CRÓNICA DE LA RIC EN 2010: EL ASPECTO TEMPORAL DE LA DOTACIÓN COMO ELEMENTO SUSTANCIAL

Salvador Miranda Calderín

Economista y Doctor en Historia
Miembro de la AEDAF
Profesor de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

Introducción.
I. El estado de la cuestión.
II. Legislación.
III. La opinión de los tribunales administrativos sobre en qué momento ha de tomarse la decisión de dotar la RIC y qué pruebas son válidas para demostrarlo.
  A) Para el TEAC ni tan siquiera la presentación del IS en plazo es prueba suficiente del momento de la dotación
  B) Tanto el TEAC como el TEARC insisten en que el acuerdo de la dotación ha de tomarse antes de la autoliquidación del impuesto, rechazando los documentos privados como prueba de ello
  C) En resoluciones muy puntuales los Tribunales administrativos se muestran más flexibles sobre el momento de la dotación
IV. El criterio del TSJC sobre el momento de la decisión de dotar la RIC y la forma de probarlo va evolucionando positivamente para los contribuyentes.
V. El TSJC y el momento de dotar la RIC en las personas físicas.
VI. El criterio de la AN respecto a los documentos que acreditan el momento de la dotación no coincide por ahora con el más novedoso del TSJC.
VII. El momento de acreditar la dotación en la nueva normativa RIC y las consecuencias de su incumplimiento.
VIII. Conclusiones.

Resumen del contenido:

La habitual crónica de la RIC de este año se centra en un requisito sustancial de este incentivo fiscal que, sin embargo, no figura como tal en la normativa. Una vez más es la interpretación de los Tribunales la que confirma el criterio administrativo de que la decisión de dotar la RIC ha de tomarse antes de la presentación del impuesto. Criterio que fugazmente el legislador quiso suavizar con la incorporación de una presunción en la normativa que entendía bien dotada la reserva si se había presentado dentro del plazo la declaración del impuesto. Presunción que desaparece en la normativa 2007-2013. En este artículo se abordan los efectos de esta desaparición y se aportan soluciones a la luz de la jurisprudencia existente.

Estando redactando en 2010 y 2011 un Manual de la RIC 2007-2013 que verá la luz el próximo otoño si todo sale como está previsto, hemos preferido cambiar el formato de la crónica anual sobre este incentivo fiscal escogiendo una de las materias más significativas que en él explicamos, concretamente el aspecto temporal de la dotación como elemento sustancial. En la toma de esta decisión también han contribuido dos hechos principales: que pocas son las novedades que han existido durante el año 2010 en la interpretación de este beneficio fiscal y que la materia escogida, sin estar expresamente señalada en la normativa RIC, ha ocasionado la mayor conflictividad en la aplicación de los requisitos sustanciales. Explicamos esta materia en una ponencia de las Jornadas regionales de Estudio de la AEDAF en el mes de febrero de 2011.

I. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN

El requisito sustancial de la RIC que vamos a analizar es precisamente el gran olvidado en la reforma de diciembre de 2006 y el que en la actualidad está ocasionando más graves consecuencias: el hecho de tener que demostrar que la decisión de dotar la RIC se efectuó antes de la autoliquidación del impuesto. Esta situación, ante la imposibilidad de poder demostrarlo con los documentos privados usuales en las empresas, trató de subsanarse a partir de 1 de enero de 2003 con la incorporación de un nuevo párrafo al art. 27.8 de la Ley 19/1994, pero uno de los aspectos que pasa casi desapercibido en el texto legal del art. 27 vigente a partir de 1 de enero de 2007 es precisamente la desaparición de ese primer párrafo del apartado 8:

8. El cumplimiento de los requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho. A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo.

Recordemos que ese párrafo fue incorporado al texto legal por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, con vigencia a partir de

1 de enero de 2003, con el propósito —no conseguido— de disminuir la conflictividad que se estaba produciendo en esa materia, de tal forma que si el impuesto sobre sociedades con la dotación de la RIC se había presentado dentro del plazo legal, se podía entender probada la dotación. Con ello pretendía el legislador suplir las pruebas —casi siempre imposibles de acreditar— de que la decisión de dotar la RIC se había tomado por parte de la junta de socios antes de la presentación del impuesto.

Estas afirmaciones y puntualizaciones que realizamos conviene que sean brevemente explicadas, ya que una de las interpretaciones que han efectuado los Tribunales de Justicia es precisamente que la decisión de dotar la RIC ha de realizarse antes de la presentación del IS con la dotación; a pesar de que en apartado alguno del art. 27 se menciona el momento en que ha de tomarse el acuerdo de la dotación, pero hay que ser conscientes que tanto el TSJC como el TEAC comparten ese mismo criterio, y que la AN les ha dado también la razón, por lo que desde hace muchos años es ya un requisito sustantivo de la RIC el que el acuerdo de la dotación se tome antes de presentar el impuesto correspondiente con la dotación. Los problemas surgen en el momento de acreditar en la práctica que la decisión se tomó con la anticipación exigida por la interpretación de los Tribunales. Veamos por qué:

Como la dotación de la RIC es una aplicación del resultado obtenido en el ejercicio económico, es la junta de socios la única soberana para decidir al respecto, por lo que normalmente se adoptará la decisión de dotarla en la junta general de socios que apruebe las cuentas anuales y la aplicación del resultado, que mercantilmente ha de celebrarse dentro de los primeros seis meses siguientes al cierre del ejercicio. Tratándose de ejercicios coincidentes con el año natural, el plazo para celebrar la junta y aprobar las cuentas anuales termina el 30 de junio del año siguiente. Contando con esa fecha como punto de partida del proceso de acreditación exigido por los Tribunales de Justicia y la Administración tributaria nos encontramos ante la siguiente realidad:

- 1º. La forma más lógica de acreditar que la junta general de socios reunida en esa fecha tomó el acuerdo de dotar la RIC sería la certificación del administrador o del secretario de la entidad en la que se haga constar dicho extremo. Esta prueba no es suficiente para la Administración tributaria, que alega una serie de fundamentos que iremos analizando en este capítulo, el principal que se trata de un documento privado.

- 2º. La segunda prueba sería la de mostrar el libro de actas en que se transcriben los acuerdos adoptados por la junta general de socios, entre ellos el de la aprobación de las cuentas anuales y la aplicación del resultado con la dotación de la RIC. La Administración tributaria tampoco admite esta prueba, alegando que el libro de actas se legaliza a priori en el Registro Mercantil, por lo que pudo ser escrito en cualquier momento posterior.

- 3º. La tercera prueba sería la certificación de los administradores de la sociedad con la firma legitimada notarialmente del acuerdo de la junta de la aprobación de las cuentas y aplicación de resultados con la dotación RIC. Si la legitimación notarial se efectuó antes de la presentación del IS podría ser una prueba aceptada por la Administración tributaria (veremos posteriormente como siempre no es así), pero, como sucede en la práctica mercantil, si se legitima la firma a final de julio, esto es, después de la presentación del IS, cuyo plazo finaliza normalmente el 25 de julio, la Administración tributaria no la aceptará como prueba de que la decisión de dotar la RIC se tomó antes de la presentación del impuesto con la dotación.

- 4º. La cuarta prueba sería las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil, en la que constan la aplicación del resultado y la dotación efectuada a la RIC, pero también el depósito en el Registro suele efectuarse después de la presentación del IS, por lo que la Administración tampoco la admite.

- 5º. Como pruebas alternativas siempre podrán presentarse otros documentos o circunstancias como el hecho de que a la junta haya asistido un notario para dar fe de los acuerdos tomados, o que se haya celebrado en sede judicial, pero en la realidad estas situaciones se producen en un porcentaje mínimo de las juntas de socios.

Con todo ello pretendemos explicar que se está ante una "prueba diabólica", para demostrar algo que insistimos no figura en el texto legal, pero que los Tribunales de Justicia han interpretado que debe ser así: que el acuerdo de la dotación es previo a la presentación del impuesto. Por ello, ante tales dificultades, el legislador fue sensible e incorporó en el art. 27, en diciembre de 2002, la presunción de que la dotación de la RIC se consideraba probada si el IS con dicha dotación se había presentado dentro del plazo legal.

Al menos desde 2003 las sociedades que han presentado en plazo los impuestos sobre sociedades —la gran mayoría— han gozado, teóricamente, de la presunción del primer párrafo del art. 27.8 de la Ley 19/1994, por lo que las dificultades que planteamos no les ha preocupado mucho, pero es que ese párrafo desapareció el 31 de diciembre de 2006, por lo que en el actual régimen de la RIC aplicable a partir de 1 de enero de 2007 ya no existe la presunción legal de que la dotación se entiende probada si el impuesto se presentó en plazo, por lo que puede ampliarse nuevamente la gran conflictividad que siempre ha existido en la aplicación de este incentivo fiscal. Y para más *inri*, la omisión del primer párrafo del apartado 8 se produce en la reforma de la RIC propiciada por el RDL 12/2006, precisamente el que pretendía adecuar el incentivo a las directrices comunitarias y acabar de una vez con la gran inseguridad jurídica existente en su aplicación. La nueva normativa suaviza considerablemente los efectos de la no contabilización de la RIC, la exigencia de que figure la dotación en el pasivo y otros aspectos que con la normativa anterior suponían la regularización total del incentivo y el ingreso de todos los beneficios

disfrutados, y que ahora solo implican una sanción del 2% de la dotación efectuada; pero sencillamente el legislador se olvida del momento en que ha de tomarse la decisión de dotar la RIC, de los efectos de que se tome después de la presentación del impuesto y de las formas en las que se entiende probada dicha dotación con anterioridad al impuesto, ya que la mera presentación del impuesto en plazo ya no figura en el texto legal como prueba suficiente.

Faltaría que explicásemos el motivo de que hayamos puntualizado con "teóricamente" el hecho de que con el desaparecido primer párrafo del apartado 8 se entendiese probado que la dotación se efectuó correctamente si el impuesto se presentó en plazo, ya que el TSJC y el TEAC han matizado que se trata de una presunción *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario, tanto para demostrar que la decisión de dotar la RIC se tomó antes de la presentación del impuesto, en el caso de que éste se haya presentado fuera de plazo; como para demostrar lo contrario, esto es, que aunque el impuesto se haya presentado en plazo, la decisión de dotar la RIC no se tomó con anterioridad a dicha presentación. En este caso será, obviamente, la Administración tributaria la que tenga que probarlo, lo que no será difícil a la vista de los comentarios a las cinco pruebas posibles que antes hicimos.

El hecho real es que nos encontramos ante una grave omisión legal de un precepto que añadía cierta cordura en la aplicación del incentivo, y que podemos interpretarla básicamente de dos formas:

- Primera: que el momento en que se adopta la decisión de dotar la RIC ya no tiene consecuencias negativas a partir de 1 de enero de 2007 en el incentivo, esto es, que no se considera un elemento sustancial y que por tanto no supone ni la regularización de la RIC ni una infracción grave.

- Segunda: que a pesar de que el texto legal no diga nada sigue ahora prevaleciendo el criterio señalado por los Tribunales de que el momento de la dotación ha de ser previo a la presentación del impuesto, por lo que de no probarse así supondría la regularización total de la dotación.

La primera interpretación tendría su fundamento en que el art. 27.16 señala uno por uno los casos que suponen un incumplimiento de la normativa y la regularización de la RIC o la imposición de sanciones, y entre ellos, ni en cualquier otro apartado del art. 27, figura el momento en que ha de tomarse la decisión de dotar la RIC.

La segunda interpretación tendría a su favor años y años de sentencias compartiendo ese criterio y será, indudablemente, la que siga la Administración tributaria en la comprobación del incentivo, con el agravante de la desaparición de la presunción de que la dotación se tenía por probada si se presentó la autoliquidación en plazo. Sin embargo, la coherencia con el criterio de los Tribunales impondría también que la omisión de esa presunción no ha de afectar negativamente al contribuyente, ya que esos mismos Tribunales venían aplicando esa presunción antes del cambio legal de diciembre de 2002. Por tanto, somos de la

opinión que la omisión en el texto legal del antiguo primer párrafo del art. 27.8 no ha de tener consecuencias funestas para los que apliquen la RIC.

En este artículo vamos ir analizando cada una de las cuestiones planteadas, comenzando con el análisis de las últimas sentencias judiciales que se ocupan de esta materia en la normativa anterior, que entendemos aplicable a la hoy vigente, y finalizando con los argumentos en pro y contra de las dos alternativas anteriormente expuestas ante la omisión en el texto legal actual de la presunción de que se entiende probada la dotación con la presentación en plazo del impuesto.

II. LEGISLACIÓN APLICABLE

El art. 27 de la Ley 19/1994, tanto en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 como en la actual, no señala en precepto alguno que la decisión de dotar la RIC haya de tomarse antes de la presentación de la autoliquidación del impuesto con la dotación.

III. LA OPINIÓN DE LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS SOBRE EN QUÉ MOMENTO HA DE TOMARSE LA DECISIÓN DE DOTAR LA RIC Y QUÉ PRUEBAS SON VÁLIDAS PARA DEMOSTRARLO

El criterio actual de la Administración tributaria de que la decisión de dotar la RIC ha de efectuarse con anterioridad a la presentación del IS ha sido ratificado por varias sentencias del TSJC, principalmente de la Sala de SCT en materia de IRPF, que poco a poco han ido extendiendo sus efectos a las sociedades. El TEARC ha reconocido la necesidad de que el contribuyente que haya disfrutado de los efectos de la RIC pruebe que la decisión de dotarla la haya tomado antes de la presentación del impuesto correspondiente, mientras que el TEAC ha ido exigiendo más requisitos respecto a ese momento "crucial" de la dotación, como que se tome la decisión de dotarla dentro de los plazos señalados por la legislación mercantil.

En la actualidad, la desaparición del primer párrafo del art. 27.8 en el texto vigente a partir de 1 de enero de 2006 puede suponer —sin pretenderlo el legislador— uno de los nuevos casos conflictivos en la comprobación del incentivo fiscal, ya que desde esa fecha la Ley 19/1994 no dice expresamente que se entiende probada la dotación si el IS se presentó dentro del plazo reglamentario. Como la legislación vigente nada dice, es necesario analizar el criterio del TEARC y del TEAC sobre el momento del acuerdo de la dotación, cuestión que vamos a abordar desde el año 2005 hasta la actualidad en este apartado.

Recordemos que el primer párrafo del apartado 8 del art. 27, propiciado por la Ley 53/2002 y vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, fue interpretado por el TSJC y los tribunales administrativos como una presunción *iuris tantum* que permitía demostrar que la RIC se había dotado correctamente siempre y cuando el IS se presentase en plazo. Al pronunciamiento inicial del TSJC en marzo de 2005 —que

analizaremos en el siguiente apartado— le sigue una matización importante del TEAC, una vuelta de tuerca más en esta materia, en el sentido de que no es suficiente que el IS se presente en plazo con la dotación, sino que además hace falta que la junta de socios haya aprobado la dotación con anterioridad. En otras palabras, que la presentación en plazo de la autoliquidación del impuesto con la dotación de la RIC no es suficiente, a pesar del texto legal, para evitar la conflictividad en posibles comprobaciones administrativas.

A) PARA EL TEAC NI TAN SIQUIERA LA PRESENTACIÓN DEL IS EN PLAZO ES PRUEBA SUFICIENTE DEL MOMENTO DE LA DOTACIÓN

La afirmación que hicimos antes, de que ni tan siquiera la presentación en plazo de la autoliquidación del impuesto con la dotación de la RIC es suficiente para el TEAC para entender probada la dotación, a pesar de la introducción del primer párrafo del art. 27.8 en diciembre de 2002, bien merece que le dediquemos un epígrafe para ver exactamente lo que ha dicho ese Tribunal al respecto.

La primera vez que se pronuncia es en la **resolución TEAC nº 1448/2004 de 18 de mayo de 2006** que pasamos a analizar.

Se trata de una entidad que presentó el IS dentro del plazo legal, pero que la junta en que se acordó la dotación de la RIC se aprobó años después, concretamente el 21 de marzo de 2001. Los libros de contabilidad de los ejercicios 1996 a 2000 se legalizaron el 10 de julio de 2001, después de iniciadas las actuaciones de inspección. La entidad alegó con acierto, pero sin éxito, los siguientes puntos:

- Que los libros reflejaban fielmente la contabilidad de la sociedad.

- Que todo acuerdo adoptado por la junta ha de tenerse por válido y eficaz en tanto no sea declarado nulo o anulable, por lo que la junta de 21 de marzo aprobó la aplicación del resultado con la dotación de la RIC; y que el considerable retraso se debió a situaciones que generaron más de dieciséis procedimientos judiciales.

- Que el cambio legal del apartado 8 del art. 27 supone una aclaración legal, por lo que ha de entenderse dotada la RIC por haberse presentado dentro de plazo el IS con la dotación.

Sin embargo, el TEAC estimó que en ese caso no hubo junta de socios ni acuerdo de distribución de resultados hasta varios años después, por la que la RIC no se dotó, **afirmando que no basta la consignación en la declaración del IS por mucho que ésta se presente en plazo, ya que no existe acuerdo alguno al respecto**, y llegando a la conclusión de que *una cosa es que se pueda probar por cualquier medio admitido en Derecho y que la presentación de la declaración en plazo pueda probar la dotación, y otra que se elimine cualquier prueba en contra. En este caso, la Inspección ha comprobado que no se dotó la Reserva por lo que la mera consignación de la dotación en la declaración del Impuesto*

sobre Sociedades no puede llevar a entender probada la dotación.

Para poco sirvió la redacción del apartado 8 del art. 27 vigente desde el 1 de enero de 2003 hasta el 31 de diciembre de 2006 con ese criterio del TEAC de que el precepto legal no era suficiente para acreditar la dotación, ya que la Inspección pudo probar lo contrario: que la junta de socios no tomó el acuerdo de dotar la RIC antes de la presentación del impuesto. Además, el TEAC añade una nueva obligación al proceso de dotación de la RIC: no solo que el acuerdo se tome antes de la presentación del impuesto, **sino que también se efectué dentro del plazo que señala la legislación mercantil**. Extremo éste que, por supuesto, no está contemplado en el texto del art. 27, pero que, como estudiaremos, será compartido con posterioridad por la AN.

Como vemos, entre 2005 y 2006 se abre un nuevo frente de conflictividad en la materia de dotación de la RIC, a pesar del esfuerzo del legislador de intentar allanarla con el primer párrafo del apartado 8 vigente a partir de 1 de enero de 2003, que se puede agravar aún más con su desaparición el 31 de diciembre de 2006. Trascribimos el fundamento cuarto de esta resolución TEAC:

CUARTO: Lo primero que se debe destacar es que el artículo 27 de la Ley 19/1994, ya transcrito, 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 presente caso, no hubo Junta General ni acuerdo de distribución de resultados hasta varios años después, por lo que la Reserva para Inversiones en Canarias no se dotó. Es por ello que 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. No hay que olvidar que la reducción por la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias es un beneficio fiscal, y por ello, es importante el cumplimiento de los presupuestos establecidos en la Ley para su disfrute. Este Tribunal considera que no se trata simplemente de unos requisitos meramente formales, sino 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*. ***Y todo ello en el plazo que marca la normativa mercantil, 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, y nada garantiza que con posterioridad los socios ratifiquen lo consignado en la declaración.***

Lo anterior enlaza con la alegación de que el acuerdo de la Junta es plenamente válido. Pues bien, en este supuesto, la

Junta, varios años después, confirmó lo declarado, pero pudo no haberlo hecho. Nada tiene este Tribunal que decir respecto de la validez de dichos acuerdos. La sociedad puede acordar el destino que sea para sus beneficios. Pero este acuerdo ya no puede beneficiarse del trato fiscal más favorable porque en su momento no se dieron los presupuestos necesarios para ello. Presupuestos que no son unos meros requisitos formales que se puedan subsanar. No hay que olvidar que no se trata, únicamente, de la falta de depósito de las cuentas o la falta de legalización de los libros; además, no hubo acuerdo de la Junta para dotar dicha Reserva. Los motivos por los que no se pudo adoptar dicho acuerdo, no competen a este Tribunal, existiendo otras vías legales para exigir responsabilidad a quien, a juicio de la reclamante, la pudiera tener.

Por último, con relación a la modificación introducida por la Ley 53/2002, que introduce un apartado 8 al artículo 27 de la Ley 19/1994. Este apartado dice lo siguiente: "El cumplimiento de los requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho. A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo". ***Una cosa es que se pueda probar por cualquier medio admitido en Derecho y que la presentación de la declaración en plazo pueda probar la dotación, y otra que se elimine cualquier prueba en contra. En este caso, la Inspección ha comprobado que no se dotó la Reserva por lo que la mera consignación de la dotación en la declaración del Impuesto sobre Sociedades no puede llevar a entender probada la dotación.***

El mismo criterio que vimos anteriormente se aplica con posterioridad en un caso muy parecido en el que la sociedad ha presentado el IS con la dotación dentro de plazo, por lo que se entendería suficientemente probada en base al párrafo primero del art. 27.8 (vigente, insistimos una vez más, desde el 1 de enero de 2003 al 31 de diciembre de 2006), pero no es así, ya que como la presunción es *iuris tantum*, la Inspección, a criterio del TEAC, ha probado suficientemente que en realidad no se tomó el acuerdo de dotar la RIC.

Es en la resolución **TEAC nº 1594-06 de 27-09-2007** donde se tratan varias cuestiones relacionadas con la RIC, siendo una de ellas la de una dotación RIC que consta en la declaración del IS presentada dentro de plazo, pero no en otros documentos mercantiles, y que ratifica el criterio de la resolución del mismo Tribunal de 18 de mayo de 2006 que acabamos de analizar. La sociedad dotó la RIC con 50 millones de pesetas en el IS del ejercicio 1999 y así figura tanto en el libro diario de contabilidad, sin legalizar, como en el reparto del resultado contable que figura en el libro de actas. Sin embargo, ni en la certificación del acuerdo de junta de socios sobre la distribución del resultado ni en la Memoria de las cuentas anuales se incluye dicha dotación, sino el abono a la cuenta de Remanentes.

La Inspección entiende que el tema no está muy claro, pero razona así: los libros de contabilidad están sin legalizar y el libro de actas está legalizado a posteriori, por lo que no acreditan el momento en que se realizó la dotación. Por ello entiende que donde único se acredita la voluntad de los socios es en las cuentas anuales depositadas en el RM y en la certificación legitimada ante notario, donde no figura la dotación. La entidad alegó ante el TEAC que en la dotación de 1999 existía un error en el certificado del acta de la junta general, pero que el acuerdo auténtico es el que figura en el acta original.

El TEAC, sin embargo, dice que es presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y en ella contemplen la dotación a la RIC, **y todo ello, insiste, dentro del plazo que marca la normativa mercantil**. Cita para ello la sentencia TSJC 14 de enero de 2005 (Sala de SCT), pero obviando un factor que podría parecer determinante, pero que la postre no lo será: que en el caso juzgado por el TSJC la declaración del IS se había efectuado fuera de plazo —despojando así a la empresa de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación— mientras que en este caso el IS sí se presentó dentro de plazo. Y es que al ser el precepto del primer párrafo del art. 27.8 una presunción iuris tantum, la Administración tributaria puede probar que efectivamente no se dotó la RIC con anterioridad a la presentación del IS, tal como hizo en este caso. Concluye el TEAC que como el libro de actas está legalizado a priori y los libros de contabilidad están sin legalizar, no hay constancia de la fecha de su confección, mientras que en la certificación consta que el beneficio se destinó a remanentes, no a la RIC. Es decir, frente a la distribución de resultados consignada en la declaración, existe una prueba en contra de la dotación de la RIC que impide considerarla correctamente dotada, afirmando que no puede considerarse debidamente probado el acuerdo de dotación en fecha anterior a la presentación del IS.

Insistimos en el aspecto contable, ya que admite el TEAC que una contabilidad bien llevada sería prueba suficiente para acreditar la dotación de la RIC, sin que le afecte el hecho de que esté o no legalizada, que no es equiparable a la ausencia de contabilidad, pero que a fin de cuentas al no estar legalizados los libros no permiten saber en qué fecha fueron realizados los asientos contables.

En cuanto al valor probatorio de unos documentos frente a otros, da mayor importancia a las cuentas depositadas en el RM (en cuya certificación no consta la dotación RIC), ya que el libro de actas estaba legalizado con anterioridad y la contabilidad estaba sin legalizar.

Trascribimos a continuación parte del fundamento quinto de esta resolución TEAC nº 1594-06 de 27 de septiembre de 2007:

No obstante, lo (que) ocurre en este caso es que el Libro de Actas estaba legalizado a priori, y los libros de contabilidad están sin legalizar, por lo que no hay constancia de la fecha de confección de los mismos. En la certificación del acuerdo de

distribución del resultado depositada en el Registro Mercantil consta que todo el resultado se destinó a Reserva Legal o Remanente. ***Es decir, frente a la distribución de resultados consignada en la declaración, existe una prueba en contra de la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias que impide considerarla correctamente dotada. No se puede considerar debidamente probado el acuerdo de dotación de la Reserva en fecha anterior a la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, acuerdo que es un presupuesto necesario para poder disfrutar de este beneficio fiscal.***

El hecho de que el interesado aportara a la Inspección el acta de la Junta General y el libro de contabilidad, legalizados a priori o no legalizados, no desvirtúa la conclusión de este Tribunal Central ya que dichos asientos contables son documentos privados que no se presentaron en el Registro Mercantil, *incumpliendo lo previsto en el artículo 27 del Código de Comercio en relación a la obligatoriedad de presentar el Libro Diario en el Registro Mercantil* ***y, por tanto, el valor probatorio de dichos asientos es menor que las Cuentas Anuales que sí se depositaron en el Registro Mercantil***, *ya que el artículo 9.1 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil establece: "Los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil. Quedan a salvo los efectos propios de la inscripción"*.

Resumiendo, las resoluciones del TEAC analizadas permiten concluir que a pesar de que el texto legal (art. 27.8, primer párrafo, vigente desde el 1-1-2003 al 31-12-2006) señalaba expresamente que se entendía probada la dotación si el impuesto se presentaba en plazo, en realidad esa presunción admitía prueba en contrario, es decir, que a pesar de que el impuesto con la dotación se haya presentado en plazo, la Administración tributaria puede probar que la junta de socios no acordó dicha dotación. En otras palabras, no es suficiente con que la dotación RIC figure en el impuesto y éste se presente en plazo, ya que podría suceder que la junta no haya acordado la dotación o no se hayan cumplido el resto de requisitos sustanciales respecto a la misma. En ese caso, es la Administración la que ha de probar esas circunstancias para rechazar la dotación.

B) TANTO EL TEAC COMO EL TEARC INSISTEN EN QUE EL ACUERDO DE LA DOTACIÓN HA DE TOMARSE ANTES DE LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO, RECHAZANDO LOS DOCUMENTOS PRIVADOS COMO PRUEBA DE ELLO

Después de comprobar en el epígrafe anterior que ni tan siquiera es suficiente con presentar el IS en plazo con la dotación si la Administración tributaria prueba que la junta de socios no tomó antes esa decisión, volvemos al caso más genérico que da lugar a discrepancias fiscales: que el impuesto se haya presentado fuera de plazo. En ese caso es difícil, casi imposible, que los Tribunales administrativos admitan prueba alguna para

demostrar que el momento en que se tomó la decisión de dotar la RIC es anterior a la autoliquidación.

El TEAC trata del momento en que ha de tomarse el acuerdo de la dotación y de los efectos de la presentación fuera de plazo en **la resolución TEAC nº 4414/2004 de 29 de junio de 2006**. La entidad recurrente había dotado la RIC en el año 2000, presentando el IS el 25 de octubre de 2001 y los libros de contabilidad para su diligenciado al Registro Mercantil el 5 de octubre. La junta que aprobó la distribución del resultado se celebró el 31 de julio de 2001.

Con esos ingredientes la Inspección había rechazado la dotación por haberse presentado el IS fuera de plazo y no poder acreditarse que la dotación de la RIC se hizo antes de la autoliquidación. La entidad alegó que la junta se convocó para el 29 de junio, pero al no asistir todos los socios y no constar la entrega de la convocatoria se fijó la nueva junta para el 31 de julio, no siendo el plazo condición legal para la validez de los acuerdos.

El TEAC fue de la opinión de que al haberse presentado la declaración fuera de plazo y no poder acreditarse por ningún otro medio la dotación de la RIC antes de la autoliquidación, debía considerarse que no se reúnen los requisitos temporales necesarios para poder acogerse a la RIC. En ese mismo sentido cita la sentencia del TSJC de 14 de enero de 2005, Sala de SCT, que analizaremos en el siguiente apartado.

Insistíamos en obras anteriores que tanto en ésta como en la anterior resolución, el TEAC partía de un presupuesto con el que no estábamos conforme: que el acuerdo de la dotación de la RIC había que tomarlo dentro de un plazo determinado, pero hoy en día hemos de admitir que ese criterio es el que ha prosperado en otras instancias judiciales: *este Tribunal considera que no se trata simplemente de unos requisitos meramente formales, sino 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*. ***Y todo ello en el plazo que marca la normativa mercantil, 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, y nada garantiza que con posterioridad los socios ratifiquen lo consignado en la declaración***; y nos basábamos en que la Ley 19/1994 no señala plazo alguno. Sí estábamos de acuerdo en que la legislación mercantil efectivamente señala un plazo para la aprobación de cuentas y la aplicación de resultados (dentro de los seis primeros meses), pero no por ello, entendíamos, y seguimos entendiendo, que los acuerdos que se tomen fuera de ese plazo tengan menos validez que los que se adopten dentro del plazo mercantil.

Sin embargo, ya en 2005 y 2006 se veía que la interpretación que hacía el TEAC iba en el sentido de acotar a los plazos mercantiles la decisión de la junta de aplicar el resultado con la dotación y que ésta se hiciese con carácter previo a

la presentación de la declaración del IS. La primera de las cuestiones no ha sido aplicada con rigurosidad por la propia Administración, admitiendo en numerosas ocasiones que la junta se haya celebrado con posterioridad a la terminación del plazo mercantil, pero sí la segunda, sobre la que se muestra inexorable.

En 2007 tanto el TEARC como el TEAC insisten en el mismo planteamiento, tal como podemos ver en la resolución ***TEARC nº 35/183/06 de 28 de febrero de 2007*** sobre el cumplimiento de los requisitos sustanciales y la declaración complementaria del IS, en la que una sociedad presentó inicialmente una declaración con pérdidas y posteriormente una declaración complementaria con beneficio y una dotación RIC. El TEARC rechazó la dotación porque no se aprobaron las cuentas antes de la presentación del impuesto con la dotación, incidiendo nuevamente en cuatro aspectos:

- **que para dotar la RIC resulta imprescindible que previamente se haya cumplido con la legislación mercantil.**

- que hay que distinguir los distintos efectos que surten los documentos como medio probatorio en función de que sean públicos o privados.

- que la presentación fuera de plazo del impuesto no necesariamente priva del incentivo fiscal a la entidad, pero sí le despoja de la presunción de tener probada la dotación, por lo que tiene entonces que probarlo de cualquier otra forma.

- que si la declaración se hubiera presentado dentro de plazo no implicaría aisladamente la exclusión del incentivo, siempre que se hubiese llevado una contabilidad conforme a la normativa mercantil, ya que con esas dos circunstancias Hacienda no tendría la condición de tercero de buena fe.

A la hora de admitir las pruebas aportadas por el contribuyente para demostrar que tomó la decisión de dotar la RIC antes de presentar el impuesto, el Tribunal va rechazándolas una a una con los siguientes argumentos:

1º Las actas de la sociedad aprobando las cuentas anuales y la aplicación del resultado a la RIC las rechaza por ser documentos privados y no surtir efectos ante terceros de buena fe hasta su incorporación a un registro público.

2º Que los acuerdos sociales no cobraron efectividad ante terceros hasta la fecha de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil; calificando el hecho de haber presentado las cuentas solo cinco días después de la presentación del impuesto como "notoriamente posterior".

En síntesis, que si las cuentas anuales no se han depositado en el Registro antes de la presentación del impuesto para poco o nada sirven ante el TEARC las pruebas que pueda aportar una entidad, ya que la práctica empresarial es la de celebrar la junta de socios, aprobar las cuentas anuales y la distribución del beneficio con la dotación de la RIC, presentar el IS el 25 de julio, y ya con más calma legitimar ante notario las

firmas de los administradores en la certificación del acta y presentar las cuentas anuales en el Registro. Hay veces que se legitima la firma antes de la presentación del impuesto, pero no suele ser lo habitual.

Para más *inri*, el Tribunal aplicó el régimen sancionador a la conducta del contribuyente, ya que había presentado el impuesto antes de "acordar la dotación". Vemos pues que el criterio del TEAC y del TEARC, lejos de suavizarse, va agravándose cada vez más en esta materia. Trascribimos dos párrafos importantes de la resolución TEARC de febrero de 2007: *Para concluir destacar que si se hubiese presentado la declaración procedente dentro plazo, la falta de depósito de las cuentas anuales no determinaría en principio aisladamente un impedimento a la aplicación del incentivo fiscal siempre que la contabilidad se hubiese llevado de acuerdo con la normativa vigente y se hubiese presentado una autoliquidación veraz y completa del impuesto en plazo, ya que en este caso la Hacienda Pública no tendría la condición de tercero de buena fe. Es precisamente el incumplimiento de este último requisito el que determina la necesidad de probar la realidad de los beneficios obtenidos y de los acuerdos sociales relativos a su distribución.*

La anterior postura se fundamenta en el artículo 3 apartado primero del Código Civil a cuyo tenor las normas se interpretarán atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas. En este ámbito ante la conducta de un obligado tributario que ha incumplido las más elementales obligaciones formales frente a la Administración Tributaria como son las relacionadas con la presentación de una autoliquidación en la que no se incluyan datos falsos o falseados de acuerdo con el artículo 29 de la Ley 58/2003 y 142 de la Ley 43/1995 mostrando un notable desprecio por la normativa tributaria, la Administración ha de reaccionar intensificando los controles a efectos de verificar si resultan cumplidas las condiciones para disfrutar de un beneficio fiscal que se estableció con el objeto de incentivar inversiones a largo plazo y no conductas abusivas que se busquen cobijo en la Reserva para Inversiones en Canarias en función de la evolución de los resultados globales de la sociedad a lo largo períodos superiores a un año utilizando como medios de prueba únicamente documentos contables carentes de efectos frente a terceros en los términos ya aludidos.

En 2008 se pronuncia de nuevo el TEARC en los mismos términos que lo hizo en 2007. Es en la **resolución TEARC nº 35/118/07 de 31 de enero de 2008** en la que afirma en su fundamento sexto que el disfrute de la RIC no requiere que la declaración del IS se presente dentro de plazo, siempre que se pruebe el cumplimiento de todos los requisitos exigidos en la normativa. Y es en esta prueba —añadimos nosotros— donde encontramos la verdadera dificultad, ya que los Tribunales de Justicia y los administrativos vienen exigiendo demostrar que los socios han acordado la dotación con carácter previo a la declaración del impuesto, lo que es casi imposible si todas las pruebas las consideran inadecuadas por basarse en documentos privados.

Prosigue su razonamiento el TEARC en el fundamento séptimo: la no presentación en plazo de la declaración despoja a la sociedad de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación, teniendo que acreditarla por otros medios de prueba. Rechaza, como en 2007, las actas y la aplicación del resultado porque como documentos privados no surten efectos frente a terceros hasta que tengan acceso a un registro público, no pudiendo probarse la dotación previa con otros medios.

En pocas palabras, si la presentación del impuesto con la dotación RIC se hace dentro del plazo legal, no tiene importancia que las cuentas anuales se hayan depositado en el Registro Mercantil con posterioridad, pero si se han presentado fuera de plazo resulta difícil —muy difícil— poder acreditar a posteriori que el acuerdo de la dotación se realizó con carácter previo a la declaración.

En 2009 el TEAC vuelve a rechazar una dotación porque no se había realizado antes de la presentación del IS, que se había presentado fuera de plazo. Es en la **resolución TEAC 16 de abril de 2009** en la que anula la dotación de la RIC porque no se había realizado la dotación antes de la presentación del impuesto. El contribuyente alegó una sentencia del TSJC al respecto, pero el TEAC dice que no se cumplen todos los requisitos de la misma, ya que existió mucho más plazo entre el acuerdo adoptado por la junta y la presentación de las cuentas en el Registro Mercantil que en el caso juzgado por el TSJC.

¿Estamos entonces en un tema de plazos o en un tema de fondo, porque si se considera como prueba válida la presentación fuera de plazo de las cuentas anuales por un día, una semana o un mes después de la presentación del impuesto, dónde está el límite temporal de la presentación? El razonamiento del TSJC en 2008, como veremos en el siguiente apartado, es más racional que el del TEAC y el TEARC, ya que hasta ese momento solo se consideraba la posibilidad de que, presentado el impuesto fuera de plazo, se admitiese como prueba de la decisión de dotar la RIC con anterioridad a la autoliquidación las cuentas anuales presentadas en el RM con carácter previo a dicha autoliquidación, pero ahora se van abriendo o flexibilizando las posibilidades de acreditar ese momento. El TEAC finalmente opina que el desfase de poca entidad que señala el TSJC en la sentencia de 28 de junio de 2008 no se da en el caso tratado, en el que el desfase es mayor (el impuesto se presentó el 18 de agosto de 2004 y las cuentas anuales el 14 de enero de 2005, es decir, cinco meses después).

Como vemos —aunque sea de pasada, ya que lo analizaremos en el siguiente apartado—, el criterio del TSJC va evolucionando en esta materia y sus argumentos parecen ser asumidos por el TEAC, pero como el desfase temporal entre la presentación del impuesto y las cuentas anuales en uno y otro caso no era el mismo, desestima la reclamación.

Y terminamos este análisis del criterio de los Tribunales administrativos con dos recientes resoluciones del TEARC que

confirman el restrictivo criterio de ese Tribunal en esta materia, a pesar de que el TSJC ya se venía pronunciando de forma mucho más flexible en 2008 y que el Tribunal administrativo tenía constancia de ello, ya que en una de las reclamaciones se aportó la sentencia TSJC de junio de 2008 (que analizaremos detenidamente en los próximos apartados).

La primera es la **resolución TEARC nº 35/0949/2008 de 30 de noviembre de 2009**, en la que se estudia el caso de una sociedad que presenta el IS de 2003 fuera de plazo, concretamente el 29 de julio de 2004, y deposita las cuentas anuales en el RM el 27 de octubre de 2004, si bien la legitimación de firmas del acuerdo de la junta se realiza el 2 de agosto de 2004. La empresa alega el criterio flexible del TSJC en sentencia de junio de 2008 sobre la presentación extemporánea del IS con la dotación RIC, y después de una serie de razonamientos que parece que van a terminar con la estimación de la reclamación, el TEARC la desestima porque no se ha probado que el momento de la dotación se efectuó antes de la autoliquidación.

Llamamos la atención sobre un hecho en concreto: que la firma del administrador con el acuerdo de la junta se legitimó ante notario el 2 de agosto, es decir solo cuatro días después de la autoliquidación, y que a pesar de ello entiende el Tribunal que no es prueba suficiente, ¡como si las certificaciones y los trámites en las notarías se hiciesen en cuestión de segundos…! Sin embargo, la parte positiva de esta resolución es el comentario que hace respecto a los plazos mercantiles, calificando de dudosa la obligación de que la decisión de dotar la RIC se haya de tomar dentro del plazo que señala la legislación mercantil para aprobar las cuentas y aplicar el resultado.

La segunda es la **resolución TEARC 35/03605/2009 de 21 de julio de 2010** en la que se repiten las circunstancias de la resolución anterior. El IS de 2004 con la dotación RIC se había presentado fuera de plazo el 24 de noviembre de 2005, la legitimación de firmas del acuerdo ante notario se efectúa en 2006 y las cuentas anuales se depositan en el RM en 2006. En las alegaciones de la empresa se introduce una nueva argumentación, que Hacienda deja de tener la consideración de tercero de buena fe dado que el contenido del acta de la junta en que se acuerda la dotación fue incorporado a la declaración del impuesto, teniendo entonces acceso a un registro público, por lo que no es de aplicación el art. 1.225 del Código Civil, sino el art. 1.227, según el cual la fecha del documento privado (Libro de Actas) hace fe desde el momento en que el contenido del mismo se incorpora (a través de la declaración) a un registro público.

Sin embargo, el TEARC señala de "sorprendente" esa alegación, que no comparte porque la declaración del IS no es un documento público ni los registros de las Administraciones públicas se consideran a esos efectos registros públicos, ya que su finalidad es la admisión de solicitudes, escritos y comunicaciones.

Resumiendo, tanto el TEAC como el TEARC se muestran inflexibles respecto al

momento en que se toma la decisión de dotar la RIC —que ha de ser previo a la autoliquidación del impuesto— y en la admisión de los documentos privados que acreditan dicho momento, ya que únicamente le dan validez cuando se incorporan a un registro público. Llegan, incluso, a exigir que el momento en que se toma esa decisión ha de estar dentro del plazo que señala la legislación mercantil para la aprobación de las cuentas anuales y la aplicación del resultado, si bien el TEARC manifiesta ya en 2009 sus dudas respecto a la obligación de ceñirse a los plazos mercantiles.

C) EN RESOLUCIONES MUY PUNTUALES LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS SE MUESTRAN MÁS FLEXIBLES SOBRE EL MOMENTO DE LA DOTACIÓN

A pesar de que la principal conclusión que podemos extraer de la lectura del apartado anterior es la intransigencia total de los Tribunales administrativos tanto sobre el momento en que ha de dotarse la RIC como las pruebas admisibles para acreditarlo, lo cierto es que en momentos puntuales, casi excepcionales, muestran un criterio más flexible.

Como ejemplo destacamos dos resoluciones, una de cada Tribunal. La primera es la **resolución TEAC nº 2018/2002 de 2 de febrero de 2006**, que ya analizamos en (Miranda, 2007) y que aborda la dotación de la RIC en una declaración complementaria a la anterior presentada dentro del plazo legal. Se trata, entonces, de una declaración presentada fuera del plazo legal, pero acogida al derecho del contribuyente de rectificar su autoliquidación. La Inspección rechaza la dotación con *mil pegas*, pero el TEAC las va refutando una a una. La que nos interesa destacar ahora es la relativa al momento en que se decide dotar la nueva RIC, que en consonancia con el criterio de los Tribunales ha de ser anterior a la presentación de la declaración complementaria.

La entidad había dotado la RIC mediante acuerdo adoptado por la junta dentro del plazo mercantil legal y además había presentado el IS con la dotación también en plazo, pero con posterioridad se dio cuenta de que el resultado contable no era el correcto, debido a un error en la valoración de la existencias. Por ello celebra una nueva junta el 4 de septiembre de 1998 y aprueba nuevas cuentas anuales con una diferente aplicación de resultados, aumentando el resultado contable y la dotación de la RIC en la misma cantidad, 300 millones de pesetas.

La Inspección no admitió el aumento de la dotación de la RIC en 300 millones, debido a que el segundo acuerdo de dotación fue adoptado fuera del plazo legal que exige la legislación mercantil para la aprobación de cuentas y aplicación de resultados, pero sí dio como bueno el nuevo beneficio aumentado en los 300 millones.

Por su parte, la entidad alegó que las cuentas que legalmente constaban en el Registro Mercantil, según certificación expedida, eran las aprobadas con fecha 4 de septiembre de 1998, por lo que la declaración

complementaria de 25 de septiembre de 1998, que reflejaba la misma base y cuota que la inicialmente presentada, era reflejo de la modificación de las cuentas realizada en junta general. Manifestaba además que los acuerdos sociales con vicios de nulidad o anulabilidad pueden, sin duda, regularizarse en nuestro Derecho, a fin de evitar su impugnación en vía judicial y sobre todo las consecuencias jurídicas, administrativas, penales, fiscales, económicas, etc. que puedan acarrear a los administradores, socios y sociedad.

El TEAC señala un interesante argumento para rechazar las objeciones más importantes de la Inspección. Es de carácter mercantil, basado en que el art. 95 del TRLSA prescribe la obligación de aprobar las cuentas dentro de los seis meses del cierre del ejercicio, pero el art. 115 permite que una vez advertido el error se sustituya un acuerdo por otro, bien a través de una junta extraordinaria o de la correspondiente acción de impugnación. En definitiva —en palabras del TEAC—, la primera motivación basada en que las cuentas no fueron aprobadas dentro de los seis primeros meses no es admisible, ya que la legislación mercantil permite la posibilidad de un nuevo acuerdo sustitutorio, surgiendo con dicho nuevo acuerdo la preceptiva obligación de presentar declaración tributaria rectificativa en base al nuevo acuerdo adoptado.

Finalmente aborda otra cuestión que objetaba la Inspección: que la declaración en que se practica la reducción adicional de la RIC se presenta fuera de plazo y no queda acreditado que el segundo acuerdo de dotación se haya adoptado antes de la presentación de la declaración rectificativa, sobre la que tampoco está de acuerdo el TEAC, ya que dicha declaración se presentó el 25 de septiembre, mientras que el acuerdo es de 4 de septiembre, por tanto anterior, estando depositado en el Registro Mercantil, cuya presunción de certeza está amparada por el principio de publicidad del registro.

Sin embargo, después del análisis de esta última resolución del TEAC no debemos sacar la conclusión de que siempre es válida una dotación adicional de la RIC en una declaración complementaria, sino más bien la conclusión contraria, que no es válida o que al menos costará bastante demostrar su validez, pero ésa es ya otra materia distinta.

La otra resolución que analizamos como ejemplo de flexibilidad de los Tribunales administrativos en el tema que nos ocupa del momento en el que ha de dotarse la RIC y las pruebas que lo acreditan es la **resolución TEARC 35/00150/2009 de 29 de enero de 2010**. Se aborda la presentación extemporánea del IS del ejercicio 2004 el 7 de abril de 2006, es decir, más de ocho meses después de terminar el plazo legal, por lo que la Inspección considera que no se ha probado que la dotación se efectuó antes de la autoliquidación. Sin embargo, el TEARC se fija en el hecho de que el mismo día de la presentación del IS también se presentaron las cuentas anuales en el RM, por lo que procede la reducción de la base imponible de la dotación RIC. Los argumentos jurídicos empleados son los mismos que

han servido para desestimar otros casos, si bien en éste el elemento diferenciador es que el impuesto y las cuentas anuales se presentan en el mismo día, fuera de plazo, sí, pero en el mismo día.

Trascribimos el fundamento segundo de esta resolución:

SEGUNDO.- En lo relativo a la dotación, del párrafo primero del apartado 8 del artículo 27, en su nueva redacción: "El cumplimiento de los requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho. A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que se aplique el incentivo regulado en este artículo", se desprende que la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades fuera de plazo no lleva consigo la pérdida del beneficio fiscal, si bien el acuerdo de dotación a la RIC debe adaptarse 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 correspondiente distribución.

Más dudoso es, si resulta necesario que el Acuerdo de aprobación de resultados y su distribución, en definitiva de dotación a la RIC, se adopte dentro del plazo fijado por la legislación mercantil.

El Tribunal atendiendo al objetivo fundamental de la RIC, el desarrollo económico y creación de riqueza en Canarias, el cual se consigue con la materialización, ya que de nada sirve la dotación si posteriormente no se materializa y se mantiene la inversión, y puesto que el precepto fiscal admite las declaraciones extemporáneas, considera que la adopción del Acuerdo en que se dota la RIC fuera del plazo fijado por la legislación mercantil tampoco es causa de la pérdida del incentivo fiscal.

De todo lo expuesto cabe concluir:

1. Que la presentación fuera de plazo de la declaración del Impuesto no conlleva la pérdida del beneficio fiscal.

2. Que el Acuerdo en que se dota necesariamente RIC debe ser previo a la fecha de presentación de la declaración o como sumo coincidir con esta y finalmente, en cuanto a la acreditación del cumplimiento de los plazo s indicados debe estarse a lo dispuesto en el párrafo primero del apartado octavo del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Sentado lo que antecede, en el presente caso la declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004 se presentó fuera de plazo, el 7 de abril de 2006 y el depósito de cuentas en el Registro Mercantil se hizo el mismo día, por lo que procede la reducción de la base imponible por el concepto de RIC, de acuerdo con el expresado criterio.

Resumiendo, vemos que por una parte el TEAC admite la dotación en una

declaración complementaria, que se presenta fuera del plazo legal del IS y que tiene su origen en un cambio en las cuentas anuales del ejercicio, que se corrigen y se presentan de nuevo en el Registro Mercantil; y por otra que el TEARC ratifica su criterio de que el cumplimiento del plazo mercantil para dotar la RIC no es necesario, y que es suficiente para probar que la decisión de dotarla se realizó antes de la autoliquidación si las cuentas anuales se presentaron antes o ese mismo día en el RM.

IV. EL CRITERIO DEL TSJC SOBRE EL MOMENTO DE LA DECISIÓN DE DOTAR LA RIC Y LA FORMA DE PROBARLO VA EVOLUCIONANDO POSITIVAMENTE PARA LOS CONTRIBUYENTES

Las diferentes sentencias del TSJC sobre el momento en que ha de tomarse la decisión de dotar la RIC y las distintas formas de probarlo han ido evolucionando desde 2004, año en que se abordó por primera vez esta cuestión, hasta la actualidad, mostrando inicialmente una gran rigidez en materia de prueba que va flexibilizándose a medida que se incorporan los fallos de la Sala de Las Palmas. En todas ellas prevalece, sin embargo, la opinión de que el momento de tomar la decisión de dotar la RIC ha de ser anterior a la presentación del impuesto correspondiente con la disminución de la base imponible o la deducción de la cuota (en el caso del IRPF). Circunstancia que como tal —no nos cansamos de decirlo— no aparece en el texto legal, pero que el Tribunal interpreta de dicha forma.

Buena parte de los casos planteados en estas sentencias están relacionados con la presentación fuera de plazo del impuesto sobre sociedades, habiendo ya sido analizadas algunas de ellas de los años 2005 y 2006 en (Miranda, 2007).

Partimos en este estudio de la **sentencia TSJC nº de 14 de enero de 2005, Sala de SCT, ponente Ángel Acevedo Campos**, que es la que señala el TEAC en su resolución de 27 de septiembre de 2007, que explicamos en el apartado anterior, para rechazar la dotación efectuada por una entidad que no había probado que tomó la decisión de dotar la RIC antes de la presentación del impuesto.

Nos encontramos en la sentencia con un supuesto un tanto anómalo: que la entidad presentó los impuestos con las dotaciones después de haber sido citada por la Inspección, considerando el TSJC una serie de puntos que, sin embargo, han sido extrapolados a todos los demás casos planteados en los que se ha presentado el impuesto fuera de plazo, aunque fuese antes de ser citado el contribuyente por la Inspección. Los principales aspectos considerados en esta sentencia son los siguientes:

- que la dotación tiene que cobrar vida antes de que se autoliquide el impuesto, criterio que mantiene la Sala de SCT desde 2004 en el ámbito del IRPF.

- que tal circunstancia puede acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho.

- que la dotación se entiende probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido el impuesto con la dotación; y que dicha presunción es aplicable antes de la introducción del primer párrafo del art. 27.8 por la Ley 53/2002 de 30 de diciembre, como dice en su fundamento tercero: *sí le vino a despojar de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación…*

- que al no ser presentadas las actas en el Registro Mercantil hasta el 2 de febrero de 2001 (los ejercicios en que se dota la RIC fueron 1997, 1998 y 1999) su valor probatorio no cobra efectividad frente a terceros más que a partir de esa fecha.

Un caso muy parecido, aunque sin que el impuesto con la dotación se hubiese presentado después de abierta la inspección, se aborda con los mismos resultados negativos para el contribuyente en la **sentencia TSJC, Sala de SCT, nº 121/2005 de 8 de marzo, ponente Pilar Alonso Sotorrío**, que aborda el caso de una entidad que no presentó las declaraciones del IS de 1994, 1995 y 1996 dentro del plazo legal, sino en julio de 1997, sin que tampoco hubiese depositado en plazo las cuentas anuales en el Registro Mercantil, constando únicamente las dotaciones efectuadas en el libro de actas y balances.

El TSJC reconoce que el hecho de presentar la declaración del impuesto con la dotación fuera de plazo no invalida por si mismo la dotación de la RIC, siempre que pueda demostrarse la dotación por otros medios y que ésta se haya hecho antes de la presentación del correspondiente impuesto (opinión que ya había manifestado el TSJC respecto a personas físicas). Sin embargo, después de esa afirmación, la Sala rechaza las dotaciones efectuadas por la entidad en los ejercicios 1994, 1995 y 1996 porque las declaraciones del IS se efectuaron fuera de plazo, aunque constasen las dotaciones en las actas correspondientes de las juntas de socios celebradas el 30 de junio de cada año, ya que las certificaciones de éstas no se presentaron al Registro Mercantil hasta el 10 de septiembre de 1997 y no tenían poder probatorio frente a terceros hasta esa fecha.

Nótese que si el tiempo de presentación fuera de plazo de las cuentas anuales en el RM puede considerarse como considerable en los ejercicios 1994 y 1995, no lo es tanto en 1996, ya que el plazo terminaba el 31 de julio de 1997 y se presentaron el 10 de septiembre de 1997 (un mes y diez días de retraso). Esta objeción podía haberla reflejado el TSJC en su sentencia, admitiendo al menos la dotación de 1997, pero no lo hizo así, mostrando una total inflexibilidad al respecto.

Hay otro punto importante que toca esta sentencia, al que ya nos referimos en el apartado anterior: que el cambio legal de la Ley 53/2002 en el apartado 8 del art. 27 (vigente desde el 1 de enero de 2003 hasta el 31 de diciembre de 2006) supone una presunción *iuris tantum* de que la dotación de la reserva podrá entenderse probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique tal

incentivo, por lo que la presentación extemporánea del IS no necesariamente le priva del beneficio fiscal, pero sí le vino a despojar de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación. Presunción que consideraba vigente el TSJC antes del cambio legal, ya que así lo venían interpretando los Tribunales.

Es en 2008 cuando empieza a pronunciarse la Sala de LP del TSJC en esta materia, con dos sentencias innovadoras, como nos tiene acostumbrados, esta vez respecto a las pruebas que permiten acreditar que la dotación se ha efectuado antes de la presentación del impuesto. En la primera de las sentencias se analizan los efectos en la RIC de una presentación del impuesto fuera de plazo y las pruebas que aportó el contribuyente, que no fueron suficientes para acreditar el extremo antes señalado. **Es la sentencia TSJC LP nº 349 de 13-06-2008, ponente Javier Varona Gómez-Acedo**, la que juzga el caso de una sociedad que dota la RIC en el ejercicio 2001, pero que presenta la declaración del IS en Hacienda y la cuentas anuales en el Registro Mercantil en 2004 (dos años después), estando legitimadas notarialmente las firmas del acta también en 2004. Señala el TSJC que *nada dice la Ley respecto al requisito temporal en que puede dotarse la RIC y por tanto del régimen aplicable a aquellas dotaciones que se efectúen extemporáneamente en relación con la fecha en que deben aprobarse las cuentas sociales y la presentación de la auto declaración del impuesto*, y analiza la redacción vigente desde 2003 en el art. 27.8, que establece la presunción de que la dotación se entiende probada si la declaración del IS con la dotación se presenta dentro del plazo legal, extrayendo tres conclusiones:

- a) que la dotación de la RIC puede realizarse extemporáneamente;

- b) que la aplicación del beneficio debe ir precedida de un acuerdo formal de la junta sobre la dotación, y;

- c) que si la declaración del IS se presenta en plazo, existe una presunción *iuris tantum* de que efectivamente se ha efectuado la dotación y se han observado los requisitos formales contemplados en el precepto. Ello implica que quien niegue la dotación deberá probarla. Obsérvese que esta presunción la aplica la Sala antes de la reforma de diciembre de 2002 en el texto del art. 27.8, compartiendo el criterio de la Sala de SCT de que ya venían opinando así los Tribunales antes del cambio legal aplicable a partir del 1 de enero de 2003.

La entidad tiene entonces que probar la dotación, pero los documentos privados que la acreditan (certificación de los acuerdos de la Junta que aprueba la aplicación de resultados y las cuentas anuales) fueron presentados en el Registro Mercantil en 2004 (dos años después), por lo que a juicio del Tribunal no tienen valor como prueba sino a partir de esa fecha, mientras que la presentación fuera de plazo del IS ha invalidado la presunción *iuris tantum* que señala la Ley de que se entiende como probada convenientemente la dotación RIC. ¿Qué hubiese pasado si las cuentas anuales se llegan a depositar en el RM en un plazo

más razonable, aunque fuera de plazo? Con el texto de esta sentencia no obtenemos respuesta a esa pregunta, pero sí tendremos una aproximación en la segunda de las sentencias del TSJC de ese año.

Sin embargo, el TSJC, **en sentencia TSJC LP nº 396 de 28-6-2008, ponente Jaime Borrás Moya**, llega a conclusiones diferentes al fallo anterior en un caso muy parecido, pero en el que el plazo de presentación de las cuentas en el RM no se difiere tanto como en el anterior. Se trata de una sociedad que presenta una declaración complementaria del ejercicio 2003 con más beneficios y una mayor dotación a la RIC el 20 de enero de 2005. Prueba que ha acordado la dotación antes de presentar el impuesto con el acta de 1 de diciembre de 2004 y legitima la firma de los administradores en la certificación del acta el 24 de enero de 2005 (después de la presentación del IS complementario). La Inspección y el TEARC rechazan la dotación porque se presenta fuera de plazo (indudablemente una declaración complementaria suele presentarse posteriormente a la presentación inicial y casi siempre después del plazo legal) y no se acredita que el acuerdo de la dotación se realizase antes de la presentación de la declaración complementaria.

La entidad intenta probarlo con el acta de la junta de 1 de diciembre de 2004, que acuerda la rectificación del beneficio y la nueva dotación, pero la Administración dice que no, que los documentos privados surten efectos a partir de su presentación en una oficina pública, y que la presentación de las cuentas anuales con el acuerdo de la dotación se hizo con posterioridad a la declaración complementaria, presentada el 20 de enero de 2005. En síntesis, que según el TEARC hay que probar la dotación con un documento público anterior a la declaración y no con un simple documento privado.

El TSJC no exige tanto, ya que concluye que no resulta imprescindible la existencia de un documento público, ya que el art. 27.8 de la Ley 19/1994 establece que puede probarse la validez de la dotación a través de otros medios de prueba admitidos en derecho, siendo claramente admisible el acta de fecha 1 de diciembre de 2004 porque el desfase temporal entre el acta y su acceso al Registro es de poca entidad. Hubiese compartido —sigue diciendo el TSJC— el criterio de la Administración si el acceso al Registro se prolongase indefinidamente o con un retraso evidente, pero no en este caso en concreto, que se hizo con una mayor diligencia (no se especifica cuándo se presentó en el Registro Mercantil, pero sí que la firma de la certificación del acuerdo de junta se legitimó el 24 de enero de 2005): *siendo asimismo 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, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso*.

En defensa de su criterio, el TSJC cita la sentencia del TS de 12 de noviembre de 2002 en relación con el FPI, 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".

Con esta sentencia TSJC vemos que los documentos privados también sirven para acreditar que el acuerdo de la dotación se adoptó antes de presentar la autoliquidación del impuesto —aspecto reiteradamente negado por la Administración tributaria—, pero siempre que exista un tiempo prudencial para que dichos documentos se incorporen al Registro. Con este racional y más flexible criterio, la que se nos antojaba como "prueba diabólica", ya que no es fácil demostrar que el acuerdo de dotar la RIC se tomó antes de la presentación del impuesto si no sirven ni el libro de actas, ni la legitimación de firmas posterior a la autoliquidación, ni las cuentas anuales presentadas en el Registro M. después del impuesto, es ya más factible. Falta ahora por concretar cuál es el plazo razonable en que estos documentos privados —aún haciéndolo fuera de plazo— deben incorporarse al Registro para que sirvan como acreditación del momento de la dotación ¿un día, una semana, un mes, dos meses, …? No lo sabemos, porque el TSJC no lo concreta, pero lo cierto es que por primera vez se admiten los documentos privados como prueba válida para demostrar que el momento en que se adoptó el acuerdo de dotar la RIC es anterior al de presentación del impuesto fuera del plazo legal.

Trascribimos los fundamentos de esta importante sentencia TSJC LP nº 396 de 28-6-2008:

PRIMERO. La cuestión a discernir en el presente procedimiento consiste en determinar si la resolución desestimatoria antes indicada del TEAR de Canarias en relación con la pretensión de la recurrente asimismo reseñada es o no ajustada a derecho, ***alegando la actora que la administración tributaria en supuestos de declaraciones extemporáneas, como la presente, viene exigiendo un requisito para admitir la reducción en base imponible por RIC que no está previsto en la ley, a saber, la necesidad de demostrar mediante documento público que la junta que acordó la aplicación del resultado con dotación a la RIC se celebró con carácter previo a la presentación de la declaración del impuesto en que se aplicó el incentivo***, *de manera que la imposibilidad de probar tal circunstancia en la forma descrita invalidaría la dotación y en consecuencia la reducción practicada en la base imponible*. ***Sin embargo, lo que el sujeto pasivo debe probar es que la dotación es anterior a la presentación del impuesto, cosa que acontece en el presente caso en que el acuerdo de aplicación del resultado se adoptó el 1 de diciembre de 2004, según consta en el libro de actas, y la declaración tributaria complementaria fue presentada el 20 de enero de 2005*** *según el antecedente de hecho segundo de la resolución objeto del presente contencioso. Finalmente, en cuanto a la sanción resultante de la consideración de la conducta del contribuyente como constitutiva de infracción grave con circunstancia agravante de ocultación, alegó que la conducta de la actora queda amparada por la doctrina de*

la interpretación razonable de la norma, siendo por otra parte decisivo que contra lo manifestado por la Inspección y recogido por el TEAR en orden a que la actuación de la recurrente sólo se pudo poner de manifiesto a través de la actividad desplegada por la administración, el hecho es que la actora regularizó voluntariamente su situación tributaria referente al ejercicio 2003 antes de que la misma hubiera podido ser descubierta a través de una actuación de comprobación, antes por tanto del comienzo del procedimiento inspector.

SEGUNDO. Debe señalarse, en primer lugar, si bien comenzando por el final de las alegaciones de la recurrente, que efectivamente la sanción impuesta carece de fundamento ya que, por una parte, es claro que no existió la ocultación pretendida por la Inspección tributaria y aceptada por el TEAR en la resolución recurrida, ya que con fecha 20 de enero de 2005 se presenta por la actora una declaración complementaria en relación con el impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2003 recogiendo un beneficio antes de impuestos por importe de 242.603 euros, rectificando la declaración presentada en plazo donde se acreditaba una base imponible negativa de 98.717 euros, produciéndose la legitimación de firmas del acuerdo con la distribución de resultados donde se acuerda la dotación a la RIC por importe de 216.000 euros en fecha de 24 de enero de 2005, mientras que la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras es de 23 de septiembre de 2005, por lo que no cabe en modo alguno hablar de ocultación. Por otra parte, no es menos obvio que dada complejidad de la cuestión litigiosa es del todo punto improcedente la consideración de la comisión de infracción tributaria y la correlativa imposición de sanción.

En relación con la liquidación, nuevamente entiende la Sala que debe apreciarse la alegación del la recurrente en cuanto a que 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, siendo 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. Ciertamente, y la Sala se ha pronunciado ya al respecto, 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, *pudiéndose citarse al respecto la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 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.*

TERCERO. En definitiva, a tenor de los expuesto resulta que el acto administrativo impugnado entiende erróneamente la existencia de una infracción tributaria en base a una deficiente consideración de ocultación por parte de la recurrente, ***siendo asimismo 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, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso administrativo.***

Después de explicar esta materia en una de las ponencias de las Jornadas Regionales de Estudio de la AEDAF en Canarias (celebradas en el mes febrero de 2011 en Meloneras, Gran Canaria) uno de los compañeros asistentes, que había redactado la demanda ante el TSJC, nos remitió el expediente con el acuerdo de liquidación recurrido ante el TEARC y la resolución TEARC recurrida ante el TSJC para ver si podía concretar "el plazo razonable" al que nos referimos anteriormente.

Del expediente examinado se desprende que el 1 de diciembre de 2004 la junta de socios aprueba la rectificación de las cuentas anuales del ejercicio 2003 —que ya habían sido depositadas en el RM en su primera versión el 2 de septiembre de 2004—con un mayor beneficio y acuerda también la dotación de la RIC con ese beneficio. El acuerdo del acta se certifica por los administradores con firmas legitimadas notarialmente el 24 de enero de 2005 y el 25 de enero se presentan las nuevas cuentas anuales en el RM, quedando definitivamente depositadas el 30 de marzo de 2005.

En el ínterin, el 20 de enero de 2005, se presenta una declaración complementaria del IS 2003 con el nuevo beneficio y la dotación RIC.

Con el criterio administrativo, hay que probar que la decisión de dotar la RIC se efectuó antes de la presentación del IS complementario el 20 de enero de 2005, pero antes de esa fecha solo se puede acreditar la celebración de la junta el 1 de diciembre de 2004 con el libro de actas —documento al que no da validez la Administración a estos efectos por estar legalizado previamente—. El siguiente documento que acredita la dotación es de 24 de enero de 2005, la certificación con las firmas legitimadas, pero tiene ya fecha posterior a la presentación del IS.

Mal asunto entonces.

Pero en este estado de la cuestión es donde surge el criterio del TSJC, más racional y flexible que el de la Administración,

ya que da validez a los documentos privados —en este caso al libro de actas con la correspondiente al 1 de diciembre de 2004, por tanto antes de la presentación del IS con la dotación RIC— para probar el momento en que se toma la decisión de dotar la RIC. Y lo hace porque todo ese conjunto de documentos y decisiones se incorpora al RM sin mayores dilaciones. En este caso concreto se depositan las nuevas cuentas anuales definitivamente el 30 de marzo de 2005, pero se habían presentado el 25 de enero de 2005.

El plazo entre la presentación complementaria del IS (20 de enero) y la presentación de las cuentas anuales (25 de enero) es pues muy corto, pero entendemos que no es exclusivamente el corto desfase temporal el que permite al TSJC dar como válidos los documentos privados como prueba del momento de la dotación, sino la cadencia normal de los acontecimientos, es decir, que los hechos se sucedan de una forma lógica y sin grandes dilaciones por parte del contribuyente. Por eso 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.

Por si algún lector desea profundizar aún más en este asunto, la resolución TEARC recurrida ante el TSJC fue la nº 35/00183/2006, de 28 de febrero de 2007.

En 2010 se publica una nueva sentencia del TSJC en relación con las pruebas admitidas para demostrar con documentos privados que la decisión de dotar la RIC se tomó antes de la presentación del impuesto. Es la **sentencia TSJC, Sala LP, nº 22/ 2010 de 15 de enero de 2010, ponente Javier Varona Gómez-Acedo**, la que comparte el criterio expresado en la sentencia TSJC LP nº 396 de 28 de junio de 2008, es decir, la que admitió por primera vez los documentos privados como prueba, siempre que se incorporasen al RM en un tiempo razonable, auque fuese posterior a la presentación del impuesto con la dotación.

Tres son las conclusiones principales a las que, según nuestro criterio, llega esta nueva sentencia de 2010:

- Primera, que procede la dotación RIC de una entidad en el ejercicio 2000 habiendo presentado el impuesto sobre sociedades el 14 de agosto de 2001, las cuentas anuales el 21 de agosto de 2001 y habiendo legitimado notarialmente las firmas el 20 de agosto de 2001, basando su criterio en que la exigencia de la Inspección y del TEARC de que tal prueba (refiriéndose a la decisión de dotar la RIC con carácter previo a la presentación del impuesto) solo pueda realizarse si las cuentas anuales constan presentadas en el Registro Mercantil dentro del plazo ES EXTRAÑA A LA LEY; y que de acuerdo con el art. 326 de la LEC la fuerza probatoria de los documentos privados es

plena siempre que no se hayan impugnado su autenticidad: *La forma de demostrar la correcta dotación de la Reserva es por una parte que se adopte el acuerdo de la Junta general en tal sentido y de otra que figure contabilizada en cuenta separada. De acuerdo con el artº 326 Lec la fuerza probatoria de los documentos privados es plena siempre que no se hayan impugnado su autenticidad y por ello hemos de considerar probada la dotación a la RIC de la entidad demandante*. ***Las resoluciones objeto de este recurso sostienen que el incumplimiento del plazo de presentación de las autoliquidaciones no implica la pérdida del beneficio que supone la RIC, pero a continuación hacen un razonamiento que hace imposible probar eficazmente que se ha dotado correctamente la Reserva, por exigir que tal prueba solo pueda realizarse si las cuentas anuales constan presentadas en el Registro Mercantil dentro de plazo. Tal exigencia es extraña a la Ley.***

- Segunda, que hace una especial consideración sobre el aspecto temporal del criterio esgrimido, ya que en el fundamento segundo, al referirse al cambio operado en el primer párrafo del art. 27.8 vigente desde el 1 de enero de 2003 hasta el 31 de diciembre de 2006 que entiende probada la dotación si se efectuaba la presentación del impuesto en plazo, dice la sentencia que se entendía aplicable desde antes del cambio legal de diciembre de 2002, ya que ese era el criterio de los Tribunales: *No es óbice a tal conclusión la fecha en que la modificación del párrafo 8 del artículo examinado, entró en vigor, dado que el que no estuviese explicitado en el texto legal, no supone que el régimen fuera distinto. Tanto la STS de 20 de marzo de 1998 y la de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2001, y en relación con el antecedente de la RIC que era el Fondo de previsión de inversiones, habían recogido la exigencia de cumplimiento de los requisitos formales o condiciones legales.*

La situación juzgada por el TSJC en esta sentencia sobre el ejercicio 2000 se repite después del 1 de enero de 2007, ya que en ambos años no era de aplicación el primer párrafo del art. 27.8, que solo estuvo vigente, insistimos, en el periodo 1-1-2003 al 31-12-2006, por lo que entendemos que también la legislación aplicable en ambos años, 2000 y 2007 es, en ese aspecto, la misma. En otras palabras, que la reforma operada en la normativa RIC a partir de 1 de enero de 2007 no ha de desvirtuar los argumentos del TSJC en el ejercicio 2000.

- Y tercera, que este razonamiento solo es aplicable si la empresa lleva una contabilidad conforme a los preceptos mercantiles, sin tener mayor importancia el hecho de que los libros estén legalizados en una u otra fecha. Esta circunstancia la aprecia la sentencia en el mismo texto del acta incoada por el actuario, que da como válida la contabilidad, es decir, que se han cumplido los deberes contables: *El Inspector actuante hace constar expresamente en el acta de disconformidad que no se han apreciado anomalías sustanciales en los libros y registros de la sociedad, por lo que hay que entender que su contabilidad es*

también correcta lo que corrobora el que no se haya puesto objeción de tal naturaleza.

Trascribimos el fundamento cuarto de esta sentencia:

CUARTO.- ***La sociedad demandante incumplió el plazo de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil en 21 días ya que lo hizo el día 21 de agosto, siendo así que debió hacerlo el día 30 de julio como máximo, dado que la Junta General que aprobó las cuentas lo hizo el día 30 de junio. Sin embargo los actos administrativos recurridos extraen una consecuencia que va mas allá de lo previsto en las normas que hemos citado y es que la presentación extemporánea no significa que no se haya demostrado la correcta dotación de la Reserva. El Inspector actuante hace constar expresamente en el acta de disconformidad que no se han apreciado anomalías sustanciales en los libros y registros de la sociedad, por lo que hay que entender que su contabilidad es también correcta lo que corrobora el que no se haya puesto objeción de tal naturaleza. La forma de demostrar la correcta dotación de la Reserva es por una parte que se adopte el acuerdo de la Junta general en tal sentido y de otra que figure contabilizada en cuenta separada. De acuerdo con el artº 326 Lec la fuerza probatoria de los documentos privados es plena siempre que no se hayan impugnado su autenticidad y por ello hemos de considerara probada la dotación a la RIC de la entidad demandante.***

Las resoluciones objeto de este recurso sostienen que el incumplimiento del plazo de presentación de las autoliquidaciones no implica la perdida del beneficio que supone la RIC, pero a continuación hacen un razonamiento que hace imposible probar eficazmente que se ha dotado correctamente la Reserva, por exigir que tal prueba solo pueda realizarse si las cuentas anuales constan presentadas en el Registro Mercantil dentro de plazo. Tal exigencia es extraña a la Ley.

Por otra parte debe hacerse notar que hay que entender que la RIC no solo fue dotada, sino que en la fecha en que se realizó la actividad Inspectora, año 2006, debió estar efectivamente materializada, pues de lo contrario así lo hubiera hecho constar el Inspector en su actuación, por lo que supondría un exceso difícilmente justificable negar la existencia de una dotación cuya finalidad que es la efectiva inversión se ha realizado. Por ello debe ser estimado el recurso.

El criterio expresado en las dos sentencias del TSJC, Sala LP, de 28 de junio de 2008 y 15 de enero de 2010, antes analizadas, de que los documentos privados son prueba suficiente para acreditar que la dotación de la RIC se efectuó antes de la autoliquidación del impuesto, siempre que la entidad lleve una contabilidad que exprese la realidad patrimonial de la empresa y sus resultados, y que dichos documentos privados (léase libro de actas, certificación del acta, cuentas anuales, etc.) se incorporen al Registro Mercantil en un tiempo

razonable, aunque sea fuera del plazo legal, es hoy por hoy el criterio más novedoso y razonado de los Tribunales en esta materia, ya que como veremos a continuación la AN sigue otros criterios diferentes, pero basados en la opinión del TSJC hasta ese momento. Pensamos que pronto la AN adoptará el criterio innovador que se refleja en las dos sentencias del TSJC de 2008 y 2010.

V. EL TSJC Y EL MOMENTO DE DOTAR LA RIC EN LAS PERSONAS FÍSICAS

Antes de analizar el criterio de la AN respecto al momento de dotar la RIC en las entidades mercantiles vamos a referirnos a las últimas sentencias que corroboran en el TSJC el criterio mantenido años atrás respecto a las personas físicas.

Como hemos dicho, el criterio del TSJC respecto al momento en que las entidades han de acordar la dotación de la RIC ya lo había mostrado años atrás respecto al IRPF. Sobre este impuesto ha venido pronunciándose claramente desde 2004 —con una postura durísima para el contribuyente que excede en nuestra opinión del texto legal— y vuelve a hacerlo en la sentencia **TSJC, Sala SCT, nº 85-2007 de 27 de febrero**, ratificando su criterio de que las personas físicas han de dotar la RIC antes de la autoliquidación del impuesto y, por tanto, rechazando la dotación de una persona física efectuada después de la presentación del IRPF. Por su parte, la **sentencia TSJC, Sala SCT, nº 333-2008 de 18 de noviembre** vuelve a ratificar el riguroso criterio de que el empresario individual que presenta su declaración de IRPF (el 19 de junio) antes de dotar la RIC (el 30 de junio) con el asiento contable correspondiente en esa fecha incumple la normativa. Por si había duda alguna, repite la misma conclusión en dos sentencias más: en la **sentencia TSJC, Sala SCT, nº 376-2008 de 18 de diciembre**, que analiza el caso de otro empresario individual que dota la RIC después de la presentación del IRPF, estimando por ello que no es válida la dotación efectuada; y en la **sentencia TSJC, Sala SCT, nº 158-2009 de 9 de julio**, que desestima también el recurso presentado por un empresario individual que dota la RIC el 31 de diciembre y no antes de presentar su declaración del IRPF.

VI. EL CRITERIO DE LA AN RESPECTO A LOS DOCUMENTOS QUE ACREDITAN EL MOMENTO DE LA DOTACIÓN NO COINCIDE POR AHORA CON EL MÁS NOVEDOSO DEL TSJC

En la **sentencia AN 11 de junio de 2008, Sección 4, ponente Javier Eugenio López Candela**, se plantea una cuestión tan simple como la de un empresario individual que dotó contablemente la RIC el 30 de junio, pero presentó el IRPF diez días antes, el 20 de junio. Sabemos ya el riguroso criterio de la Sala de SCT del TSJC al respecto, quien además admite sancionar —aunque parezca increíble— la conducta del contribuyente. Sobre las fechas no se pronuncia la AN en esta ocasión, ya que desestima el recurso por otras cuestiones, específicamente porque la dotación se hizo a la cuenta de Capital y no a una específica

de la RIC. En cualquier caso, rechaza la dotación efectuada por no cumplir los requisitos sustanciales que señala la Ley, pero sin embargo, anula el régimen sancionador aplicado, ya que el contribuyente hizo una interpretación razonable y no ha ocultado documentación a la Administración.

En materia de sociedades, concretamente sobre la presentación fuera de plazo del IS con la dotación; y la presentación en plazo, pero sin acreditar la dotación por otros medios, se ha pronunciado ya la AN en varias ocasiones.

Sobre la presentación del IS fuera de plazo con la dotación nos hemos quedado con las ganas de conocer la opinión de la AN en la **sentencia AN 21 de abril de 2008, Sección 7**, que aborda la cuestión de una entidad que dotó la RIC con beneficios de 1995, presentando el IS en julio de 1997 y depositando las cuentas anuales en el Registro Mercantil en mayo de 1999, con una certificación con la aplicación del saldo de Pérdidas y Ganancias a la RIC de mayo de 1999. Es decir, tanto el impuesto como las cuentas anuales se presentaron fuera de plazo. Sin embargo, la entidad alegó que la dotación de 1995 estaba prescrita, estimándolo así la AN, sin llegar a pronunciarse sobre la declaración extemporánea del Impuesto.

Pero un planteamiento parecido se hizo en la **sentencia AN 2 de junio de 2008, Sección 7, ponente María Dolores de Alba Romero**, en la que una sociedad dota la RIC de 2000 con más de dos millones de euros, presentando el IS fuera de plazo el 25 de octubre de 2001. Uno de los argumentos del contribuyente en el recurso es que *la presentación extemporánea de la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 no produce el efecto invalidante de la dotación a la RIC y ello es así porque existe dicha dotación por acuerdo de la Junta General de Socios y que en todo caso el acuerdo de dotación no se anula automáticamente sin la previa declaración judicial de nulidad*. Y el otro que no existe un requisito temporal en el artículo 27 para dotar dicha reserva y que se han cumplido en todo caso los plazos mercantiles. Sin embargo, para poco le sirven esos dos hilados fundamentos, ya que la AN comparte finalmente el criterio de la Inspección y del TEAC de que la entidad no tiene derecho a la dotación, ya que no puede probar de otra forma que dotó la RIC antes de presentar la declaración, a pesar de que tanto la legitimación de firmas en la certificación del acta con la distribución de la RIC (5 de octubre de 2001) como la presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil (20 de septiembre) se efectúan antes de la autoliquidación del impuesto. Fuera de plazo, pero antes de la autoliquidación, por lo que no entendemos el criterio del alto Tribunal. La AN, incluso, confirma en esta ocasión la sanción.

Insistimos en que esta sentencia "el pecado mortal" no es dejar de demostrar que la junta de socios haya decidido la dotación de la RIC antes de la presentación del IS —como hasta ese momento venían exigiendo los tribunales administrativos y el TSJC—, ya que el libro de contabilidad se legalizó en el RM el 5 de octubre de 2001

(antes de la presentación del impuesto), la junta de socios se celebró el 31 de julio de 2001 (también antes de la autoliquidación) y, lo que es más grave, las cuentas anuales se depositaron en el RM el 20 de septiembre de 2001 (también antes de la autoliquidación del impuesto), sino el mero hecho de que la dotación se efectuó fuera de plazo. De qué plazo, podemos preguntarnos, pero la sentencia no aclara nada, **por lo que parece exigir que la junta se reúna dentro del plazo señalado en la legislación mercantil y no fuera de él, para admitir la dotación**, tal como exigía el TEAC, criterio del que se ha ido apartando el propio TEARC en recientes resoluciones ya analizadas. De esa forma, todas las pruebas aportadas, que claramente indican que la decisión de dotar la RIC se tomó antes de presentar el impuesto, no sirven para la AN. No nos parece suficientemente argumentado el rechazo de esta dotación, siendo el criterio expresado en esta sentencia el que más se aparta de los requisitos que venía exigiendo el TSJC: que la dotación se efectúe antes de la autoliquidación, extremo que es acreditado de tres formas distintas por la entidad, sin que le sirviese ninguna. Aún menos justificación tiene, a nuestro entender, la aplicación de la sanción.

Este durísimo criterio de la AN se produce en junio de 2008, días antes de que el TSJC manifestase su opinión de que también podía probarse la dotación con los documentos privados, siempre que la entidad llevase una contabilidad conforme a la legislación mercantil y que incorporase dichos documentos (actas de juntas, certificaciones, cuentas anuales, etc.) al Registro Mercantil en un plazo prudencial, aunque fuese después del plazo mercantil. En otras palabras, que la AN no conocía el novedoso criterio del TSJC, Sala LP, en esta materia, sino que seguía el que había establecido con anterioridad la Sala de SCT en cuanto a los documentos que servían como prueba; y el aún menos flexible y sorprendente del TEAC de que el plazo de adoptar la decisión de dotar la RIC viene condicionado por el plazo mercantil para celebrar la junta de socios.

Tanto la AN como el TSJC son Tribunales revisores que se encuentran en el mismo nivel judicial, siendo los criterios del TSJC revisados solo por el TS. La AN hasta este momento ha ido compartiendo los fundamentos y criterios del TSJC en muchas de las materias RIC que llegan a su sede, cuestión que entendemos que seguirá siendo así en el futuro, ya que no en vano el TSJC ha analizado muchos más casos de este siempre conflictivo incentivo fiscal. Mientras no coincida el criterio de la AN con el del TSJC nos vamos a encontrar con dos posturas diferentes:

- El criterio de la AN y del TEAC de que los documentos privados no son válidos para demostrar el momento en que se dotó la RIC mientras no se incorporen a un registro público, y que la junta para tomar la decisión de dotar la RIC ha de reunirse dentro del plazo señalado en la legislación mercantil.

- El criterio más novedoso del TSJC de que sí sirven como prueba los documentos

privados, siempre que se incorporen al Registro Mercantil en un plazo razonable, aún fuera de plazo, y la entidad lleve una contabilidad correcta, sin que influyan los plazos mercantiles para que la junta adopte la decisión de dotar la RIC.

Más razonado parece el rechazo de la dotación RIC en la **sentencia AN de 5 de febrero de 2009, Sección 2, ponente Felisa Atienza Rodríguez**, que lo basa en dos motivos concretos: primero, porque no se probó que se había tomado el acuerdo de dotarla; y segundo, porque se contabilizó la aplicación del saldo de pérdidas y ganancias a reservas voluntarias y no a la RIC. Aunque los motivos del rechazo exceden de la materia que aquí analizamos traemos a colación esta sentencia porque en una de las alegaciones de la empresa se dice que la exigencia del acuerdo formal de la junta general en donde se adopte la decisión de realizar la dotación RIC no está comprendida en la dicción literal del art. 27.1, mientras que sí figura en otros textos legales, como en el art. 36 del Decreto 3359/1967 por el que se aprobó el TRLIS, en relación con el FPI. La AN no comparte ese razonamiento, si bien admite que no figura en el literal del art. 27, ya que es necesario que se haya realizado la dotación RIC de forma efectiva, lo que no resulta acreditado.

En parecidos términos se redacta también la **sentencia AN de 9 de marzo de 2009, Sección 7, ponente Begoña Fernández Dozagarat**, en la que se invierte adecuadamente la RIC y se crea empleo, pero en su momento la sociedad no la dotó correctamente, al no contabilizarla y aplicar el saldo de pérdidas y ganancias a reservas voluntarias. En el recurso se alega por parte del contribuyente que debe prevalecer el fondo sobre las formas, ya que se había invertido y creado empleo, pero la AN se muestra intransigente con el cumplimiento de las obligaciones formales del incentivo fiscal. Es precisamente esta consideración la que queremos destacar en la materia analizada, ya que por el mismo razonamiento, una dotación correctamente materializada sería rechazada si no se prueba que la decisión de dotar la RIC se tomó antes de la presentación de la autoliquidación. El fondo no prevalece sobre las formas en los incentivos fiscales, según pregona la AN en esta sentencia.

VII. EL MOMENTO DE ACREDITAR LA DOTACIÓN EN LA NUEVA NORMATIVA RIC Y LAS CONSECUENCIAS DE SU INCUMPLIMIENTO

A pesar de que nos hemos referido ampliamente a esta materia tanto antes como después de la sustancial reforma de diciembre de 2006, en este apartado vamos a reconsiderar las alternativas de interpretación que tenemos sobre el momento de decidir la dotación de la RIC ante el vacío legislativo existente.

En primer lugar, hemos de ser conscientes de que tanto en la normativa anterior como en la vigente nada se dice sobre el momento en que ha de dotarse la RIC. Sin embargo, la reiteración de dicha omisión en la normativa vigente no ha de tener un significado especial, ya que los Tribunales de Justicia en la normativa anterior habían

sentado el criterio de que era necesario dotar la RIC antes de la autoliquidación del impuesto. Ese criterio, por tanto, creemos que será el mismo en la actualidad, ya que el legislador continúa sin manifestarse en este terreno, por lo que es necesario, a exigencia de los Tribunales, que la RIC se dote antes de la autoliquidación del impuesto.

Esta tesis de los Tribunales de Justicia, que es contraria a los intereses de los sujetos pasivos que se han acogido al incentivo, que cada vez ven con mayor frecuencia cómo se exigen nuevas formalidades, a pesar de que ni tan siquiera figuren en el texto legal, se ve compensada con otro criterio que sí favorece a los contribuyentes, relacionado con la omisión del párrafo primero del art. 27.8, vigente desde el 1 de enero de 2003 hasta el 31 de diciembre de 2006, que establecía la presunción de que la dotación se entendía probada si la autoliquidación con la dotación RIC se presentaba dentro del plazo legal, y cuya omisión no tiene consecuencias negativas. Es decir, en nuestra opinión, esa presunción sigue vigente, a pesar de no figurar en el texto legal aplicable a partir de 1 de enero de 2007, ya que en el periodo 1994-2002, en el que tampoco figuraba expresamente en la Ley 19/1994, los Tribunales ya aplicaban ese criterio, y categóricamente han dicho en varias sentencias TSJC que el cambio legal de diciembre de 2002 (el que introdujo la presunción) no era una novedad legislativa, sino la incorporación a la Ley del criterio de los Tribunales. Por ello, repetimos, la omisión del antiguo párrafo del art. 27.8 no ha de tener consecuencias negativas para quienes doten la RIC: si han presentado el IS en plazo, se sigue entendiendo probada la dotación, si bien con la especial consideración que explicamos en apartados anteriores de que es una presunción *iuris tantum*, y que ya en varias ocasiones la Administración tributaria ha probado que a pesar de figurar la dotación en el impuesto presentado en plazo, en realidad la junta de socios no había tomado esa decisión.

En segundo lugar, y sentado el criterio más prudente expuesto anteriormente, queremos argumentar un nuevo criterio respecto a la normativa vigente y el momento de dotar la RIC, haciendo la salvedad que acostumbramos de que se trata de nuestra opinión personal y no la de la Administración o la de los Tribunales. Pasamos a explicarla: tal como figura en el preámbulo del RDL 12/2006, de 29 de diciembre, que dio lugar a la reforma del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y en particular a la reforma de la RIC, uno de los objetivos del cambio fue el establecimiento de reglas más precisas dirigidas a ofrecer mayor seguridad jurídica. Y así se hizo, ya que en la materia de los requisitos sustanciales se sustituyó el régimen anterior, que suponía la exclusión total del beneficio RIC por un "quítame allá esas pajas", por una moderada sanción del 2% de la dotación en muchos casos.

El vigente art. 27.16 señala tres causas graves de incumplimiento de la normativa que ocasiona la pérdida total del beneficio:

- la disposición de la RIC con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión (con la posterior

salvedad del apartado 3, que incluye este requisito).

- la materialización en inversiones diferentes a las señaladas en el texto legal, y

- el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos, excepto los señalados en los apartados 3 (la RIC debe figurar en los balances y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en funcionamiento), 10 (la presentación de planes de inversión conjuntamente con la declaración) y 13 (la incorporación a la memoria de las cuentas anuales de una serie de información sobre la RIC).

Si obviamos la clara discrepancia existente entre la primera causa de regularización (la disposición de la RIC con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión) y la salvedad respecto al apartado 3, que suaviza los efectos de la regularización a pesar de referirse exactamente a lo mismo: a la indisposición de la reserva; nos encontramos que las causas de regularización están ahora tasadas en la normativa y que incluyen, como cajón de sastre, la del incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en el art. 27. Pero si leemos uno por uno en el texto legal los requisitos de este incentivo, en lugar alguno encontramos la obligación de que la RIC se haya de dotar en un momento determinado. Si a ello le añadimos que el cambio legal de diciembre de 2006 pretendía acabar con la inseguridad jurídica de la RIC y suavizar los efectos del incumplimiento de los denominados requisitos sustanciales, podríamos concluir que la dotación de la RIC en un momento posterior a la autoliquidación no tendría por qué suponer la regularización total del incentivo, sino como máximo su consideración como una infracción grave, que se sancionaría con el 2% de la dotación.

En contra de esta argumentación tendríamos dos razonamientos distintos: primero, que en el art. 27.17 no se contempla como infracción tributaria grave sancionada con el 2% de la dotación el hecho de dotar la RIC en un momento posterior a la autoliquidación, pero a lo más que podríamos llegar por esa vía es a que ese comportamiento ni tan siquiera sea considerado como infracción; y segundo, y este argumento es muy serio, que con una redacción muy parecida en la normativa anterior respecto a las causas de regularización de la RIC, en la que tampoco nada se decía sobre el momento de la dotación, los Tribunales de Justicia opinaron que era causa de regularización total del incentivo el hecho de que la dotación no se efectuase antes de la autoliquidación del impuesto.

Por tanto, la Administración tributaria seguirá aplicando ese criterio —de hecho ya lo ha hecho con la normativa vigente en la actualidad en numerosas actuaciones tanto de la Inspección como de la Dependencia de Gestión, lo que consideramos especialmente grave en una espiral de conflictividad que nunca cesa, ya que esta última se limita a comprobar el hecho de que el IS se ha presentado fuera de plazo y que también la cuentas anuales en el RM— y los contribuyentes comprobaremos una vez

más la deficiente técnica legislativa de este país en el que vivimos, que impide, a pesar de que exista voluntad política de solucionar la conflictividad de la RIC, que ésta disminuya ¿Para qué ha servido el cambio legal si un aspecto tan importante como éste del momento de la dotación, que incluso sin figurar en el texto legal, sigue ocasionando la pérdida total del incentivo? Indudablemente, para nada.

Otros autores, aunque pocos, también se ha referido al momento de dotar la RIC como requisito de la normativa vigente. Pérez Santana (2007) opina que si no se prueba su contabilización anterior a la presentación del impuesto se produce un incumplimiento, que se sanciona con multa del 2%, pero no con la pérdida del beneficio[1]. Sin embargo, años después cambia de criterio, basándose en que la doctrina de los tribunales económico-administrativos y contencioso-administrativos respecto a la normativa anterior sobre la necesidad de que exista una dotación contable a la RIC con carácter previo a la autoliquidación del impuesto sigue siendo aplicable a la nueva normativa, ya que ese requisito se desprende y se recoge en el art.27.2[2]. Aunque no compartimos que ese requisito se recoja en el art. 27.2, el hilo conductor que sigue para llegar a esa rectificación respecto a su idea inicial es el mismo que hemos utilizado nosotros en este capítulo, por lo que la conclusión ha de ser la misma: el criterio de los tribunales, tanto respecto a la normativa anterior como a la vigente, seguirá siendo que la falta de acuerdo de la dotación con carácter previo a la presentación del impuesto ocasionará la regularización de la RIC.

Sánchez Blázquez (2008), con carácter general, llega a la conclusión de que los requisitos de la RIC que deben estar cumplidos en el momento de la presentación de la autoliquidación en que se aplica el beneficio fiscal deberían excluirse de la obligación de regularizar el incentivo[3], pero hemos de ser conscientes de que, aunque el requisito del que hablamos puede catalogarse como los que deben estar cumplidos antes de la presentación, el estimado profesor no lo tiene expresamente en cuenta para hacer esa afirmación, es decir que no ha catalogado previamente como un requisito de la RIC la necesidad de tomar la decisión de dotarla antes de presentar el impuesto, por lo que no sabemos qué opinaría al respecto.

Por todo ello, aunque nos resistamos a calificar que el acuerdo previo de la dotación al momento de la presentación del impuesto con la aplicación del incentivo es un requisito sustancial, hemos de ser conscientes de que el momento en que se toma la decisión de dotar la RIC ha de ser previo a

[1] Pérez Santana: "Ha desaparecido la presunción de RIC dotada en tiempo y forma con la presentación en plazo de la declaración que antes se establecía en el primer párrafo del artículo 27.8, aunque lógicamente esto podrá seguirse acreditando por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Ahora bien, si no se prueba su contabilización anterior la sanción, como hemos visto, no será la pérdida del beneficio sino multa del 2%", M. Pérez Santana, "La nueva Reserva para Inversiones en Canarias", en Hacienda canaria nº 19 (2007), pág. 55.

[2] M. Pérez Santana "La incidencia de los incumplimientos formales en la aplicación de la RIC". La reserva de inversiones en Canarias. Examen crítico y expectativas de su modificación normativa, en. Tirant lo Blanch. Monografías 725 (2010).

[3] V.M. Sánchez Blázquez, Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias, Thomson-Aranzadi, Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2008, págs. 71-72.

la autoliquidación del impuesto, y que esta especial circunstancia es considerada por los Tribunales como un requisito sustancial del incentivo, aunque expresamente no figure en su normativa, cuyo incumplimiento supone la regularización del incentivo y la pérdida de los beneficios disfrutados.

VIII. CONCLUSIONES

Extraemos finalmente las principales conclusiones a las que llegamos en esta materia:

1. Aunque el texto legal que regula este incentivo no hace mención alguna al momento en que ha de tomarse la decisión de dotar la RIC —omisión que expresamente reconoce el TSJC en numerosas sentencias—, tanto la Administración tributaria como los Tribunales administrativos, el TSJC y la AN han interpretado que la dotación ha de acordarse por la junta de socios antes de la autoliquidación del impuesto.

2. Para el TEAC y la AN el acuerdo de la dotación RIC ha de tomarse dentro del plazo señalado por la legislación mercantil para la celebración de la junta de socios que apruebe las cuentas anuales y la aplicación del resultado —requisito que tampoco figura en el art. 27 de la Ley 19/1994—. Sin embargo, ni el TSJC ni el TEARC vienen exigiendo esa obligación, siendo válido cualquier momento, siempre que sea previo a la presentación del impuesto.

3. La Administración tributaria y los Tribunales comparten ya el criterio de que la presentación fuera de plazo de la autoliquidación del impuesto con la correspondiente dotación RIC no es causa suficiente para rechazar la dotación de la RIC, pero es necesario que el contribuyente pruebe que tomó esa decisión antes de la autoliquidación del impuesto.

4. Para el TSJC, la incorporación del primer párrafo del art. 27.8 por la Ley 53/2002 (el que dice que se entiende probada la dotación si se presentó en plazo el impuesto), vigente desde el 1 de enero de 2003 hasta el 31 de diciembre de 2006, no es una novedad legislativa, sino la incorporación al texto legal del criterio de los Tribunales. En otras palabras, que ese criterio es también aplicable a los ejercicios anteriores a 2003.

5. Por el mismo razonamiento, la omisión del primer párrafo del art. 27.8 en la reforma de la normativa de diciembre de 2006, aplicable a partir de 1 de enero de 2007, no tiene consecuencias negativas para el contribuyente, ya que se sigue entendiendo probada la dotación si se autoliquida el impuesto con la dotación dentro del plazo legal.

6. La presunción de que se entiende probada la dotación si se presenta el impuesto en plazo admite prueba en contrario, tanto para demostrar con otros documentos que se ha dotado la RIC antes de la presentación del impuesto, como para demostrar lo contrario, es decir, que no se adoptó el acuerdo de dotarla.

7. La Administración tributaria ha demostrado en varios expedientes que a pesar

de que la dotación figura en la presentación del impuesto dentro del plazo legal, la junta de socios no llegó a tomar ese acuerdo, por lo que rechazó la dotación. Ese rechazo de la dotación fue ratificado posteriormente por el TEARC y el TEAC.

8. La demostración de que se ha dotado la RIC antes de la presentación del impuesto con otros documentos ajenos a la autoliquidación es en la práctica una "prueba diabólica", ya que hasta 2008 tribunal alguno venía admitiendo como tal los documentos privados (libros de actas, certificación del acta con la aplicación del resultado, cuentas anuales, etc.) que no se hubiesen incorporado con antelación al impuesto a un registro público.

9. Por primera vez, en junio de 2008, el TSJC ha admitido los documentos privados como prueba suficiente para acreditar el momento de la dotación RIC, siempre que se hayan incorporado posteriormente al Registro Mercantil en un plazo razonable, aún siendo fuera del plazo que señala la legislación mercantil. Este novedoso criterio fue ratificado posteriormente en otra sentencia TSJC de enero de 2010.

10. El "plazo razonable" en que deben incorporase las cuentas anuales al Registro Mercantil no ha sido claramente delimitado por el TSJC… ¿días, semanas, meses? Pero en nuestra opinión no existe un plazo único aplicable, sino que habrá de observarse en cada expediente que las decisiones y su incorporación al Registro se han tomado con una cadencia normal y sin dilaciones por parte del contribuyente.

11. Finalmente, y a pesar de que nos resistamos a calificar de requisito sustancial el hecho de que la decisión de dotar la RIC haya de ser previa a la presentación de la autoliquidación del impuesto, la Administración y los Tribunales así lo consideran.