

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

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)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

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

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Delimitación de la problemática planteada
- 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
- 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. Incumplimientos formales *versus* incumplimientos materiales
- VI. A modo de conclusión

I. Introducción

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012 (rec. 236/2009, ponente D. Jesús Cudero Blas) se enfrenta a uno de los problemas que se han suscitado en la aplicación administrativa y jurisprudencial del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: la prueba del acuerdo social que destina parte de los beneficios del ejercicio a la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) en un supuesto en el que la autoliquidación que aplicó este beneficio fiscal se había presentado fuera de plazo².

En concreto, en el supuesto enjuiciado en esta sentencia se regularizó por parte de la Administración Tributaria en un procedimiento de inspección que finalizó a mediados de 2006 la aplicación realizada de la RIC por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades bajo las siguientes circunstancias: se presentó la autoliquidación del ejercicio 2002 fuera de plazo (el 14 de octubre de 2003), tras lo cual se legitimaron ante notario las firmas de los administradores en la certificación del acuerdo social sobre el resultado del ejercicio (13 de noviembre de 2003) y posteriormente se realizó el depósito de las cuentas en el Registro Mercantil (21 de noviembre de 2003). Aunque también constaba en el expediente una declaración jurada ante notario de la única socia de la entidad en la que se manifestaba que en Junta General de 30 de junio de 2003 se había adoptado la distribución de resultados y dotación a la RIC por la cuantía señalada en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 que se

había presentado. De igual modo que se había aportado copia autenticada ante notario del Libro Diario de enero y junio del período regularizado de la que se desprendía la distribución efectiva de la cuenta de pérdidas y ganancias y el mantenimiento e indisponibilidad de la dotación efectuada.

Esta regularización administrativa, así como también la sanción que igualmente se había impuesto derivada de aquella, fue confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Canarias en su resolución de 29 de febrero de 2008 y por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) en su resolución de 28 de mayo de 2009. Si bien el TEAR en esa misma resolución había estimado la reclamación interpuesta en relación con la liquidación y la sanción de los ejercicios 2000 y 2001 a los que había alcanzado también el procedimiento inspector, porque a pesar de que en ellos se habían presentado extemporáneamente las autoliquidaciones, era anterior la fecha de la legitimación de las firmas de los administradores en las certificaciones del acuerdo social sobre el resultado del ejercicio.

La Audiencia Nacional, sin embargo, discrepa de la posición mantenida por los órganos económico-administrativos y entiende procedente también para el ejercicio 2002 la aplicación del beneficio fiscal.

Examinaremos esta cuestión sobre la prueba del acuerdo social que destina parte de los beneficios del ejercicio a la dotación de la RIC en este pronunciamiento judicial, dejando a un

¹ Véase el completo análisis sobre esta problemática de 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. 37 y ss.

² SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi/Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2008, págs. 81-82; y, “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. También esta es la opinión de CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M., “La

lado la cuestión procedimental que fue también objeto de atención en esta sentencia en relación con los eventuales defectos de notificación del acto de inicio del procedimiento de inspección (FJ. 2º).

II. Delimitación de la problemática planteada

La Audiencia Nacional sitúa desde el principio el ámbito en el que se situaría la problemática planteada que se conecta con "razones exclusivamente formales", al ser éstas las que motivarían el rechazo del "beneficio derivado de la dotación a la reserva para inversiones en Canarias en el ejercicio 2002" por parte de "las resoluciones impugnadas". De todos modos, identifica un único defecto formal que sería el determinante del rechazo al beneficio fiscal aplicado por el sujeto pasivo en su autoliquidación, dentro de los numerosos defectos formales que habían sido puestos de relieve en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de aquel ejercicio: la fecha de legitimación de la firma de los administradores que certificaron la distribución de resultados, que era posterior a la fecha de presentación de la autoliquidación.

En este sentido, puede afirmarse que "Aunque en la liquidación se detalla que tales omisiones de forma están constituidas por la falta de constancia en el Registro Mercantil de legalización alguna referente a los Libros Diario y de Balance, presentación extemporánea de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio (se presentaron en el Registro Mercantil el 21 de noviembre de 2003), presentación extemporánea de la declaración del impuesto sobre sociedades (efectuado el 14 de octubre de 2003) y legitimación ante notario de las firmas de los administradores certificando la distribución de resultados con fecha posterior a dicha declaración-liquidación (13 de noviembre de 2003), la atenta lectura de las resoluciones adoptadas por el TEAR de Canarias y por

el TEAC pone de manifiesto que el rechazo al beneficio fiscal deriva de un solo defecto formal: la legitimación notarial de las firmas de los administradores se produjo con posterioridad a la presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002.

Entendemos que esa es la única razón que ha conducido al rechazo del beneficio –se añade– por cuanto el TEAR de Canarias acoge su aplicación en relación con los ejercicios 2000 y 2001 a pesar de concurrir en tales períodos las mismas circunstancias que en el ejercicio 2002 (sustancialmente la presentación extemporánea de las declaraciones correspondientes), aunque no la que ha sido considerada esencial por los órganos de revisión: la fecha de legitimación de la firma de los administradores que certificaron la distribución de resultados" (FJ. 3º).

Acierta el órgano jurisdiccional, en nuestra opinión, al precisar la concreta cuestión que fue decisiva para que los Tribunales Económico-Administrativos que entendieron de las reclamaciones contra la liquidación y la sanción sobre el ejercicio 2002 del Impuesto sobre Sociedades, el TEAR de Canarias y el TEAC, desestimaran las mismas. De ahí que sea adecuado el planteamiento de la Audiencia Nacional que centra el debate y su argumentación sobre un único aspecto, que era el auténticamente relevante, dejando a un lado los restantes: la fecha de legitimación de la firma de los administradores que certificaron la distribución de resultados, que es posterior a la fecha de presentación de la autoliquidación. Esto es especialmente claro, como pone de relieve la Audiencia Nacional, contrastando las circunstancias fácticas concurrentes en la liquidación del ejercicio 2002 con las que se dieron en los ejercicios 2000 y 2001. Puesto que las reclamaciones contra las liquidaciones y sanciones de estos dos ejercicios sí

fueron estimadas por el TEAR, precisamente porque en estos dos supuestos la fecha de legitimación de la firma de los administradores que certificaron la distribución de resultados no era posterior a la fecha de presentación de las autoliquidaciones.

Sin embargo, lo que en este planteamiento de la Audiencia Nacional falta, desde nuestro punto de vista, es una justificación o explicación de la relevancia de la legitimación de las firmas de los administradores que certifican la distribución de los resultados posterior a la presentación de la autoliquidación. El calificar la legitimación de las firmas de los administradores que certifican la distribución de los resultados posterior a la presentación de la autoliquidación como "*defecto formal*" que en el caso enjuiciado fue determinante del rechazo del beneficio fiscal por la Administración Tributaria, confirmado posteriormente por los órganos económico-administrativos, no muestra de forma clara y precisa por qué motivo sólo no produciéndose ese "*defecto formal*", que es lo que ocurrió en los supuestos enjuiciados por el TEAR de los ejercicios 2000 y 2001, se aceptaría el beneficio fiscal de la RIC aplicado por el sujeto pasivo en su autoliquidación.

En este sentido, tampoco es clara la razón de ser de la distinta trascendencia que tenía ese "*defecto formal*" sobre la fecha de la legitimación de firmas de los administradores que se producía en el caso enjuiciado y los otros defectos formales que según las liquidaciones administrativas recurridas también se habían producido. Recuérdese que en aquellas liquidaciones administrativas se hacía referencia a una pluralidad de "*omisiones de forma*" que "*están constituidas por la falta de constancia en el Registro Mercantil de legalización alguna referente a los Libros Diario y de Balance, presentación extemporánea de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio (se*

presentaron en el Registro Mercantil el 21 de noviembre de 2003), presentación extemporánea de la declaración del impuesto sobre sociedades (efectuado el 14 de octubre de 2003) y legitimación ante notario de las firmas de los administradores certificando la distribución de resultados con fecha posterior a dicha declaración-liquidación (13 de noviembre de 2003)". Sin embargo, el TEAR de Canarias había concluido la improcedencia del beneficio fiscal sólo en el ejercicio en el que se había producido el primer defecto formal mencionado, y no en aquellos otros ejercicios en los que se habían producido los otros defectos formales señalados.

Desde esta perspectiva, resulta necesario esclarecer la razón de que el calificado como "*defecto formal*" de la legitimación de las firmas de los administradores posterior a la presentación de la autoliquidación podría ser decisivo para la improcedencia del beneficio fiscal de la RIC, de acuerdo a la posición del TEAR y del TEAC, lo que, sin embargo, no es admitido finalmente por la Audiencia Nacional.

Pues bien, la relevancia de una legitimación de firmas de los administradores que certifican el acuerdo social sobre la aprobación de las cuentas anuales y el destino de parte del beneficio a la dotación de la RIC con posterioridad a la presentación de la autoliquidación está, desde nuestro punto de vista, en que podría entenderse, según el criterio del TEAR de Canarias y del TEAC, que con ese medio de prueba, aisladamente considerado, no se habría acreditado que tal acuerdo se tomó con anterioridad a la presentación de la autoliquidación. Cuando, por el contrario, un acuerdo social del destino de parte de los beneficios a la dotación de la RIC anterior a la autoliquidación que aplica este beneficio fiscal constituiría uno de los requisitos de este último.

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

Desde nuestro punto de vista, esta base, sobre la que descansaría en el fondo el planteamiento realizado por la Audiencia Nacional en esta sentencia, es correcta. Porque también en nuestra opinión, tal como hemos manifestado ya en varias ocasiones, 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 producido con anterioridad a la presentación de la autoliquidación que aplica la correspondiente reducción en la base imponible³. 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 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 de que se ha 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,

Reserva para Inversiones en Canarias”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 146, 1995, pág. 19, y, 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.

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; y, “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. 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, y, 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.

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).

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

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

⁶ Insiste en este aspecto, MIRANDA CALDERÍN, *Manual...*, pág. 949 y ss; y, del mismo autor, "Crónica de la RIC...", pág. 36 y ss.

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 la relevancia que tenía la fecha de la legitimación de las firmas de los administradores que certificaban 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 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. 1227 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).

En el supuesto enjuiciado en esta sentencia de la Audiencia Nacional, 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 del 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. Por tanto, en una estricta aplicación de aquella doctrina y de la regulación específica probatoria en la que se basa (art. 1227 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 13 de noviembre de 2003, posterior, en consecuencia, a la fecha de presentación de la autoliquidación. De ahí que el TEAR de Canarias y el TEAC hubieran rechazado la procedencia de la RIC en este caso, a diferencia de lo que ocurrió con los otros ejercicios que también fueron examinados por el TEAR en los que, sin embargo, esta misma doctrina llevaba a entender acreditado el acuerdo social con anterioridad a la presentación de la autoliquidación.

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 beneficiarios a la dotación de la RIC.

Sin embargo, la Audiencia Nacional se separa aquí de esa amplia jurisprudencia y doctrina económico-administrativa que había hecho una estricta aplicación del art. 1227 del Código Civil. Y esto es lo que debe fundamentalmente destacarse de este pronunciamiento jurisprudencial.

Desde esta perspectiva, esta sentencia de la Audiencia Nacional debería 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 del art. 1227 del Código Civil en este mismo ámbito de la prueba del acuerdo social de destino de parte de los beneficios a la dotación de la RIC.

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, en primer lugar, se rechaza la debida utilización de un determinado medio de prueba, un documento público, para acreditar el acuerdo anterior a la presentación de la autoliquidación que era lo que en las alegaciones de la recurrente se señalaba como exigido por la Administración Tributaria. *“Sin embargo –precisa el Tribunal-, lo que el sujeto pasivo debe probar es que la dotación es anterior a la presentación del*

impuesto (...)”. Por tanto, *“no resulta imprescindible la existencia de un documento público, ya que el art. 29 de la Ley 19/94 luego de señalar que las declaraciones presentadas fuera de plazo no gozan de la presunción de tener por probada la dotación, establece que puede probarse la validez de la dotación a través de otros medios de prueba admitidos en derecho”*. Para después considerar que efectivamente dicho acuerdo previo lo entiende acreditado en el caso que se enjuicia. Porque, según señala más adelante, es *“claramente un medio de prueba admisible en derecho el acta de fecha 1 de diciembre de 2004, si bien la administración niega al tal documento valor alguno en base a que siendo un documento privado el mismo no surte efectos frente a terceros de buena fe sino desde la fecha en que tiene acceso al Registro”*. Sin embargo, el Tribunal señala: *“Ciertamente (...) no parece admisible dejar indefinidamente pendiente la obligación de incorporar a un registro público el documento privado de que se trata, pero lo que no parece tampoco ajustado a derecho, y menos aún a la equidad, que como es sabido constituye fuente complementaria de derecho, es que al socaire de un escaso incumplimiento formal, hay que tener en cuenta 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, se pretende eliminar el beneficio fiscal en cuestión (...)”*⁸. De ahí que concluya después entendiendo como *“inadecuada la decisión de privar de validez a la dotación a la RIC realizada por razón de un escaso desfase entre la adopción del acuerdo social dirigido a tal dotación y el acceso del mismo al registro (...)”*.

⁸ *“(…) pudiéndose citarse al respecto –se añade- la sentencia del Tribunal Supremo de fecha de 12 de noviembre de 2002, en caso relativo al antecedente de la RIC, el Fondo de Previsión de Inversiones, que estableció que no puede elevarse al rango de impedimento radicalmente obstativo del beneficio fiscal la ausencia de unas formalidades contables encaminadas a garantizar algo que aparece cumplido por otras vías”*.

Además, desde nuestro punto de vista, esta separación o alejamiento de una aplicación estricta e inflexible de lo dispuesto en el art. 1227 del Código Civil 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. 1227 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 inquisitivo y la búsqueda de la verdad material propia del procedimiento tributario¹².

Es precisamente a la luz de la libre valoración de la prueba, en nuestra opinión, como deben entenderse los pronunciamientos jurisdiccionales como el citado con anterioridad, a los que ahora se une la sentencia de la Audiencia Nacional objeto de nuestra atención¹³. 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. 1227 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

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).

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, sobre las sentencia citada del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, 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".

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. 1227 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. 1227 del Código Civil.

V. Incumplimientos formales versus incumplimientos materiales

De todos modos, debe precisarse que la Sentencia de la Audiencia Nacional no lleva a cabo su separación o alejamiento del resultado al que le llevaría la aplicación estricta e inflexible del art. 1227 de Código Civil desde el ámbito en el que realmente se planteaba la problemática, que era, como acabamos de indicar, el de la prueba de que el acuerdo social de destino de parte de los beneficios del ejercicio a la dotación de la RIC se había llevado a cabo y lo había hecho con anterioridad a la presentación de la autoliquidación que aplicó el beneficio fiscal. Porque el tribunal llega a aquella conclusión en este caso, al menos formalmente, desde la perspectiva de que un simple incumplimiento formal, la legitimación de firmas de los administradores posterior a la autoliquidación, no puede traer consigo la improcedencia de un beneficio fiscal, cuyos requisitos sustantivos, sin embargo, no se han puesto en cuestión.

Este planteamiento se pone de relieve desde el primer momento en el que como ya señalamos al principio se alude a distintos defectos formales que se habrían producido en el supuesto enjuiciado (falta de legalización en el Registro Mercantil de los Libros Diario y de Balance, presentación extemporánea en dicho Registro de las cuentas anuales del ejercicio, presentación extemporánea de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, legitimación ante notario de las firmas de los administradores en la certificación del acuerdo social sobre los resultados del ejercicio con posterioridad a la fecha en que se presentó la autoliquidación), sin perjuicio de que fue únicamente el último de ellos el que en realidad determinó el rechazo de la aplicación del beneficio fiscal por el TEAR de Canarias y por el TEAC.

La Audiencia Nacional sigue revelando este planteamiento cuando menciona la doctrina del TEAC acerca del limitado efecto perjudicial para el sujeto pasivo de la presentación extemporánea de la autoliquidación en la que se aplica el beneficio fiscal de la RIC, que no es automáticamente la improcedencia de disfrutar de la desgravación. Lo que se hace para trasladar la misma idea a la también extemporánea legitimación de firmas de los administradores en la certificación del acuerdo social sobre el destino de los resultados del ejercicio. Puesto que como "el propio TEAC reconoce en su resolución (v. fundamento de derecho quinto), la presentación de la declaración-liquidación del impuesto fuera de plazo no puede suponer, por sí misma, la pérdida del derecho al beneficio ni puede privar a la RIC de su virtualidad, pues -prima facie- los requisitos establecidos en el precepto pueden acreditarse por cualesquiera medios de prueba admitidos en derecho. A ello cabría añadir, a juicio de la Sala -continúa la Audiencia Nacional-, que tampoco la circunstancia de que la legitimación notarial de la firma de los administradores que figuran en las cuentas anuales se haya producido con posterioridad a la presentación de aquella declaración (en el caso, veintiocho días después) puede constituir obstáculo insalvable para disfrutar del beneficio cuando -como sucede en el supuesto analizado- la Inspección cuenta con todos los datos necesarios para determinar la aptitud (o no) de las cantidades destinadas por el contribuyente para la dotación la reserva.

Dicho de otra forma -añade-, el incumplimiento de aquel requisito formal solo puede acarrear la pérdida del beneficio si del mismo resulta materialmente afectado el derecho a su aplicación o si, precisamente como consecuencia de tal omisión, la Inspección no puede ejercer sus funciones de comprobación para

constatar si el beneficio tenido en cuenta es o no apto para dotar la reserva en los términos previstos en el parcialmente transcrito artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

Desde este punto de vista, resulta relevante que la Administración (Inspección, TEAR de Canarias y TEAC) no haya opuesto tacha u objeción alguna a la procedencia material de la dotación efectuada por el sujeto pasivo en el ejercicio 2003, ni que tampoco haya razonado en qué medida la tardía legitimación de las firmas de los administradores le ha impedido comprobar la procedencia o improcedencia de la reducción aplicada por la actora, a lo que debe añadirse que no puede afirmarse que las repetidas exigencias formales hayan sido absolutamente omitidas por el obligado tributario, sino que -exclusivamente- han sido cumplidas de manera tardía.

Resulta, por lo demás, incontrovertido que la contribuyente adoptó los acuerdos correspondientes para efectuar la dotación, que nada se opone a la aptitud de los beneficios para acogerse al incentivo fiscal ni al mantenimiento e indisponibilidad de las dotaciones efectuadas, que incorporó tal dotación a su declaración (tardía) del impuesto y que se legalizaron (también tardíamente) las firmas de los administradores que certificaron la distribución de resultados, circunstancias (todas ellas) que permitieron a la Inspección comprobar si las exigencias materiales derivadas de la legislación aplicable se cumplían o no en el caso".

Y finalmente confirma de nuevo ese planteamiento la Audiencia Nacional desde el papel que corresponde a los requisitos formales y materiales en el ámbito de los beneficios fiscales cuando corrobora todo lo anterior desde la óptica del principio de proporcionalidad.

“Por último –va a concluir la Audiencia Nacional-, no resulta ocioso recordar que el artículo 3.2 de la vigente Ley General Tributaria dispone que la aplicación del sistema tributario “se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales”. No parece que resulte conforme con tales principios (sobre todo con el de proporcionalidad) declarar la pérdida de un beneficio fiscal por el tardío cumplimiento de un requisito formal cuando, como se ha constatado, la sociedad cumplía materialmente con las exigencias que, para ser acreedor del

beneficio, establece la normativa aplicable y cuando la Administración Tributaria cuenta con los datos suficientes como para ejercer sobre el cumplimiento de tales exigencias las funciones de inspección y control que le son propias”.

Se trata esta última una idea que ya había sido empleada anteriormente en fechas recientes por la Audiencia Nacional en el ámbito de la RIC en idénticos términos. En concreto, en relación con la exigencia de que se hagan constar en la Memoria de una sociedad absorbente las dotaciones a la RIC de las sociedades absorbidas (sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de octubre de 2011, rec. 426/2008, ponente D. Jesús Cudero Blas)¹⁴.

¹⁴ En ella se señala que “no alcanza la Sala a entender en qué medida la inclusión en la Memoria se sitúa como único e imprescindible instrumento de control del cumplimiento de las obligaciones derivadas de aquella dotación y manifestación de la voluntad de la Junta de Accionistas de reconocer los beneficios fiscales disfrutados por la entidad absorbida y comprometerse a los requisitos que de ellos derivan. Como acertadamente expresa el recurrente (...) ha constatado expresamente su voluntad de reconocer los beneficios fiscales derivados de las dotaciones efectuadas por las dos entidades absorbidas por cuanto: a) Ha presentado sus declaraciones tributarias del impuesto sobre sociedades de los periodos impositivos siguientes reflejando en todos los casos bajo la denominación “reserva para inversiones en Canarias” los importes de las reservas dotadas en 1995 y 1997 por sus absorbidas; b) No ha dispuesto durante los periodos sucesivos de tales reservas ni se le imputa haber incumplido alguno de los restantes requisitos exigido en el artículo 27 de la Ley 19/1994 / Por otra parte, en relación con el control administrativo del cumplimiento de aquellas obligaciones, la Administración cuenta con cauces que le permiten ejercitar fácilmente esas potestades de control: conoce las dotaciones efectuadas por las sociedades absorbidas y su importe, sabe que las mismas están incorporadas contablemente a la cuenta denominada “reservas de fusión” de la absorbente, cuenta con las declaraciones-liquidaciones de ésta en la que se reflejan tales dotaciones (y las sumas dotadas) bajo el epígrafe “reserva de inversiones en Canarias” y puede de manera sencilla determinar si las obligaciones derivadas del disfrute de tales beneficios (la materialización de las cantidades destinadas a reserva) son o no cumplidas por la obligada tributaria / Por último, no resulta ocioso recordar que el artículo 3.2 de la vigente Ley General Tributaria dispone que la aplicación del sistema tributario “se basará en los principios de

Por este motivo, desde este planteamiento que hace la Audiencia Nacional formalmente, debe conectarse también este pronunciamiento jurisdiccional con aquella corriente doctrinal y jurisprudencial que en el ámbito de los beneficios fiscales diferencia sus requisitos formales y sus requisitos sustanciales. De modo que sólo los segundos (los requisitos sustanciales) traerían consigo la improcedencia de la aplicación del beneficio fiscal, lo que no se produciría con los primeros (los requisitos formales), sin perjuicio de las consecuencias sancionadoras que el incumplimiento de estos últimos pudiera traer consigo¹⁵.

Aunque esto deba hacerse con el matiz de que en este caso no se trataba estrictamente del incumplimiento de un requisito formal del beneficio fiscal. Por el contrario, se trataba en realidad de una circunstancia, la legitimación de las firmas de los administradores en la certificación del acuerdo social sobre el resultado del ejercicio posterior a la presentación de la autoliquidación, que es calificada como defecto formal porque

impedía extraer ciertas consecuencias en el ámbito de la prueba de uno de los requisitos de la RIC, en una estricta aplicación de una regulación legal probatoria (el art. 1227 del Código Civil). Aunque este requisito de la RIC pudiera considerarse también como uno de los considerados formales: el acuerdo social de destino de parte de los beneficios del ejercicio a la dotación de la RIC con anterioridad a la autoliquidación en la que se aplica el beneficio fiscal.

Sin embargo, no creemos que pueda extraerse de esta sentencia la conclusión de que para la Audiencia Nacional el acuerdo social que destina parte de los beneficios sea uno de los requisitos formales de la RIC, cuyo incumplimiento no determina la improcedencia del beneficio fiscal, siempre y cuando se hayan cumplido sus requisitos materiales. No puede desconocerse que se llega a afirmar en la sentencia que "*Resulta, por lo demás, incontrovertido que la contribuyente adoptó los acuerdos correspondientes para efectuar la dotación (...)*".

Por tanto, el tribunal no parece tener duda alguna de que a partir de los datos obrantes en el expediente y de

proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales". No parece que resulte conforme con tales principios (sobre todo con el de proporcionalidad) declarar la pérdida de un beneficio fiscal por la falta de constatación en la Memoria de una entidad absorbente del disfrutado por las absorbidas cuando, como se ha constatado, aquella sociedad cumple escrupulosamente los requisitos legales que configuran el beneficio (incluidos los de carácter contable), expresa mediante actos constatados su voluntad de reconocerlo y asumir las cargas u obligaciones derivadas del mismo y ofrece a la Administración Tributaria los datos suficientes como para ejercer sobre el cumplimiento de tales obligaciones las funciones de inspección y control que le son propias".

¹⁵ Véase al respecto SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., "Consecuencias sancionadoras de determinadas irregularidades contables bajo la regulación de la Reserva para Inversiones en Canarias de la originaria Ley 19/1994 (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2009)", en *Hacienda Canaria*, núm. 30, 2010, pág. 273 y ss, con abundantes referencias doctrinales y jurisprudenciales.

acuerdo a las circunstancias del caso había quedado acreditado que el acuerdo social de destino del beneficio a la dotación de la RIC se había producido. Sin perjuicio de que la constancia de que dicho acuerdo había sido anterior a la presentación de la autoliquidación pudiera plantear algunas dudas, al menos desde la óptica de lo dispuesto en el art. 1227 del Código Civil.

VI. A modo de conclusión

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012 se enfrenta a la cuestión sobre la prueba del acuerdo social que destina parte de los beneficios del ejercicio a la dotación a la RIC previo a la presentación de la autoliquidación que aplicó este beneficio fiscal en un supuesto en el que ésta se había presentado fuera de plazo.

Al ser la fecha de la legitimación de firmas de los administradores en la certificación de aquel acuerdo y la de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil posteriores a la de presentación de la autoliquidación, una

aplicación rigurosa del art. 1227 del Código Civil llevaba a la conclusión, que extrajeron el TEAR de Canarias y el TEAC, de que no había se acreditado aquella circunstancia, por lo que la aplicación del beneficio fiscal era improcedente.

Sin embargo, la Audiencia Nacional admite el beneficio fiscal en este caso, por lo que sigue así la línea marcada por algunos pronunciamientos jurisprudenciales que se habían alejado de una rígida aplicación de aquella regulación legal en materia de prueba y que son de este modo coherentes con el principio de libre valoración de la prueba, que rige en el ámbito tributario y con la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo sobre el art. 1227 del Código Civil. No obstante, lo hace con unos argumentos más propios de los supuestos en los que se hubiera incumplido alguno de los requisitos formales de un beneficio fiscal, sin que hubiera quedado cuestionado el incumplimiento de los requisitos materiales, que es lo que le lleva a acudir en este contexto al principio de proporcionalidad.