

II JORNADAS

Regionales AFC

13

Las Palmas de GC
NOVIEMBRE
2025

La importancia
de las
obligaciones
formales en los
regímenes de la
RIC/RIB y DIC



Salvador Miranda
Calderín

Director de la Cátedra
del REF de la ULPGC

Financiado
por



ASOCIACIÓN DE
ASESORES FISCALES
DE CANARIAS

La importancia de las obligaciones formales en los regímenes de la RIC/RIB y DIC

Salvador Miranda Calderín

Director de la Cátedra del REF de la ULPGC

Las Palmas de Gran Canaria, 13 de noviembre de 2025

Sumario

- 1º. La contabilidad como requisito para dotar RIC/RIB
- 2º. El momento de la dotación RIC/RIB
- 3º. El requisito de creación contable y la indisponibilidad de la RIC/RIB
- 4º. La indisponibilidad de la RIC/RIB
- 5º. La comunicación de las inversiones anticipadas
- 6º. Aspectos relacionados con la DIC

1º. La contabilidad como requisito para dotar RIC/RIB,1

- Para determinar el resultado económico generado por la empresa en Canarias/Baleares hay que partir de una contabilidad conforme al Código de Comercio. En la Ley REF y el Régimen fiscal especial balear no figura este requisito para las entidades jurídicas, pero tanto la doctrina administrativa como la científica coinciden en que la única forma de determinar los beneficios es a través de la contabilidad.
- En personas físicas sí señala la normativa RIC que deben determinar sus rendimientos en estimación directa, régimen que exige la llevanza de contabilidad (art. 27.15 REF y D.A. 70ª. Cuatro, 13 del Régimen fiscal especial balear).
- Si no se lleva contabilidad, tanto las entidades jurídicas como las personas físicas no pueden dotar RIC/RIB, y de hacerlo perderían los beneficios fiscales disfrutados.
- No es suficiente con llevar una contabilidad cualquiera, sino que es necesario que exprese la imagen fiel de la empresa. Si no lo hace, estamos ante el mismo supuesto de no llevar contabilidad.

1º. La contabilidad como requisito para dotar RIC/RIB,2

- El TS ha confirmado el criterio en varias sentencias, entre ellas la **STS de 27 de abril de 2012, recurso 3357/2009, y la STS de 6 de noviembre de 2014, recurso de casación 3265/2012**, en la que concluye: Nada alega, menos aún combate, sobre un dato que se antoja esencial a los efectos perseguidos por la recurrente, cual es la falta de contabilidad en el que se reflejara las operaciones relativas a su actividad económica. Lo cual es suficiente para no atender a otras consideraciones (el ejercicio era 1999).
- La normativa ha suavizado el efecto de los incumplimientos en materia contable, pero los novedosos cambios a partir de 2007 en la RIC no afectan, en mi opinión, al hecho de que no se lleve contabilidad o que no refleje la imagen fiel de la empresa.
- La STS de 27 de abril de 2012, recurso 3357/2009 limita temporalmente los nocivos efectos de no llevar contabilidad hasta el 31 de diciembre de 2006. Entiende que a partir de esa fecha pasa a ser un mero requisito formal que únicamente supone la imposición de una sanción del 2% de la dotación ¿?

2º. El momento de la dotación RIC/RIB, 1

- El momento en que ha de acordarse la dotación de las reservas para inversiones canaria y balear no figura en el texto legal que las regula. Ha sido el criterio administrativo, y su posterior ratificación por los Tribunales de Justicia, el que obliga a tomar la decisión de dotar la RIC/RIB en el plazo mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio, y siempre antes de la presentación en plazo del correspondiente IS con la dotación.
- La DGT CV 2440-2017 confirmó el criterio de que la dotación ha de acordarse en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio:
 - En concreto, en el presente caso la RIC podrá dotarse con los beneficios del ejercicio en el que se realiza la inversión, 2015, o de los tres siguientes, 2016, 2017 y 2018. A estos efectos la dotación de la RIC se efectuará cuando la junta general resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio correspondiente [CV 2440-2017].

2º. El momento de la dotación RIC, 2

- La **RTEAC de 4 de diciembre de 2018** plasma el criterio que para que sea admisible la dotación RIC es necesario que quede fehacientemente probado que los socios acordaron la distribución de resultados con la dotación dentro del plazo que marca la normativa mercantil.
- La **STSJC de 19 de octubre de 2023**, Sala de Las Palmas, recurso 633/2022, ratifica el criterio administrativo sobre el momento en que ha de acordarse la dotación: antes de presentar el IS. Se trata de una sociedad que acordó en junta de 30 de junio de 2021 dotar RIC, pero por error no la consignó en la declaración del IS. Presentó un nuevo IS con la dotación, pero Gestión tributaria la inadmitió porque no estaba acreditado que la había dotado en plazo, puesto que presentó las CCAA fuera de plazo en el R.M. El TSJC dio la razón a Gestión, porque no se acreditó la fecha del acuerdo de la dotación.

2º. El momento de la dotación RIC, 3

- (TSJC) Y resuelve que no queda acreditado que la dotación RIC se efectuó en junio de 2021, sino cuando se legitimó la firma de la certificación el 20 de enero de 2022, habiéndose presentado la primera declaración del IS sin dotación alguna. El informe de auditoría, como documento privado, tampoco acredita la fecha en que se tomó la decisión de dotar RIC y las cuentas anuales se presentaron fuera de plazo.
- La **SAN de 21 de diciembre de 2021**, Sección 2, recurso 52/2019, desestima las pretensiones de una entidad que presentó el 28 de marzo de 2008, fuera de plazo, el IS de 2006 con la dotación RIC. Concluye que los socios han de acordar la distribución de pérdidas y ganancias con carácter previo y que ha de dotarse la reserva cumpliendo los requisitos formales en cada ejercicio, de manera que produzca efectos frente a terceros, siendo Hacienda un tercero. No es suficiente que se acuerde la dotación RIC antes de la declaración IS, sino que además se cumplan los plazos legales y se le de publicidad al acuerdo.

2º. El momento de la dotación RIC, 4

- **La STS de 10 de julio de 2017**, Sección 2, recurso 1728/2016, analiza otra de las cuestiones que han ocasionado enfrentamientos con la Administración tributaria: la declaración complementaria del IS con una mayor dotación RIC a la originariamente aprobada. La conclusión del Alto Tribunal tiene repercusión en el presente, ya que el debate se centra no tanto en que la declaración fuese o no extemporánea y por tanto había 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 con la redacción de las segundas, con un mayor beneficio y una mayor dotación RIC.

2º. El momento de la dotación RIC/RIB, 5. Ficha resumen

- La dotación ha de efectuarse dentro del plazo mercantil para aprobar las cuentas anuales y la aplicación de resultados.
- Para acreditar que la dotación RIC/RIB se efectuó en dicho plazo y siempre antes de la declaración de los impuestos con la reserva vale cualquier medio admitido en Derecho. En la práctica es útil legitimar las firmas de los administradores en la certificación de la aprobación de cuentas y aplicación del resultado dentro del plazo mercantil y antes de la presentación de la declaración tributaria. También, la firma digital del administrador en la certificación.
- El caso de una declaración complementaria antes o después de la finalización del plazo de presentación del IS, es interpretado de diversas formas por los Tribunales. El TS ha manifestado que lo importante es acreditar el motivo por el que se presenta la declaración con una mayor dotación RIC.
- El legislador intentó resolver en 2002 la situación conflictiva que se había creado, introduciendo en el art. 27 de la RIC que se entendía probada la dotación en tiempo si el contribuyente presentaba en plazo la declaración del impuesto. Pero el TEAC consideró en 2006 que, pese a la presunción legal, no era prueba suficiente del momento de la dotación la presentación en plazo del IS. El criterio se consolidó en los Tribunales de Justicia, por lo que el legislador eliminó en 2006 del art. 27 la presunción.
- A partir de ese momento es necesario acreditar el acuerdo y su fecha.
- En personas físicas es suficiente acreditar que se tomó la decisión de dotar la RIC antes de presentar el IRPF. La mejor forma de hacerlo es el asiento de aplicación del resultado con la dotación en abril o mayo del año siguiente al que generó el beneficio, siempre antes de la declaración del impuesto.

3º. El requisito de creación contable y la indisponibilidad de la RIC/RIB,1

- El acuerdo de la dotación RIC/RIB ha de reflejarse contablemente mediante la creación de una reserva especial en el pasivo del balance, de la que no podrá disponerse durante el tiempo en el que se realiza la inversión (cuatro años) y hayan de permanecer en funcionamiento las inversiones objeto de materialización (cinco o diez años si se ha afectado suelo).
- La creación de la reserva especial se incorpora a la contabilidad mediante el asiento de aplicación del resultado; de forma que la contabilidad señale con rigor y claridad que antes de la autoliquidación del impuesto se decidió efectuar la dotación y creó la reserva especial en el neto patrimonial de la entidad.

3º. Creación contable e indisponibilidad de la RIC/RIB,2

- La problemática relativa al asiento contable de la dotación RIC y al mantenimiento de la reserva en los fondos propios fue calificada por los Tribunales de Justicia como **requisito sustancial** del incentivo fiscal, cuyo incumplimiento ocasionaba la pérdida total del beneficio disfrutado, aunque se hubiese invertido correctamente la dotación y cumplido la finalidad del incentivo: fomentar la inversión y la creación de puestos de trabajo en Canarias.
- Afortunadamente, el manifiesto desequilibrio entre las formalidades y el fin último de la RIC fue corregido en parte por el legislador en la normativa aplicable a partir de 1 de enero de 2007, de forma que el incumplimiento de algunos requisitos formales dejó de suponer la pérdida del beneficio disfrutado, para pasar a sancionarse con el 2% de la dotación.

4º. La indisponibilidad de la RIC/RIB,1

- La indisponibilidad de la RIC/RIB una vez dotada puede interpretarse que dejó de ser un requisito sustancial, pero también lo contrario.
- El art. 27.16 de la Ley 19/1994 primero señala que la indisponibilidad de la reserva y el incumplimiento del resto de requisitos de la normativa implican la regularización del beneficio fiscal disfrutado.
- Y después establece como salvedad los requisitos del art. 27.3, entre los que se encuentra la indisponibilidad de la RIC durante el plazo de mantenimiento de las inversiones, que no supone la regularización del incentivo, sino la sanción de un 2% de la dotación.
- ¿Qué criterio se aplica?
- En 2025, la Administración tributaria continúa con su criterio de que prevalece el inciso inicial del art. 27.16 a la salvedad del párrafo siguiente. Esto es, que si la reserva deja de ser indisponible se pierde el beneficio fiscal disfrutado.

4º. Indisponibilidad de la RIC/RIB,2

La **DGT CV 0364/2014, de 13 de febrero**, señala que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos de la normativa implica la integración en la base imponible del beneficio disfrutado, pero que esas normas no rigen para el incumplimiento consistente en la falta de contabilización de la RIC, la no presentación del plan de inversiones y los relativos a la información que deba constar en la memoria, para los que se ha establecido una serie de infracciones tributarias en el artículo 27 apartados 16 y 17.

Con ello, los casos de falta de contabilización de la RIC, contabilización inapropiada, dotar la RIC contra reservas o capital social, en vez de con el saldo de pérdidas y ganancias, llevarla a cuenta de remanentes y no de reservas o cualquier otra circunstancia — excepto su disposición antes de finalizar el plazo de mantenimiento de las inversiones— se considera un requisito formal, cuyo incumplimiento implica una sanción del 2% del importe con el que se dotó la RIC.

4º. Indisponibilidad de la RIC/RIB,3

- Más conflictivo es el segundo de los requisitos del art. 27.3, que obliga a la indisponibilidad de la RIC hasta que finalice el plazo de mantenimiento de las inversiones.
- El art. 27.16 indica que, con carácter general, el incumplimiento de los requisitos RIC dará lugar a la pérdida del incentivo, pero no los señalados en el art. 27.3: La RIC deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa; mientras que el art. 27.17 sanciona con multa del 2% de la dotación la falta de contabilización de la dotación RIC, pero nada dice sobre la indisposición de la reserva.
- A la omisión en el régimen sancionador hay que añadir la relevancia de que el art. 27.16 comienza señalando con contundencia que “la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión” ... supone la integración de la reducción en su día realizada ¿Qué ocurre cuando se traspasa contablemente la RIC a reservas voluntarias o a capital antes de que finalice el plazo de mantenimiento de las inversiones?
- El criterio que sostengo es que el mantenimiento de la reserva en el balance durante todo el plazo de materialización y de permanencia en funcionamiento de las inversiones no es, después de 1 de enero de 2007, un requisito sustancial, sino formal. Pero he de advertir que no coincide con el de la Administración tributaria y parte de la doctrina científica. Lo curioso es que desde 2009 no he observado pronunciamiento alguno de los Tribunales económico-administrativos y de Justicia sobre esta materia, a pesar de que la Inspección tributaria regulariza con todo rigor el incumplimiento del requisito de mantener la reserva en el balance hasta que finalice el plazo de mantenimiento de las inversiones.

4º. Indisponibilidad de la RIC/RIB, 4

- La SAN de 9 de diciembre de 2009, Sección 4, recurso 22/2008, estudia el incumplimiento de requisitos sustanciales en la normativa anterior, concretamente el hecho de no figurar en los balances las dotaciones RIC durante el plazo de materialización y mantenimiento. El argumento de la demanda fue que como la RIC ya no figuraba en el balance de un ejercicio prescrito no podía comprobarse, pero la AN entendió que, aunque ese ejercicio efectivamente estaba prescrito, no lo estaban los siguientes, en que la RIC tenía que permanecer en los balances. Subsidiariamente, solicitó el contribuyente que de no estimarse el argumento principal se aplicase el régimen sancionador más favorable de la normativa RIC aplicable a partir de 1 de enero de 2007. Es en ese contexto en el que se pronuncia la AN sobre la desaparición o indisponibilidad de la RIC en la nueva normativa, **recalcando que efectivamente ya no supone la regularización y pérdida del beneficio disfrutado, sino solo una infracción grave sancionada con el 2% de la dotación.** Seguimos el hilo de la sentencia a través de varios fundamentos de Derecho, que culminan en la afirmación que interesa destacar: **que a partir de 1 de enero de 2007 la no permanencia en los balances de la reserva no supone la regularización del incentivo sino una sanción.**
- La SAN fue recurrida en casación al TS, quien estimó una de las pretensiones del contribuyente: que el ejercicio en que se produjo el incumplimiento del requisito de mantenimiento estaba prescrito, anulando la liquidación; pero nada señaló sobre los efectos del incumplimiento en la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2007.
- Por tanto, hasta que el TS no siente criterio en la materia, soy de la opinión de que no se ha de regularizar el incentivo por motivo de que la reserva no permanezca en los balances hasta la finalización del plazo de permanencia de las inversiones.
- Cuestión diferente es que el contribuyente disponga de los fondos RIC para repartir dividendos, en cuyo caso coincido con el planteamiento actual de la Administración tributaria de pérdida del incentivo.

5º. La comunicación de las inversiones anticipadas, 1

- La posibilidad de invertir anticipadamente en activos afectos a la actividad económica, esto es, antes de efectuar la dotación RIC, no figuraba en la normativa primigenia del incentivo, sino que la opción se introdujo en 2003, sujeta a una serie de requisitos, entre otros, el de comunicar las inversiones anticipadas a la AEAT junto a la forma en que se financiaba.
- La inexistencia de comunicación supuso la pérdida del incentivo por falta de materialización válida, aspecto que enmendó una STS de 2021, calificando el requisito de formal. Aun así, la Inspección tributaria continúa regularizando la RIC por falta de materialización si no se presentó la comunicación de inversión anticipada.
- El párrafo actual que regula las inversiones anticipadas RIC es el mismo en la RIB, por lo que la problemática que genera es común.

5º. La comunicación de las inversiones anticipadas, 2

- La **STS de 10 de mayo de 2021, Sección 2, recurso 651/2021**, confirma que el aspecto fundamental es que se realice la inversión anticipada, con independencia de que se hayan cumplido o no los requisitos formales. En otras palabras, que la comunicación de la inversión anticipada y su sistema de financiación no es un requisito sustancial a partir de 1 de enero de 2007, calificando de interpretación formal y rigurosa la que hacía la Abogacía del Estado.
- Sin embargo, la Inspección y el TEARC en los casos en que no se ha comunicado la inversión anticipada ni figura en la Memoria ni en las declaraciones del IS/IRPF inadmiten la materialización.

5º. La comunicación de las inversiones anticipadas, 3

- La **RTEARC de 31 de enero de 2023, Sala LPGC, reclamación n.º 35-01728-2022**, recoge con claridad cuál es la postura actual de la Inspección tributaria respecto a la falta de comunicación de las inversiones anticipadas y a su vez el parecer de la Sala. Existe un incumplimiento total y absoluto de informar sobre dichas inversiones: ni hay comunicación en tiempo ni extemporánea ni se han rellenado las casillas en el IS de inversiones anticipadas ni tampoco figuran como tales en la memoria de las cuentas anuales.
- Con esos ingredientes, la Inspección interpreta la STS de mayo 2021 en el sentido de negar la inversión anticipada como materialización válida por el nivel total y absoluto del incumplimiento.
- El TEARC no está de acuerdo. La motivación de la Inspección no determina los efectos dañinos para la Administración tributaria del incumplimiento formal producido. No es suficiente el argumento empleado por la Inspección, pues tendría que estudiar y valorar con mayor profundidad el alcance y las consecuencias del incumplimiento.
- Tendría que haber valorado los posibles trasvases improcedentes de inversiones, si habían sido afectadas a otras dotaciones, la correlación de dotaciones e inversiones, etc. para probar que hubo ánimo defraudatorio o intención de ocultar una venta fiscal no justificada.

5º. La comunicación de las inversiones anticipadas, 4

- La RTEARC de 22 de octubre de 2024, Sala Las Palmas, reclamación 35-02148-2023, no admite la inversión anticipada si de alguna forma no se ha identificado antes del procedimiento inspector.
- En el caso concreto, la Inspección inadmite una serie de inversiones como materialización RIC, por lo que el contribuyente propuso afectar una nave industrial adquirida antes del inicio del plazo de materialización. No la admite el actuario como inversión anticipada al invocarse la pretensión por primera vez en el curso del procedimiento.
- El contribuyente recurre al TEARC con la STS de 10 de mayo de 2021, que sienta el criterio de que la inobservancia del deber de comunicar la inversión anticipada y su sistema de financiación no conlleva automáticamente la pérdida del incentivo, al tratarse de un requisito formal.
- El TEARC desestima su pretensión porque en ningún momento previo identificó la inversión como anticipada de la RIC (ni comunicación ni casillas en la autoliquidación ni información en la Memoria).

6º. Algunas pinceladas sobre la DIC

- STS de 2023 con el cambio de la normativa aplicable afecta fundamentalmente a la entrada en funcionamiento de los activos (no a su puesta a disposición).
- La materialización RIC en activos usados afectos a la RIC y a la DIC
 - Criterio diferente entre la RIC (2007) y la DIC (desde que se creó)
- ¿Qué ocurre cuando un activo se ha afectado parcialmente a la DIC?
 - La Administración tributaria admite la proporcionalidad
- ¿Se ha afectado a la DIC un activo cuando no ha sido posible aplicar la deducción en la cuota?
 - La DGT CV 1102-2015 concluye que es posible materializar RIC en un bien usado afecto a la DIC si no se han aplicado efectivamente las deducciones.

La importancia de las obligaciones formales en los regímenes de la RIC y DIC



Muchas gracias,

Salvador Miranda Calderín