño ejemplo de cómo entiendo que hay que declararla:

Ejemplo de cómo se declara la ayuda (no incluido en la consulta DGT):

Adquisición de la oficina sin el suelo = 240.000

1º. Se calcula el ahorro (deducción) que ha supuesto la inversión en la construcción usada (sin el suelo que no es apto). Pongamos por ejemplo: el tipo impositivo del 34,65% s/ 240.000 = 83.160 €.
2º. Se calcula el límite del 30% sobre los ingresos obtenidos en el año de la inversión. Por ejemplo 250.000 € de facturación; 0,30 x 250.000 = 75.000 €.
3º. Se compara el límite con el ahorro fiscal. Se observa que la deducción practicada es superior al límite en 8.160 € (83.160 – 75.000).
4º. Se corrige la deducción y se rebaja a 75.000 €.
5º. Se declara en la casilla 17 del modelo 282 el ahorro fiscal obtenido.
6º ¿Qué ocurre si no se ha disminuido voluntariamente la deducción? Que en su día lo hará la Inspección con la sanción correspondiente.

3.4. DGT 1836-17 de 12 de julio. Operaciones de reestructuración empresarial con sociedades con hoteles afectos a la RIC

Se trata en la consulta de dos sociedades que tienen acciones y hoteles que se quieren fusionar para luego escindirse en seis sociedades, una por hotel. Al final se queda una sola sociedad dueña de seis sociedades, cada una con un hotel, que el accionista puede testar a cada uno de sus hijos. Parte de las acciones y de los

hoteles están afectos a la RIC, sin que haya pasado el plazo de mantenimiento de cinco años.

1º. ¿Se pueden acoger las operaciones al régimen fiscal especial? Sí porque la DGT considera que existe motivo económico válido tanto en la operación de fusión como en las seis escisiones proyectadas, sin que haga falta en una sociedad que los patrimonios escindidos constituyan una rama de actividad, al tener la entidad un único socio. En la otra sociedad que se escinde en seis sí hace falta que exista rama de actividad en cada una de las actividades.

2º. ¿En las operaciones de escisión hay incumplimiento de los requisitos de mantenimiento de las inversiones afectas a la RIC? Señala el art. 84 LIS que indica que en la sucesión a título universal se transmiten los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente, y cuando no sea a título universal se trasmitirán los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos. En la operaciones de fusión por absorción y escisión total existe sucesión universal, por lo que la sociedad beneficiaria en la que se integre el bien RIC asumirá el cumplimiento de la obligación de mantenimiento.

3º. ¿Es suficiente con que las beneficiarias registren contablemente una reserva indisponible y hagan mención a la RIC en las cuentas anuales? Se precisa que los fondos propios de las entidades beneficiarias de los activos en que materializó la RIC deben recoger reconocimiento contable de la reserva fiscal exigida en el apartado 3 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en la misma proporción que tales reservas representaban sobre los fondos propios de la entidad extinguida que inicialmente dotó la RIC.

Monte Lentiscal, 21 de febrero de 2018