

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

LIBRE VALORACIÓN DE LA PRUEBA Y CIRCUNSTANCIAS DEL CASO PARTICULAR EN LA PRUEBA DEL ACUERDO SOCIAL DE DESTINO DE BENEFICIOS A LA DOTACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

(Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2014)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho financiero y tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Los hechos
- III. El acuerdo social de destino del beneficio a la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias como requisito previo a la presentación de la autoliquidación que aplica el beneficio fiscal
- IV. La prueba del acuerdo social de destino del beneficio a la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias anterior a la autoliquidación
- V. Libre valoración de la prueba y circunstancias del caso particular
- VI. A modo de conclusión

I. INTRODUCCIÓN

La Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2014 (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, ponente D. Manuel Vicente Garzón Herrero), se refiere al tema relativo a la prueba del acuerdo social de destino de beneficios a la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) y de que dicho acuerdo haya sido anterior a la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades que aplica este beneficio fiscal.

En esta sentencia se confirma una idea que había sido reflejada de manera implícita en este mismo ámbito en diversos pronunciamientos jurisprudenciales y que, desde nuestro punto de vista, debe ser destacada especialmente: la vigencia en el ámbito tributario del principio de libre valoración de la prueba y, en consecuencia, la relevancia que tienen las circunstancias del caso particular. Si bien ahora lo hace el alto tribunal desde la perspectiva del tipo de recurso que se resuelve en ella, un recurso de casación para la unificación de doctrina, y de los requisitos que se exigen en el mismo.

II. LOS HECHOS

El recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede en Las Palmas) de 21 de junio de 2011 se fundamenta por el Abogado del Estado en que la sentencia impugnada habría vulnerado el artículo 1 del Código Civil por cuanto hace primar el principio de equidad sobre la ley, en concreto el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, que establece los requisitos para la obtención del beneficio fiscal interpretado jurisprudencialmente en el sentido de que el interesado debe acreditar por cualquiera de los medios válidos admitidos en derecho que el acuerdo de dotación es anterior a la presentación de la declaración. También considera el Abogado del Estado que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias habría vulnerado el artículo 1.227 del Código Civil que establece que los documentos privados no producen efectos para terceros de buena fe sino desde su acceso a un registro público.

El tribunal canario, en la sentencia recurrida, partía de que era necesario con carácter previo a la presentación de la autoliquidación el acuerdo del órgano

social que destinara determinados beneficios de la entidad a la dotación a la RIC. En el supuesto enjuiciado, la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003 aplicando el beneficio fiscal de la RIC se presentó el 29 de julio de 2004, es decir, cuatro días después de la finalización del plazo voluntario de presentación de las autoliquidaciones. Y en relación con el acuerdo social de destino del beneficio a la dotación de la RIC constaba en un certificado expedido por la administradora de la sociedad que el acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio a la dotación de la reserva se había adoptado el 30 de junio de 2004. No obstante, la legitimación y protocolización pertinente ante notario de dicho certificado de la administradora se produjo tres días después de presentarse la autoliquidación, es decir, al 2 de agosto de 2004. Por su parte, el depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil se realizó algún tiempo más tarde, el 27 de octubre de 2004.

En este contexto, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, partiendo de que *"puede probarse la validez de la dotación a través de otros medios de prueba admitidos en derecho"* distintos a un documento

público, entiende que ha quedado probada la dotación anterior a la presentación de la autoliquidación del impuesto. Lo que se hace basándose en las circunstancias del caso según las cuales la autoliquidación se presenta *"únicamente cuatro días después de vencido el plazo, procediendo la entidad sólo tres días más tarde (...) a la legitimación y protocolización pertinente ante notario para proceder a su inscripción en el registro mercantil, siendo depositadas las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2003 en dicho registro en fecha 27 de octubre (...)"*. Considera también el tribunal que *"el desfase en el caso que nos ocupa entre la fecha de la Junta y la de su acceso al Registro es de poca entidad"*.

Por el contrario, la sentencia que ofrecía el Abogado del Estado en su recurso de casación para la unificación de doctrina como sentencia de contraste llegó a otro resultado en un caso en el que se presentaron autoliquidaciones fuera de plazo y la presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil también se produjo con posterioridad a dichas autoliquidaciones: se trataba de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994, 1995 y 1996, que se presentaron el 28 y 29 de julio de 1997; según constaba en las

actas correspondientes, cada una de las Juntas Generales se habían realizado el 30 de junio del año respectivo¹; pero dichas actas, junto con las respectivas cuentas anuales, no se presentaron en el Registro Mercantil hasta el 10 de septiembre de 1997, “con manifiesta inobservancia de lo ordenado en el artículo 218 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas, en relación con el artículo 26. 1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada”, Por este motivo, en opinión del juzgador, “obvio es que el valor probatorio de tales actas frente a terceros, incluida la Hacienda Pública, no cobró efectividad, acorde con los artículos 1218 y 1227 del Código Civil y 31 del Código de Comercio, más que a partir de la indicada fecha (...) [10 de septiembre de 1997]² con la lógica consecuencia de ser éste el momento en que deba tenerse por realizada la dotación a la RIC, cerrándose así la

posibilidad de deducirla en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (...)”.

III. EL ACUERDO SOCIAL DE DESTINO DEL BENEFICIO A LA DOTACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS COMO REQUISITO PREVIO A LA PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN QUE APLICA EL BENEFICIO FISCAL

La base sobre la que parte el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en la sentencia recurrida en casación para la unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo, y que no es puesta en entredicho tampoco por este último, es que el acuerdo del órgano social correspondiente de destinar parte de los beneficios del ejercicio a la dotación de la RIC es un requisito de este beneficio fiscal y debe haberse

¹ Se señalan las fechas de 30 de junio de 1994, 30 de junio de 1995 y 30 de junio de 1996, posiblemente por error, pues lo lógico es pensar que las correctas son el 30 de junio de 1995 (ejercicio 1994), 30 de junio de 1996 (ejercicio 1995) y 30 de junio de 1997 (ejercicio 1996).

² También por error se indica aquí la fecha de 2 de febrero de 2001, lo que posiblemente se deba a la copia de alguna otra sentencia anterior, lo que queda confirmado cuando se hace referencia después al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997, 1998 y 1999, cuando no eran éstos los ejercicios a los que se refería el supuesto enjuiciado.

producido con anterioridad a la presentación de la autoliquidación que aplica la correspondiente reducción en la base imponible. Y desde nuestro punto de vista esta base es correcta, tal como hemos manifestado ya en varias ocasiones³.

Coincidimos así con una amplia doctrina económico-administrativa y jurisprudencia que ha sostenido la misma idea: resoluciones del TEAR de Canarias de 28 de febrero de 2007 (recl. 35/183/2006), de 31 de enero de 2008 (recl. 35/118/2007), de 30 de noviembre de 2009 (recl. 35/0949/2008), de 29 de enero de

2010 (recl. 35/00150/2009), de 21 de junio de 2010, de 28 de febrero de 2011 (recl. 35/4737/2009 y 35/4738/2009), de 30 de marzo de 2012 (recl. 35/1727/2010); resoluciones del TEAC de 2 de febrero de 2006, de 18 de mayo de 2006 (recl. 1448/2004), de 29 de junio de 2006 (recl. 4414/2004), de 27 de septiembre de 2007 (recl. 1594/2006); sentencias de la Sala de Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 14 de enero de 2005 (ponente D. Ángel Acevedo Campos), de 8 de marzo de 2005 (ponente D^a Pilar Alonso Sotorrío); sentencias de la Sala de Las Palmas del Tribunal

³ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi/Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2008, págs. 81-82; “La dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias y su prueba (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 6 de octubre de 2008)”, en *Hacienda Canaria*, núm. 26, 2009, pág. 355; y, “La prueba del acuerdo social de destino de beneficios a la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012)”, en *Hacienda Canaria*, núm. 37, 2012, pág. 295. También esta es la opinión de CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M., “La Reserva para Inversiones en Canarias”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 146, 1995, pág. 19; PÉREZ SANTANA, M., “La incidencia de los incumplimientos formales en la aplicación de la RIC”, en VARONA GÓMEZ-ACEDO, J., *La Reserva para Inversiones en Canarias. Examen crítico y expectativas de su modificación normativa*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010, pág. 126; y, BLANCO JESÚS, J., “Acreditación de la dotación y mantenimiento en balance de la Reserva para Inversiones en Canarias”, en HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (Dir.), *El Régimen Económico y Fiscal de Canarias: problemas actuales y soluciones*, Tirant Lo Blanch, 2014, pág. 69 y ss.

Superior de Justicia de Canarias de 13 de junio de 2008 (ponente D. Javier Varona Gómez-Acedo), de 28 de junio de 2008 (ponente D. Jaime Borrás Moya), de 15 de enero de 2010 (ponente D. Javier Varona Gómez-Acedo); sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de junio de 2008 (ponente María Dolores De Alba Romero); sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2012 (rec. 5630/2008, ponente D. Ramón Trillo Torres). Ello sin perjuicio de que no siempre coincidamos con estos pronunciamientos económico-administrativos y jurisdiccionales, bien en cuanto a la valoración de la prueba realizada acerca de que se había producido aquella circunstancia, bien en cuanto a la exigencia adicional, que entendemos inadmisibles, de que aquel acuerdo social se lleve a cabo necesariamente dentro del plazo previsto por la normativa mercantil⁴, como correctamente, en nuestra opinión, ha entendido el TEAR de Canarias⁵.

La justificación de lo anterior, desde nuestro punto de vista, deriva de forma sencilla de dos datos: por un lado, de la exigencia normativa del art. 27 de la Ley 19/1994 de ese acuerdo social, aunque no se prevea de forma expresa y específica⁶, a partir de la exigencia en aquel precepto de que las "entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades" "destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones" determinadas "cantidades", procedentes sólo de los "beneficios no distribuidos", que son las que generan el "derecho a la reducción en la base imponible" (apartados 1 y 2), en un contexto en el que es el acuerdo del órgano social correspondiente el que manifiesta la voluntad de dicha entidad sobre el destino de los beneficios del ejercicio, según lo dispuesto en la normativa mercantil; y, por otro lado, de la función que corresponde a la autoliquidación de un impuesto, en este caso, del Impuesto sobre Sociedades, de llevar a cabo la completa aplicación

⁴ Este es el criterio, sin embargo, de la resolución del TEAC de 29 de junio de 2006 (recl. 4414/2004), confirmado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de junio de 2008 (rec. 684/2006, ponente D^a María Dolores De Alba Moreno) y por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2012 (rec. 5630/2008, ponente D. Ramón Trillo Torres).

⁵ Resolución de 29 de enero de 2010 (recl. núm. 35/00150/2009).

⁶ Insiste en este aspecto, MIRANDA CALDERÍN, S., *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*, Tirant lo Blanch, Bilbao, 2011, pág. 949 y ss; y, del mismo autor, "Crónica de la RIC en 2010: el aspecto temporal de la dotación como elemento sustancial", en *Hacienda Canaria*, núm. 34, 2011, pág. 36 y ss.

al caso particular de la normativa sustantiva correspondiente; en concreto, por lo que a la RIC se refiere, la completa aplicación de las normas reguladoras de este beneficio fiscal al caso particular, es decir, a las circunstancias producidas en la realidad.

Dicho de otra manera, si la normativa reguladora de este beneficio fiscal exige que la entidad de que se trate destine parte de sus beneficios a la dotación de la RIC y esto, de conformidad con la normativa mercantil, ha de hacerse a través del acuerdo social correspondiente, si no se hubiera producido dicho acuerdo, una autoliquidación que aplicara el beneficio fiscal lo estaría haciendo en relación con cantidades que no se han destinado por la entidad a la dotación de la RIC. Por tanto, nos encontraríamos con una autoliquidación en la que se disfrutaría de una desgravación aplicando la normativa de la RIC que exige el cumplimiento de unos requisitos que no se habrían producido en el caso particular, por lo que incluiría unos datos que no se corresponden con la realidad. Y, en consecuencia, estaría aplicando una norma, la de la RIC, que no debería aplicarse porque no se ha realizado su presupuesto de hecho.

Así lo ha señalado con precisión el TEAR de Canarias, cuando justifica de modo parecido la exigencia de que el acuerdo social de destino del beneficio del ejercicio a la dotación de la RIC se lleve a cabo con anterioridad a la presentación de la autoliquidación que aplica la RIC. Porque en su opinión, *“el acuerdo de dotación a la RIC debe adoptarse previamente a su presentación, por la simple razón de que los datos contenidos en la declaración deben obedecer a un hecho real, tanto en su vertiente de ingresos, como gastos y su síntesis, el beneficio y su correspondiente distribución”* (Resolución de 30 de noviembre de 2009, recl. núm. 35/0949/2008; reiterada por Resolución de 29 de enero de 2010, recl. 35/00150/2009).

Esta misma idea es la que había recogido con anterioridad la Resolución del TEAC de 18 de mayo de 2006 (recl. 1448/2004) cuando consideraba que el art. 27 *“implica una distribución de resultados de la sociedad, en la que se decida la parte de los mismos que se distribuye y la que no, y respecto de esta última, el destino concreto a la Reserva para Inversiones en Canarias”*. En el caso enjuiciado en el que el acuerdo social se llevó a cabo años después, *“no basta la consignación en la declaración del Impuesto sobre*

Sociedades, por mucho que se presente ésta en plazo, ya que no existe realmente el acuerdo de los socios de destinar ninguna cantidad a la Reserva para Inversiones en Canarias. Se trataría, por lo tanto, de un dato consignado en la declaración, que no tiene detrás un apoyo real (...) Este Tribunal considera (...) que es un presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados, y en ella contemplen la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias (...) porque si no, en el momento de la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, esta declaración no será el reflejo de lo aprobado por los socios (...)”⁷.

IV. LA PRUEBA DEL ACUERDO SOCIAL DE DESTINO DEL BENEFICIO A LA DOTACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

ANTERIOR A LA AUTOLIQUIDACIÓN

Es precisamente la consideración como requisito del beneficio fiscal del acuerdo social de destino del beneficio del ejercicio a la dotación de la RIC anterior a la autoliquidación lo que determina que el debate suscitado en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 21 de junio de 2011, recurrida en casación para la unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo, fuera un debate en torno a la prueba de tal hecho. Y es en el marco de un debate probatorio en el que se entiende la relevancia que tenía la fecha de la legitimación de la firma de la administradora de la sociedad en el certificado de dicho acuerdo y que era posterior a la fecha en la que se presentó la autoliquidación. Ello desde la perspectiva de lo que se había puesto de relieve ya por una amplia

⁷ Sin perjuicio de que el TEAC llega a exigir adicionalmente aquí que ese acuerdo sea “*en el plazo que marca la normativa mercantil (...)*”, lo que, sin embargo, no compartimos. Además de que desde nuestro punto de vista ni siquiera esto era necesario para rechazar la procedencia de la RIC en el caso enjuiciado en el que quedó perfectamente probado que el acuerdo social se llevó a cabo varios años después de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, sin que esta circunstancia fuera negada por la entidad recurrente. Por tanto, la razón decisiva del rechazo de la RIC para el TEAC, en nuestra opinión, fue realmente que con anterioridad a la autoliquidación no se realizó el acuerdo social de destino de parte de los beneficios a la dotación de la RIC.

jurisprudencia y doctrina económico-administrativa en este mismo ámbito acerca de la fecha a partir de la cual los documentos privados producen efectos frente a terceros: desde el día en que hubiesen sido incorporados a un registro público o hubiesen sido entregados a un funcionario público por razón de su cargo, de acuerdo a las previsiones generales del art. 1.227 del Código Civil (es el caso de la gran parte de las que citamos anteriormente que reconocían el necesario acuerdo social previo a la autoliquidación).

También el Tribunal Supremo, en esta Sentencia de 6 de mayo de 2014, destaca que el que el problema planteado en el supuesto enjuiciado por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias era estrictamente un problema de prueba de uno de los requisitos de un beneficio fiscal, la RIC. Porque *“Contra lo que pudiera parecer de una lectura precipitada de la sentencia impugnada en este proceso – afirma con rotundidad el Tribunal Supremo-, lo que en ella se decide no es que carece de relevancia una infracción formal de escasa entidad, sino que los datos aportados al proceso son bastantes para tener por acreditado el cumplimiento de la dotación para la reserva litigiosa”*. Pone así el Tribunal Supremo en su lugar adecuado, desde

nuestro punto de vista, las referencias que se hacían en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en conexión con cierta jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el Fondo de Previsión para Inversiones, a un *“escaso incumplimiento formal”* que *“no puede elevarse a rango de impedimento radicalmente obstativo del beneficio fiscal (...)”*: *“hay que tener en cuenta – se señalaba- que el desfase en el caso que nos ocupa entre la fecha de la Junta y la de su acceso al Registro es de poca entidad”*.

V. LIBRE VALORACIÓN DE LA PRUEBA Y RELEVANCIA DE LAS CIRCUNSTANCIAS DEL CASO PARTICULAR

En el supuesto enjuiciado en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias recurrida en casación para la unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo, la autoliquidación del ejercicio 2003 se presentó el 29 de julio de 2004, la legitimación ante notario de la firma de la administradora en la certificación del acuerdo sobre el resultado del ejercicio y su distribución tiene la fecha de 3 de agosto de 2004 y las cuentas anuales del ejercicio se depositaron en el Registro Mercantil el 27 de octubre de

2004. Por tanto, en una estricta aplicación de aquella doctrina y de la regulación específica probatoria en la que se basa (art. 1.227 del Código Civil) la fecha a partir de la cual el documento privado que recoge aquel necesario acuerdo produce efectos frente a terceros, entre los que se encontraría la Hacienda Pública, sería el 2 de agosto de 2004, posterior, en consecuencia, a la fecha de presentación de la autoliquidación (29 de julio de 2004).

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias se separa aquí de esa amplia jurisprudencia y doctrina económico-administrativa que había hecho una estricta aplicación del art.

1.227 del Código Civil. Por lo que debe situarse en la misma línea de aquellos otros pronunciamientos jurisdiccionales en los que también se aleja el órgano judicial de una aplicación literal y rigurosa de aquel precepto en este mismo ámbito de la prueba del acuerdo social de destino de parte de los beneficios a la dotación de la RIC⁸. Pero es que además, y esto es algo que debe especialmente destacarse, el Tribunal Supremo considera admisible esta separación, lo que tiene su base en la necesidad de realizar una valoración de la prueba que tenga en cuenta las circunstancias del caso particular, rechazando en consecuencia una aplicación rigurosa e inflexible de aquel artículo del Código Civil.

⁸ En este sentido, por ejemplo, debe mencionarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 28 de junio de 2008 (ponente D. Jaime Borrás Moya), en un supuesto en el que la autoliquidación se presentó el 20 de enero de 2005, la legitimación de las firmas de los administradores en el acta que certifica el acuerdo social es del 24 de enero y el 25 de enero se depositaron las cuentas anuales en el Registro Mercantil. En ella se recoge una argumentación que es calcada en la Sentencia del mismo tribunal de 21 de junio de 2011, recurrida ante el Tribunal Supremo. También puede señalarse la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012 (rec. 236/2009, ponente D. Jesús Cudero Blas), en un supuesto en el que la autoliquidación del ejercicio 2002 se presentó el 14 de octubre de 2003, la legitimación ante notario de las firmas de los administradores en la certificación sobre el acuerdo sobre el resultado del ejercicio y su distribución tiene la fecha de 13 de noviembre de 2003 y las cuentas anuales del ejercicio se depositaron en el Registro Mercantil el 21 de noviembre de 2003.

Esta resolución de la problemática planteada por parte del Tribunal Supremo, en nuestra opinión, es perfectamente coherente con la vigencia en el ámbito tributario del principio de libre valoración de la prueba⁹, a partir de la remisión del art. 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a las normas sobre medios y valoración de la prueba del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, como ha reconocido la doctrina económico-administrativa¹⁰ y jurisprudencia¹¹. Esta libre valoración de la prueba, que trae consigo la posible utilización de

cualesquiera medios de prueba y la apreciación conjunta de la prueba, es contraria a una aplicación rígida e inflexible de regulaciones legales de la prueba como es la contenida en el art. 1.227 del Código Civil. No puede desconocerse que como puso de manifiesto en su momento el maestro tributarista de la doctrina alemana del primer tercio del siglo XX, el profesor HENSEL, las pruebas tasadas legales, entendidas como aquellas con una fuerza probatoria legal absoluta, que es a lo que se asemejaría una interpretación semejante de aquel precepto, iban en contra del principio

⁹ Entre otros, PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L., *La prueba en Derecho tributario*, IEF, Madrid, 1975, pág. 112; PALAO TABOADA, C., “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Sáinz de Bujanda)*”, IEF, Madrid, 1991, pág. 1460; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases” (II), en *Carta Tributaria Monografías*, núm. 60, 1987, págs. 4-5; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., en *Manual General de Derecho Financiero*, Comares, Granada, 1998, pag. 382; AAVV, *Memento Procedimientos tributarios*, Francis Lefebvre, núm. marg. 2616 (versión *Nautis Fiscal*, octubre de 2012).

¹⁰ Es el caso, por ejemplo, de la resolución del TEAC de 13 de septiembre de 2002 (recl. 1653/1999).

¹¹ Entre las más recientes, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 de mayo de 2012 (rec. 1314/2008, ponente D. Ramón Gomis Masque) y de 29 de junio de 2012 (rec. 1294/2008, ponente D. Ramón Gomis Masque), que se basan en jurisprudencia del Tribunal Supremo. También puede citarse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 30 de junio de 2010 (rec. 312/2009, ponente D. Fernando García Mata).

inquisitivo y la búsqueda de la verdad material propia del procedimiento tributario¹².

Por tanto, en nuestra opinión, es a la luz del principio de la libre valoración de la prueba como debe entenderse esta sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2014¹³. Aspecto éste que es destacado en esta sentencia desde la perspectiva del tipo de recurso que se resuelve en ella, un recurso de casación para la unificación de doctrina, y de los requisitos que se exigen en el mismo.

“Como venimos afirmando de modo reiterado –señala el Tribunal Supremo– el éxito del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina se encuentra supeditado a que entre los procesos contrastados concurren las identidades subjetiva, objetiva y causal, es decir, las identidades de sujeto,

objeto y fundamento de los procesos comparados.

Tales identidades –añade– es muy difícil que concurren cuando la controversia se centra en la prueba y en su valoración, que, por la naturaleza de las cosas, ha de ser necesariamente distinta en cada proceso”.

En consecuencia, teniendo en cuenta el ámbito en el que se produjo la problemática planteada en este recurso de casación en unificación de doctrina, la valoración de la prueba del acuerdo social de destino del beneficio a la dotación para la RIC y concretamente la de que dicho acuerdo se hubiera producido con anterioridad a la autoliquidación que aplica el beneficio fiscal, *“por la naturaleza de las cosas, ha de ser necesariamente distinta en cada proceso”.* Lo que confirmaría la

¹² HENSEL, A., *Steuerrecht*, Verlag von Julius Springer, Berlin, 1933, pág. 152.

¹³ Por este motivo, en este mismo marco del principio de libre valoración de la prueba deberían situarse las atinadas reflexiones de MIRANDA CALDERÍN, *Manual...*, pág. 988, cuando señalaba que “no creemos que el plazo razonable en que la decisión empresarial de dotar la RIC se incorpore a un registro público haya de concretarse de forma genérica en unos días, una semana o un mes, sino que habrá que atender a la casuística concreta que permita acreditar que los hechos se sucedieron de forma lógica, sin grandes dilaciones, siguiendo una cadencia normal de los acontecimientos. Y todo ello para probar que la decisión de dotar la RIC se efectuó antes de la presentación del impuesto”.

necesidad de separarse de una aplicación estricta e inflexible, siempre y en todo caso, de lo dispuesto en el artículo 1.227 del Código Civil.

“La lectura de la sentencia de contraste –señala más adelante- pone de relieve, y por eso la hemos transcrito, que los hechos determinantes de la valoración contraria a la obtenida en este proceso tienen poco que ver con los que están en el origen de la sentencia impugnada, lo que explica y justifica que las valoraciones realizadas en ambos procesos sean dispares, pues los hechos que sirven de base a las conclusiones probatorias relevantes para la decisión del litigio son notablemente diferentes, lo que impide apreciar la concurrencia de la contradicción alegada”.

Así lo ha confirmado, por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo en el ámbito contencioso-administrativo e incluso en el ámbito civil en relación con ese art. 1.227 del Código Civil, que ha sido contraria a una interpretación de este precepto en el sentido de considerarlo receptor de una prueba tasada que deba ser entendida estrictamente y sin matización alguna en los términos legales. En este sentido, por ejemplo,

en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 1999 (rec. 7009/1994, ponente D. Ramón Rodríguez Arribas), a partir de una interpretación de aquel artículo bajo la óptica del derecho a la tutela judicial efectiva y del derecho a la prueba, se alude al *“art. 1227 del Código Civil que, desde luego, no contiene una presunción inatacable probatoriamente”*. También en esta misma línea la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2001 (rec. 5252/1995, ponente D. Alfonso Gota Losada), que se remite a la jurisprudencia civil, que *“mantiene que este artículo 1227 del Código Civil es una presunción “iuris tantum” de que la fecha del documento privado es la que resulta de los hechos indicados, pero que admite prueba en contrario, que si es suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento u otra distinta”*.

Sin perjuicio de que cuando nos situamos, como nos estamos situando, en el ámbito de la libre valoración de la prueba, las circunstancias de cada caso particular, así como también la eventual existencia o no de una pluralidad de medios de prueba dotados de cierta fiabilidad, adquieren una vital relevancia, por lo que no pueden darse

reglas generales. De ahí que de lo señalado con anterioridad no pueda extraerse tampoco la conclusión de que las reglas de experiencia que están detrás de la regulación legal probatoria del art. 1.227 del Código Civil en relación con los documentos privados, no puedan o deban tenerse en cuenta en ningún caso. Así lo confirma el hecho indubitado de que también este precepto es uno de aquellos a los que se dirige la remisión antes mencionada del art. 106 de la Ley General Tributaria en relación con los medios y valoración de la prueba en los procedimientos tributarios.

Simplemente con ello queremos destacar que los órganos encargados de la aplicación de los tributos, gestores e inspectores, así como también los órganos revisores en vía económico-administrativa o jurisdiccional, no pueden tomar como referencia única y exclusiva aquel precepto legal, además de un modo rígido e inflexible. Esto es ajeno, por un lado, al principio de libre valoración de la prueba que rige en este ámbito, y, por otro lado, a la extendida jurisprudencia del Tribunal Supremo antes mencionada que ha puesto en su lugar al art. 1.227 del Código Civil.

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Supremo, en esta sentencia de 6 de mayo de 2014, confirma en el ámbito de la prueba del acuerdo social de destino de beneficios a la dotación de la RIC y de que dicho acuerdo haya sido anterior a la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades que aplica este beneficio fiscal una idea que había sido reflejada de manera implícita en este mismo ámbito en diversos pronunciamientos jurisprudenciales: la vigencia en el ámbito tributario del principio de libre valoración de la prueba y, en consecuencia, la relevancia que tienen las circunstancias del caso particular. No admite, pues, una aplicación rigurosa o inflexible, en todos los casos, de lo dispuesto en el art. 1.227 del Código Civil, según el cual la fecha a partir de la cual los documentos privados producen efectos frente a terceros es desde el día en que hubiesen sido incorporados a un registro público o hubiesen sido entregados a un funcionario público por razón de su cargo.

En este caso lo hace el alto tribunal desde la perspectiva del tipo de recurso que se resuelve en ella, un recurso de casación para la unificación de doctrina, y de los requisitos que se exigen en el mismo: *"la prueba y (...) su valoración (...) por la naturaleza de*

las cosas, ha de ser necesariamente distinta en cada proceso". Por este motivo, cuando la controversia se centra en esta cuestión, es muy difícil que concurren "las identidades de

sujeto, objeto y fundamento en los procesos comparados" necesarias para "el éxito del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina".