

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

En este número 41 de la revista "HACIENDA CANARIA" se incluye un comentario doctrinal, a cargo de la Profesora Adriana Fabiola Martín Cáceres, relativo al el problema planteado con ocasión del cese de actividad de una empresa en el régimen especial del criterio de caja cuando, a la fecha del cese, queda pendiente el devengo del impuesto y el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas deducibles, y ello al hilo de la contestación a consulta tributaria emitida por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias con fecha 10 de marzo de 2014 (Res. DGT 1.643.2014).

En lo que se refiere al apartado de jurisprudencia, el profesor Víctor Manuel Sánchez Blázquez aprovecha la sentencia de la Sección 2ª de la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 6 de mayo de 2014, dictada como consecuencia de un recurso de casación para la unificación de doctrina, para referirse a la cuestión relativa a la acreditación del acuerdo social de destinar beneficios a la dotación de la RIC y de que dicho acuerdo haya sido anterior a la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades en que se aplique el citado beneficio fiscal

COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

EL CESE DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL. SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

SUMARIO

Planteamiento.

- I. El régimen especial del criterio de caja en el IGIC.
- II. El tratamiento del cese de la actividad empresarial o profesional en el Régimen General del IGIC.
- III. El cese de la actividad empresarial o profesional y su incidencia en el Régimen Especial del criterio de caja.

PLANTEAMIENTO

El presente trabajo trata de analizar, al hilo de la Contestación de la DGT a Consulta Vinculante nº 1643/2014 de 10 de marzo, el problema derivado del cese de la actividad de una empresa en el régimen especial del criterio de caja cuando a la fecha del cese queda pendiente el devengo del impuesto y el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas deducibles.

El centro directivo sienta la doctrina de que el cese en el desarrollo de la actividad empresarial no obsta al devengo posterior de las cuotas del IGIC y tampoco al nacimiento del derecho a deducir o, en su caso, del derecho a la devolución tras el referido cese, y de que la obligación de declarar las cuotas devengadas ha de hacerse efectiva mediante la presentación de una declaración ocasional, mientras que el derecho a la deducción o a la devolución se ejercitará a través de la autoliquidación periódica correspondiente al último período de liquidación del año.

I. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA EN EL IGIC

Con la finalidad de dar respuesta a una necesidad expresada de forma recurrente por parte de los operadores económicos, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización introdujo, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, sendas modificaciones en las Leyes reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto General Indirecto Canario, en virtud de las cuales se establece en el ámbito de aplicación de los respectivos impuestos el régimen especial del criterio de caja. Tal como reza su exposición de motivos, se pretende con dicho régimen paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las pequeñas y medianas empresas. Su establecimiento, por lo que se refiere al IVA, es una opción contenida en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. En cuanto al Impuesto General Indirecto Canario, que como es sabido no es un impuesto armonizado a los efectos de la aplicación de la Directiva del IVA, su adopción se opera mediante la introducción por el artículo 24 de la Ley primeramente citada, de un Capítulo IX en el Título III de la Ley 20/1991 de 7 de junio, de

modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante LIGIC), artículos 58 nonies a 58 quinquiesdecies. Se trata de una regulación prácticamente idéntica a la introducida por su artículo 23 para el IVA que obedece a la intención del legislador estatal y autonómico, expresada en reformas anteriores, de regular uniformemente la imposición indirecta, fundamentalmente con el fin de evitar las situaciones de doble imposición o de nula imposición que la descoordinación de ambas normativas pudieran generar. En este caso elementales razones de igualdad en materia tributaria justifican su introducción en el impuesto canario.

Ciñéndonos a los rasgos esenciales de su régimen jurídico¹ el régimen especial del criterio de caja se caracteriza por un desplazamiento temporal del devengo desde el momento de la entrega –puesta a

disposición- de los bienes o la realización de las prestaciones de servicios sujetas hasta el momento en que se efectúa el cobro total o parcial de la contraprestación por los importes efectivamente recibidos o, en caso, de que dicho cobro no se produzca, hasta el 31 de diciembre del año posterior al de la realización de la operación. Al propio tiempo, el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas se pospone al momento del pago total o parcial de las cuotas devengadas o, si éste no se hubiera producido, al 31 de diciembre del año inmediato posterior al de la realización de la operación. El régimen especial se conoce como criterio de caja doble porque retrasa tanto el devengo del impuesto y consiguiente repercusión como el nacimiento del derecho a deducir. Su aplicación, de la que quedan excluidas determinadas operaciones, es opcional para los empresarios y profesionales cuyo volumen de operaciones durante el

¹ Un análisis exhaustivo del régimen especial del criterio de caja en el Impuesto General indirecto Canario es el realizado por NAVARRO PIÑERO, M.A., “Análisis del régimen especial del criterio de caja del Impuesto General Indirecto Canario”, Revista Hacienda Canaria nº 41 p. 113-136 (http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/porta1/recursos/pdf/revista/Revista40/revistahc_40_05.pdf). Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, véase LONGÁS LAFUENTE, A., “El régimen especial del criterio de caja”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 369/2014 p. 7-56 (<http://www.celegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>).

año natural anterior no supere los 2.000.000 de euros, siempre que sus cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario en el año natural no supere la cifra de 100.000 euros. Sin embargo, no lo será para los destinatarios de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a los que resulte de aplicación el régimen general cuando dichas entregas y prestaciones de servicios sean realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial. En tales casos, el destinatario, verá diferido el nacimiento de su derecho a deducir las cuotas soportadas al momento del pago efectivo del precio en las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte de aplicación el régimen especial. Por otro lado, el diferimiento del devengo de acuerdo con lo señalado se altera en el supuesto de declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial o del destinatario afectado por dicho régimen, ya que se entenderá producido en la fecha del auto que declare el concurso –si esta fuera anterior al 31 de diciembre del año inmediato posterior al de la operación- tanto el devengo del

impuesto como el del derecho a deducir las cuotas soportadas. En cuanto a la obligación de repercusión, esta debe efectuarse en el momento de la expedición de la factura aunque se entiende producida en el momento del devengo del impuesto. Finalmente cabe destacar que en materia de obligaciones formales, no se contemplan en la Ley del impuesto especialidades en relación con las obligaciones de presentar declaraciones censales, autoliquidaciones o de facturación, aunque sí una habilitación normativa para la determinación por vía reglamentaria de las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos acogidos al régimen especial.

A pocos meses de su aplicación efectiva, no parece que este régimen especial haya respondido a las expectativas generadas, a juzgar por el número de empresarios y profesionales que han optado por su aplicación, muy alejado de lo inicialmente estimado². Pero lo que nos interesa desde el punto de vista jurídico es mencionar algunos de los

² Así se ha reconocido, según la información disponible, por el Ministerio de Hacienda. Vid. en este sentido: <http://www.libremercado.com/2014-09-24/>

aspectos de su regulación que según la doctrina explican los problemas generados en su aplicación. Destacamos en primer lugar, por su relación con el objeto del presente trabajo, la configuración del régimen como un supuesto de diferimiento del devengo del impuesto y no de exigibilidad³, lo que viene a complicar innecesariamente la aplicación del impuesto. Así ocurre, por ejemplo, cuando después de expedir la factura correspondiente a la entrega, pero antes del cobro, se produce la modificación de los tipos impositivos, lo que obliga a emitir facturas

rectificativas que con el criterio de la exigibilidad serían innecesarias⁴. Por otro lado, se ha puesto de manifiesto la distorsión derivada del hecho de que el sujeto pasivo debe aplicar las reglas generales sobre facturación mientras que la repercusión consignada en la factura se pospone hasta el momento del cobro⁵. También se ha afirmado que la extensión del régimen, en cuanto al diferimiento del derecho a deducir, a los destinatarios de las operaciones sujetas no acogidos al régimen general es discutible desde el punto de vista de la neutralidad del impuesto⁶. Estos y

³ Ha de tenerse en cuenta que el artículo 62 de la Directiva 2006/112/CE distingue entre el devengo del impuesto y la exigibilidad del mismo. Por devengo se entiende “El hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto”. La exigibilidad es “El derecho que el Tesoro Público puede hacer valer en los términos fijados por la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor, para el pago del impuesto incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse”. Pues bien, partiendo de tal conceptualización, el régimen especial del criterio de caja se diseña en la citada norma como un supuesto de diferimiento de la exigibilidad, al establecer su artículo 66 que los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos, entre otros, en el momento del cobro del precio.

⁴ NAVARRO PIÑERO, M.A., “Análisis del régimen especial del criterio de caja”, op. cit. p. 123.

⁵ LONGÁS LAFUENTE, A., “El régimen especial del criterio de caja”, op. cit. p. 34.

⁶ Con referencia al IVA, ha señalado FALCÓN Y TELLA: “Obsérvese que la neutralidad del IVA hay que contemplarla desde el punto de vista de cada empresario, para quien no debe suponer una carga financiera innecesaria. El Anteproyecto, en cambio, prima la neutralidad para la Administración y por eso no permite la deducción del destinatario sometido al régimen general en tanto no se haya producido el devengo en cabeza del sujeto pasivo que ha optado por el criterio de caja. Pero la directiva no garantiza la neutralidad para la Hacienda pública, y por tanto, la norma resulta cuando menos discutible, aunque parece amparada en el tenor literal del art. 167 de la Directiva” (FALCON Y TELLA, R., “La incompatibilidad entre el criterio de caja y la existencia de un límite temporal máximo para el devengo del IVA (STSJUE 16 de mayo 2013, TNT Express Worldwide” Quincena Fiscal, nº 14/2013 p. 13. Para BARCIELA PÉREZ, aun aceptando que el sobrecoste financiero no afecta a la neutralidad del Impuesto, la extensión al destinatario del retraso en el

otros aspectos podrían ser revisados en el actual proceso de reforma de la imposición indirecta en tramitación, aunque el texto del Proyecto de Ley por el que se modifica, entre otras la Ley 37/1992 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REFC, no contiene ninguna previsión al respecto, más allá de la adaptación de lo previsto en el artículo 22.7 de la LIGIC sobre modificación de la base imponible por créditos incobrables y el requisito temporal para considerar la existencia de los mismos en el régimen especial del criterio de caja (artículo Segundo. Siete del citado Proyecto de modificación y artículo Primero. Dieciséis por lo que se refiere al IVA).

II. EL TRATAMIENTO DEL CESE DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL EN EL RÉGIMEN GENERAL DEL IGIC

En el régimen general del impuesto, la incidencia del cese del ejercicio de la actividad por parte del empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto sobre las obligaciones tributarias derivadas del impuesto se manifiesta en distintos supuestos. Así ocurre cuando el cese se produce antes de la finalización del período de liquidación trimestral o mensual que en su caso corresponda (artículo 57.4 y 5 del Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión de los Tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en adelante RGIGIC); también cuando dicho cese tiene lugar después de haber cobrado el sujeto pasivo pagos anticipados pero antes de la realización de la entrega de bienes o de la prestación de servicios.

No se contiene en la normativa del impuesto una regulación concreta de la materia; por ello, para resolver esta laguna no queda más remedio que realizar una interpretación sistemática o una integración

devengo del derecho a deducir sí puede afectar a las decisiones de los agentes económicos en la elección de sus proveedores según que estos apliquen o no el régimen general, y generar distorsiones en la competencia (BARCIELA PÉREZ, J.A., “El régimen general del criterio de caja y su compatibilidad con el Derecho de la Unión”, Quincena Fiscal nº 14/2014, p. 37). Sobre este tema, véase también: CARBAJO VASCO, D., “El régimen especial de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, Boletín Fiscal Quantor nº 253/2014 p. 1-4.

analógica de las normas, dentro de los límites que, en relación con esta última, es admisible en el Derecho Tributario.

Los dos supuestos enunciados presentan una diferencia evidente, que debe traducirse en soluciones también diferentes. En el primer caso, se trata de determinar en qué medida influye en la obligación tributaria por IGIC ya nacida el hecho de que el empresario o profesional haya dejado de ser sujeto pasivo del impuesto en la fecha en que se inicia el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones del IGIC. En el segundo, el empresario o profesional que ha repercutido la cuota del IGIC con el cobro anticipado deja de ser sujeto pasivo del impuesto antes de la realización del hecho imponible que, en el IGIC determina, con carácter general, el devengo mismo del impuesto.

Por lo que se refiere al deber de presentar la declaración-liquidación

del impuesto, el artículo 59.1 f) de la LIGIC) establece esta obligación a cargo de los sujetos pasivos, a los que incumbe también la obligación de presentar una declaración-resumen anual. En los mismos términos se expresa el artículo 164.Uno 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA)⁷.

Ha de señalarse a este respecto que, conforme al artículo 19.1 LIGIC, la condición de sujeto pasivo exige la concurrencia de dos presupuestos: Que la persona física o jurídica tenga la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto y que realice la entrega de bienes o prestación de servicios sujetos al mismo. Ahora bien, el artículo 57 del Decreto 268/2011 de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión de los tributos derivados del REFC (en adelante RGIGIC) – e igualmente el artículo 71.1 del RD 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del IVA (en adelante

⁷ La Ley reguladora del IVA establece en su artículo 164. Tres una norma, relativa a las obligaciones de autoliquidación, entre otras, que no tiene paralelo en la normativa del IGIC. Según la citada disposición: “Lo previsto en los apartados anteriores será igualmente aplicable a quienes, sin ser sujetos pasivos de este impuesto, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente”.

RIVA)- establece, a nuestro juicio con mejor técnica, que la obligación de presentar las autoliquidaciones periódicas del impuesto así como la declaración resumen anual incumbe a los empresarios y profesionales.

La observación pudiera parecer ociosa teniendo en cuenta que los empresarios o profesionales que realizan las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto son, propiamente, los sujetos pasivos del impuesto. Sin embargo, a los efectos que aquí interesan, de búsqueda de una respuesta normativa a la cuestión del cese en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, la precisión no es baladí. Ha de repararse, en tal sentido, en que, con arreglo al citado artículo 57.1 RGIGIC, la obligación de presentar las autoliquidaciones periódicas del impuesto no solo incumbe a los empresarios y profesionales que hayan iniciado efectivamente la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. Se establece, también a cargo de quienes pretendan deducir las cuotas devengadas y soportadas con

anterioridad al inicio efectivo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales; es decir, con anterioridad a que, por la realización del hecho imponible entrega de bienes y prestación de servicios, adquieran la condición de sujeto pasivo del impuesto. El establecimiento de dicha obligación es coherente con lo previsto en el artículo 28.2 LIGIC cuando introduce una excepción a la regla general de limitación del ejercicio del derecho de deducción a los supuestos en que el sujeto pasivo empresario o profesional haya iniciado efectivamente la realización habitual de entregas de bienes y prestaciones de servicios objeto de su actividad. Dicha excepción consiste en permitir al empresario o profesional la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes prestaciones de servicios en los términos previstos en el artículo 43 LIGIC. En tales supuestos nace la obligación de presentar autoliquidaciones correspondientes a todos y cada uno de los períodos de liquidación incluso en los que no se haya devengado cuota deducible, según precisa el citado artículo 57.1

RGIGIC⁸. Puede afirmarse por tanto que la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones del impuesto en cada período de liquidación puede nacer a cargo del empresario o profesional antes de que adquiera la condición de sujeto pasivo del impuesto.

El cese en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es un hecho o circunstancia que no afecta a las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad, pues estas subsisten mientras no se extingan por cumplimiento o por cualquiera de las demás causas previstas en el artículo 59 LGT, entre

las que no se encuentra el hecho que examinamos. La subsistencia de la obligación tributaria principal determina, por otro lado, la de las obligaciones formales inherentes a la condición de sujeto pasivo, como la obligación de presentar la declaración-resumen anual⁹. Corresponde a la persona física que cesa en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional y a los sucesores de las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica disueltas, en los términos previstos por el artículo 40 LGT, el cumplimiento de las mismas. Teniendo en cuenta que respecto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios el IGIC se gestiona

⁸ Interesa destacar que el ejercicio del derecho a deducir se condiciona a que la adquisición de bienes, servicios e importaciones obedezca a la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales (artículo 43.2 LIGIC y artículo 111 LIVA). En este sentido, la declaración de alta en el censo de empresarios ordenada por el artículo 9 del RD 1065/2007 de 27 de julio –Reglamento General de Gestión e Inspección– no constituye, según el criterio sentado por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda requisito *sine qua non* para el ejercicio del derecho a deducir, sino un medio de prueba entre otros posibles (Vid. CV 2437-08 de 18 de diciembre). Sin embargo, de la doctrina de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias parece desprenderse que dicha declaración de alta es necesaria para el ejercicio del derecho a deducir, dado que la propuesta del porcentaje de deducción que ha de realizarse a la Administración Tributaria canaria debe formalizarse en la declaración de alta de acuerdo con lo previsto en el artículo 6.Dos.1 del Decreto 1/2001 de 11 enero; regulación que, derogada por el Decreto 268/2011 de 4 de agosto, se contiene actualmente en su artículo 134.1. Así se señala en la CV 1269/09 de 6 de abril.

⁹ Con relación al IVA pero con efectos extensibles al IGIC por sustentarse en norma similar –artículo 57.8 RGIGIC– ha señalado el TEAC: “Quedan obligados a presentar en el plazo establecido para ello el modelo 390 del IVA todos aquellos que hayan sido sujetos pasivos del IVA durante todo el ejercicio o en algún período de aquél, aunque hayan presentado declaración de baja en el IAE durante el año natural anterior al mes de enero en que se presenta dicho modelo, ya que la declaración resumen anual tiene el carácter de declaración recapitulativa de todas las operaciones realizadas durante el año natural, afectando a todo el ejercicio” (RTEAC de 27 de febrero de 2008). La Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias ha sentado, en CV 1598/2013 de 19 de julio, el mismo criterio. Tampoco la declaración censal de cese a efectos del IGIC afecta, lógicamente, a la obligación de presentar las declaraciones y cumplir las obligaciones tributarias pendientes, como precisa el artículo 136.2 RGIGIC.

mediante la presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas, se trata de determinar el modo en que ha de producirse dicho cumplimiento cuando este incumbe a quien ya no tiene la condición de sujeto pasivo. Las opciones contempladas en el artículo 59 LIGIC son dos: la declaración-liquidación periódica y la liquidación ocasional. El citado artículo, en su apartado 1 letra f) establece con carácter general la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas, de la que sólo se excluye a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del comercio minorista por las actividades sometidas a dicho régimen. Su apartado segundo contempla la posibilidad de que por vía reglamentaria queden exceptuados de presentar declaraciones-liquidaciones los sujetos pasivos que realicen fundamentalmente las operaciones exentas que se determinen, también reglamentariamente. El artículo 57.2 RGIGIC, modificado por el Decreto 27/2013 de 17 de enero, desarrolla este extremo exceptuando de la obligación no solo a los empresarios y profesionales que realicen exclusivamente las operaciones exentas previstas en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 de 25 de junio, sino también a los que realicen exclusivamente operaciones exentas en virtud de los artículos 11 y 12

LIGIC, a los que realicen operaciones sujetas a tipo cero así como a los empresarios y profesionales no establecidos en Canarias. Ahora bien, en los casos mencionados en segundo y tercer lugar, si el empresario o profesional pretendiera ejercitar el derecho a deducir, deberá presentar en todos y cada uno de los períodos de liquidación una declaración-liquidación, con independencia de que en alguna de ellas no se refleje cuota deducible alguna. Por tanto, de acuerdo con la norma reglamentaria, el ejercicio del derecho a deducir comporta, como regla general, la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas, quedando enervada así la excepción prevista. Ello guarda consonancia con lo previsto en el artículo 33.1 LIGIC, con arreglo al cual la deducción se podrá realizar en las declaraciones – liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación.

En cuanto a las declaraciones-liquidaciones de carácter ocasional, el artículo 59.3 LIGIC impone la obligación de presentarlas a los sujetos pasivos no obligados a declarar periódicamente, siendo el artículo 58 RGIGIC el que precisa su régimen jurídico. Con arreglo a dicha disposición, tienen la obligación de presentar declaración adicional: 1) Los empresarios y profesionales

exceptuados de presentar declaración-liquidación periódica cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del IGIC; 2) Los sujetos pasivos sustitutos; 3) Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19 LIGIC y 4) Los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19 LIGIC.

De todos los supuestos enumerados solo se contempla el ejercicio del derecho a deducir mediante la autoliquidación ocasional respecto del empresario o profesional no establecido en Canarias por las operaciones sujetas y no exentas realizadas en las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el apartado 1 c) del citado artículo 58 RGIGIC. En estos casos, podrán los empresarios y profesionales, a través de dichas autoliquidaciones ocasionales, no solo deducir de las cuotas devengadas en sus entregas de bienes y prestaciones de servicios las soportadas en sus adquisiciones, sino también solicitar la

devolución del exceso de las soportadas respecto de las devengadas, en su caso. Los comerciantes minoristas, en el régimen de viajeros, podrán también solicitar la devolución de la carga impositiva implícita a través de la autoliquidación ocasional.

Del marco normativo descrito se desprende, a nuestro juicio, que el cese en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, al no estar incluido en ninguno de los supuestos determinantes de la obligación de presentar declaraciones ocasionales, no constituye, de suyo, una circunstancia que exija presentar este tipo de declaración, o lo que es lo mismo, que obligue a presentar un tipo de declaración distinta de la que viniera obligado a presentar el sujeto pasivo durante el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Así, si durante el desarrollo de dicha actividad el empresario o profesional establecido en Canarias efectuó entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas, deberá seguir presentado declaraciones-liquidaciones periódicas mientras queden pendientes de declarar cuotas del IGIC devengadas por las entregas y prestaciones realizadas con anterioridad al cese. Asimismo, subsistirá después del cese la obligación de presentar declaraciones

ocasionales si ese fue el régimen aplicable con anterioridad, con las salvedades antes indicadas en relación con el ejercicio del derecho a deducir o a solicitar la devolución en estos casos.

Cuestión distinta es que *de lege ferenda* se considere que la autoliquidación ocasional es el modelo más adecuado para garantizar, con el menor coste de gestión posible, el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes en caso de cese en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. En este sentido, teniendo en cuenta además que el empresario o profesional, al fin y al cabo, cumple en el IGIC una función de colaborador en la recaudación del tributo, entendemos que bien podría incluirse como un supuesto más de autoliquidación ocasional la destinada a declarar las obligaciones tributarias pendientes devengadas en el último período de liquidación en que se ha producido el cese.

Por otro lado, en los casos en que resulta de aplicación la regla del devengo anticipado del impuesto del artículo 18.Dos LIGIC el interrogante que se plantea es si el cese en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional con posterioridad a la realización del pago anticipado pero

antes de que se produzca la entrega de bienes o prestación de servicios influye en la existencia misma de la obligación tributaria por el IGIC.

Desde la perspectiva del sujeto pasivo repercutido, que este haya cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional no determina modificación alguna respecto del derecho a deducción que tuviera con anterioridad, que podrá ejercitar en los términos analizados en las líneas precedentes. Sin embargo, respecto del empresario o profesional que efectúa la entrega o la prestación de servicios, la respuesta no parece en principio tan sencilla, pues hay que tener en cuenta que la regla especial del devengo anticipado del impuesto no determina una modificación de lo que constituye el hecho imponible. Este sigue siendo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el empresario o profesional, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Es decir, que en las operaciones gravadas que originen pagos anticipados el devengo se produce antes de la realización del hecho imponible, en el momento del cobro total o parcial del precio. ¿Supone algún cambio en la obligación tributaria nacida con el pago anticipado el hecho de que la

entrega de bienes o la prestación de servicios se realice cuando no concurre ya en quien la efectúa la condición de sujeto pasivo? La Ley reguladora del IGIC –tampoco la del IVA- se refiere explícitamente a esta cuestión. Las disposiciones normativas dedicadas a la regulación de la rectificación de las cuotas repercutidas y de las deducciones, centradas, quizá, en la regla general del devengo del impuesto con la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, sólo abordan los supuestos de rectificación de cuotas repercutidas por determinación incorrecta de su importe y aquellos en los que quedan sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio.

No podemos analizar aquí esta cuestión en toda su extensión. A efectos de avanzar una respuesta a la problemática planteada podría recordarse que el artículo 18.Dos LIGIC –y en los mismos términos el artículo 75.Dos LIVA- refiere claramente la aplicación de la regla especial del devengo anticipado a las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados antes de la realización del hecho imponible. Ello significa a nuestro juicio que el legislador, al establecer dicha regla especial, se sitúa en el momento en que tiene lugar la realización del hecho imponible para retrotraer el devengo al momento en que se produce el pago anticipado. Dicho de otro modo, el fundamento de que el pago anticipado origine el devengo del impuesto es que se realiza como pago a cuenta de la operación sujeta a realizar posteriormente¹⁰.

¹⁰ Así, el TJCE, en sentencia de 21 de febrero de 2006 (Caso *BUPA Hospitals Ltd* y otros contra *Commissioners of Customs & Excise*), declara, reproduciendo la Exposición de Motivos de la Propuesta de Sexta Directiva, que el cobro de anticipos hace que el impuesto sea exigible dado que las partes contratantes anuncian así su intención de sacar por adelantado todas las consecuencias financieras relacionadas con el devengo. La citada doctrina es reiterada por la STJUE de 19 de diciembre de 2012 (Caso *Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Burgas pri*

Estaríamos, así, ante un devengo anticipado del impuesto, por pagos anticipados, sometido a condición resolutoria¹¹. De ello cabe inferir que, cuando con posterioridad al cobro anticipado el sujeto pasivo cesa en su actividad empresarial o profesional, la entrega del bien o la prestación del servicio que efectúa ya

no constituye una operación sujeta porque se trata de una operación no empresarial. Por tanto, cabe considerar que se produce un supuesto asimilable a la determinación incorrecta de las cuotas repercutidas que ocasiona la obligación, por parte de quien realiza la entrega o la prestación, ahora no sujeta, de rectificar las cuotas

pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite contra Orfey Balgaria). Aunque la normativa del IGIC y tampoco la del IVA distingue entre devengo y exigibilidad del impuesto –como sí hace el artículo 62 de la Directiva 2006/112/CEE, del Consejo- este extremo no modifica, a nuestro juicio la conclusión de que la obligación de repercusión del impuesto a la fecha del pago anticipado está condicionado a la realización del hecho imponible, es decir, a la realización de la operación sujeta. Sobre este particular, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Los pagos a cuenta en el IVA: la matización de la regla de devengo anticipado por obra de la jurisprudencia comunitaria y su recepción en la doctrina administrativa española”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi nº 13/2007* (<http://aranzadi.aranzadidigital.es/accedys2.bbt.ull.es/maf/app/search/run>) p. 2 a 5.

¹¹ Como ha señalado FALCÓN Y TELLA, cuando se cobran cantidades a cuenta de una futura entrega o prestación de servicios, estamos ante un devengo anticipado condicionado a que posteriormente el hecho imponible se realice, lo que determinará la devolución del impuesto si éste finalmente no se realiza (FALCÓN Y TELLA, R.: *Derecho Financiero y Tributario (PARTE GENERAL)*. Servicio publicaciones Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid, p. 173).

impositivas repercutidas, en los términos del artículo 20. Dos 1 LIGIC. Para el destinatario de la operación, esta habrá quedado excluida del circuito comercial, quedando sujeta, en su caso, a la modalidad de Transmisiones Onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.5 del Texto Refundido del impuesto (RD Lg 1/1993 de 24 de septiembre). La deducción de la cuota soportada que haya realizado deviene por ello improcedente y deberá ser objeto de rectificación con arreglo a lo previsto en el artículo 44 LIGIC.

III.- EL CESE DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

En el régimen especial del criterio de caja, el cese en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional se proyecta sobre la aplicación del impuesto con alcance diferente según el cese tenga lugar una vez que se ha realizado el cobro del precio o bien se produzca antes de dicho cobro.

En el caso de que el cese en el ejercicio de la actividad empresarial o

profesional tenga lugar una vez se ha devengado el impuesto, entendemos que, a falta de una previsión expresa en la normativa reguladora de este régimen especial, resulta de aplicación lo previsto para el régimen general en cuanto al modo en que debe hacerse efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes derivadas del devengo, en los términos señalados en el apartado anterior.

Por tanto, para determinar si el empresario o profesional que cesa en su actividad está obligado a presentar autoliquidaciones periódicas u ocasionales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes, ha de estarse a lo dispuesto en los artículos 57 y 58 RGIGIC que desarrolla lo dispuesto en el artículo 59 LIGIC. A nuestro juicio, considerar que en estos casos procede la presentación de una declaración-liquidación ocasional es una solución discutible a la vista de las disposiciones citadas, por dos razones. Primero, porque considerarlo así por invocación del artículo 58.1 a) del citado reglamento -según el cual están obligados a presentarla los que no están obligados a presentar declaración periódica- presupone la inexistencia de la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas, que es precisamente lo

que se ha de dilucidar en estos casos, puesto que la regla general, según el citado artículo 59 LIGIC, es la de presentación de este tipo de declaraciones. Segundo, porque teniendo en cuenta las excepciones de la obligación de presentar declaración-liquidación periódica establecidas en artículo 57.2 RGIGIC –excepciones que no son aplicables en la mayoría de los casos del régimen especial del criterio de caja-, la regla general en dicho régimen especial será la presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas. Por lo demás, el único modo en que el empresario o profesional acogido al régimen del criterio de caja puede ejercitar el derecho a deducir los pagos efectivamente realizados es la presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas, de acuerdo con lo previsto –también a falta de disposición expresa para estos casos– en el artículo 33 LIGIC.

De lo anterior se desprende que en el supuesto analizado, de acuerdo con la normativa de aplicación general, será a través de la declaración liquidación-periódica que el sujeto pasivo que haya cesado en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, deba cumplir las obligaciones tributarias pendientes por los cobros realizados y pueda ejercitar el derecho a deducir las

cuotas soportadas por los pagos efectivamente realizados. Ahora bien, entendemos que, *de lege ferenda*, la autoliquidación ocasional es la más adecuada para el cumplimiento de las obligaciones pendientes con el menor coste de gestión posible para los empresarios y profesionales que han cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Cuando el cese en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional se produce una vez se ha realizado el hecho imponible pero sin que se produzca el cobro efectivo del precio, el problema que se plantea está relacionado con la falta de diferenciación, en el ámbito de la normativa del IGIC y del IVA, entre devengo y exigibilidad del impuesto. En efecto, al configurarse el régimen especial del criterio de caja como un diferimiento del devengo, no de la exigibilidad del impuesto, la cuestión se centra en determinar si se produce el devengo del impuesto por el cobro efectivo del precio de la operación cuando este tiene lugar una vez que el empresario ha cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. La pregunta surge porque en nuestro ordenamiento jurídico, el devengo es el momento en que por entenderse realizado el hecho imponible, nace la obligación tributaria, de acuerdo con lo

establecido en el artículo 21.1 LGT. Como certeramente señala FALCON Y TELLA, el devengo es el momento en que el hecho imponible se entiende jurídicamente realizado, es el momento en que la obligación debe reputarse nacida, aunque el devengo puede fijarse por la Ley en un momento posterior o anterior siempre que ello no comporte arbitrariedad¹². Desde tal planteamiento, una aplicación literal de la norma contenida en el artículo 58 duodécies.1 LIGIC significa que aunque el hecho imponible se haya realizado en un momento anterior, solo se entiende jurídicamente realizado en el momento en que tiene lugar el cobro y, en consecuencia, si en tal momento el empresario o

profesional que lo realiza ya ha perdido su condición de sujeto pasivo por haber cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, podría considerarse que la obligación de repercutir impuesta por el artículo 20 LIGIC al sujeto pasivo del impuesto, sencillamente no nace¹³. Tampoco existiría derecho de deducción alguno respecto de las cuotas soportadas en el momento del pago efectivo con posterioridad al momento del cese en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Se trata de una conclusión contraria a la propia naturaleza del impuesto, ya que supone expulsar del circuito comercial bienes y servicios que se han entregado en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y

¹² FALCÓN Y TELLA, R.: Derecho Financiero y Tributario..., op. cit. p. 169.

¹³ Así, en los Impuestos Especiales de Fabricación, el devengo es posterior al hecho imponible. Mientras que este está constituido por la fabricación o importación de los productos objeto del impuesto dentro del territorio comunitario (artículo 5 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre), el devengo se produce, por regla general, a la salida de fábrica, depósito fiscal o en el momento del autoconsumo de dichos productos. No obstante, cuando la salida sea con destino a otras fábricas o depósitos fiscales, la salida se realizará en régimen suspensivo sin que se produzca el devengo (artículo 7 del mismo texto legal). Si el producto se fabrica en España pero la salida de fábrica se produce en régimen suspensivo con destino a otro país comunitario, entonces será en ese país, en que el producto se ponga al consumo, que se ultime el régimen suspensivo, no devengándose el impuesto en nuestro país. Estaríamos pues ante una situación en la que el hecho imponible se ha realizado en España pero no ha nacido una obligación tributaria de la que sea acreedora la Hacienda Pública española. Sobre este tema, PÉREZ ROYO, F.: Curso de Derecho Tributario. Parte especial, 7ª ed. Tecnos, Madrid, 2013 p. 938 y ss.

que por tanto no constituyen actos de consumo gravables.

Otro importante problema derivado de la configuración del régimen especial del criterio de caja como un diferimiento del devengo, con consecuencias en el tema que nos ocupa, se aprecia en relación con la obligación de facturación, respecto de la cual el régimen que analizamos no incluye ninguna especialidad, resultando por ello de aplicación, por remisión del artículo 48.1 b) RGIGIC, lo previsto en el Título I del RD 1619/2012 de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de regulación de las obligaciones de facturación (en adelante, Reglamento de Facturación).

La obligación de repercusión que incumbe al sujeto pasivo del impuesto ha de hacerse efectiva, de acuerdo con el citado artículo 20 LIGIC mediante la correspondiente factura o documento sustitutivo y al tiempo de expedirse esta. Con arreglo al artículo 11 del citado Reglamento de Facturación, la factura debe expedirse, con carácter general, en el momento de realizarse la operación. No obstante, según dispone su párrafo segundo, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, la factura no ha de

expedirse necesariamente en el momento de realizarse la operación, pudiendo expedirse con posterioridad, siempre antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la misma. Por su parte, el artículo 58 duodécies Dos LIGIC establece: *La repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.* A la vista del tenor del precepto, puede decirse que se parte de la hipótesis más probable, a saber, que la factura se expide al tiempo de realizarse la entrega de bienes o la prestación de servicios. En dicha factura deberá consignarse la repercusión procedente mediante la consignación separada de la base imponible, como establece con carácter general el artículo 20.2 LIGIC. Ahora bien, a pesar de su confusa redacción, se trata a nuestro juicio de una repercusión formal, pues esta solo tiene lugar, materialmente, en el momento de producirse el cobro efectivo total o parcial, salvo que dicho cobro no se produzca antes del 31 de diciembre del año inmediato posterior al de la

realización de la operación, fecha en la que –ahora sí- se entenderá producida, aunque materialmente no haya tenido lugar, en dicha fecha¹⁴.

Así entendido el sentido del precepto, su encaje en la regulación de las obligaciones de facturación prevista en el Reglamento de Facturación se hace inviable, porque su artículo 11, al establecer un plazo mayor para la expedición de la factura en estos casos está situando el inicio de dicho plazo en el devengo de la operación entendido como momento de la realización de la operación. Aplicado ese precepto a la obligación de facturación en el régimen especial del criterio de caja, ello significaría que, dado que la repercusión ha de realizarse materialmente en el momento del cobro, dicha repercusión podría ser anterior a la expedición de la factura. Así podría suceder, al menos teóricamente, cuando el destinatario de la operación es un empresario o profesional actuando como tal, pues de acuerdo con el mencionado artículo 11 el plazo para la expedición de la factura se cuenta a partir del devengo, que en el régimen especial examinado es el momento

del cobro. Con relación al cese en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, si este se produjera una vez expedida la factura pero antes de que se efectúe el cobro, se daría la paradójica circunstancia de un empresario o profesional que en el momento de la entrega o la prestación efectúa una repercusión que, en rigor, no podría practicar materialmente a la fecha del cobro por carecer ya, en ese momento, de la condición de sujeto pasivo.

Se trata esta de una conclusión carente de sentido –no solo- desde el punto de vista jurídico que en la normativa del IVA ha sido corregida por vía reglamentaria tras la modificación introducida en el reglamento del impuesto por RD 828/2013 de 25 de octubre. En efecto, el artículo 61.2 undecies del RIVA señala: *A efectos de lo establecido en el artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, la expedición de la factura de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja deberá producirse en el momento de*

¹⁴ Sobre este tema, DE MIGUEL CANUTO, E., “Sujetos pasivos en régimen de caja en el IVA”, Quincena Fiscal nº 4/2014 p. 82.

su realización, salvo cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo caso la expedición de la factura deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hayan realizado. En cambio, el Reglamento de Gestión del IGIC, hasta la fecha en que se redactan las presentes líneas, no ha hecho uso de la habilitación normativa contenida en el artículo 58 duodécies. Cuatro LIGIC para la determinación de las obligaciones formales a cumplir por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial.

A modo de conclusión, podemos afirmar que la problemática derivada del cese en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, que en el régimen general del impuesto puede resolverse a partir de la interpretación sistemática y en su caso de la aplicación analógica de la normativa del impuesto, adquiere en el régimen especial del criterio de caja cierta complejidad. A ello contribuye de forma decisiva la opción del legislador por configurar dicho régimen como un diferimiento del devengo del impuesto, con renuncia del criterio de

la exigibilidad que hubiera permitido una mejor adecuación del criterio de caja a la naturaleza y funcionamiento del impuesto. En todo caso, la circunstancia del cese en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional y su incidencia en el régimen de caja debería ser objeto de tratamiento específico en evitación de las extravagantes consecuencias a que, al menos en el plano teórico, puede conducir la aplicación integrada de normas concebidas para su aplicación en el régimen general con las específicas del criterio de caja. En este sentido nos aventuramos a proponer que el cese en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional se configure como un supuesto de devengo –o mejor de exigibilidad– sobrevenido del impuesto respecto de todas las operaciones pendientes de cobro así como del nacimiento del derecho a deducir, en términos similares a los previstos en el artículo 58 quinquiesdecies de la Ley reguladora del impuesto para el supuesto de declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones.

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".