

LA CONSIDERACIÓN DE LOS PASIVOS FICTICIOS COMO INCREMENTOS DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Luis Manuel Alonso González

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de la AEDAF

SUMARIO

1. EN TORNO AL CONCEPTO DE PASIVO FICTICIO Y A SU TRASCENDENCIA TRIBUTARIA
2. LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADOS
 - 2.1 *Conceptuación de los incrementos no justificados como presunción en el marco del impuesto sobre sociedades de 1978 y de 1995*
 - 2.2 *Conceptuación de los incrementos no justificados como una clase de renta*
3. LOS PASIVOS FICTICIOS Y SU RELACIÓN CON LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO
 - 3.1 *En el ámbito de la Ley 43/1995*
 - 3.2 *En el ámbito de la Ley 61/1978*
4. CAPITALIZACIÓN DEL PASIVO FICTICIO MEDIANTE SU CARGO A UNA CUENTA DE RESERVAS Y SU POSIBLE TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
 - 4.1 *Tributación de la dotación de reservas voluntarias con anterioridad a la Ley 61/1978*

4.2 Tributación de la dotación de reservas voluntarias en el marco de la Ley 43/1995

5. CONSIDERACIONES FINALES SOBRE LOS INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS A LA LUZ DE LA SENTENCIA 87/2001, DE 2 DE ABRIL, DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (CASO JUAN GUERRA)

1. EN TORNO AL CONCEPTO DE PASIVO FICTICIO Y A SU TRASCENDENCIA TRIBUTARIA

Parafraseando a FERNÁNDEZ-ARAMBURU, en lenguaje contable hay que decir que el liquidador del Impuesto tiene que fijar su mirada en el pasivo del balance, que es donde están las fuentes de financiación, y no en el activo, que es donde se incardinan los activos contabilizados y donde deben ubicarse los que se descubran. Es la fuente de financiación de los activos lo que, en su caso, constituirá renta gravable para el Impuesto sobre Sociedades¹.

Es en este contexto en el que ha de determinarse qué es un pasivo ficticio.

Un pasivo ficticio es una deuda inexistente y consiste en el reflejo contable en el pasivo del balance de una cantidad de dinero invertida en el activo sin que su procedencia sea legalmente conocida. Se justifica, entonces, el importe del activo adquirido, o mejor dicho el dinero allegado para su adquisición, como una deuda que tiene la sociedad (un préstamo, por ejemplo), deuda que es del todo irreal y que sirve para camuflar y ocultar desde la misma contabilidad unas rentas no declaradas que en un momento dado se han incorporado al activo manifestándose como elementos patrimoniales.

En virtud de la normativa vigente del Impuesto sobre Sociedades, un pasivo ficticio se presume equivalente a renta no declarada, presunción *iuris tantum* que el legislador configura como base de la técnica presuntiva conocida como incrementos no justificados de patrimonio. Esta técnica consiste, en esencia, en dar por existente una renta no declarada cuando se tiene noticia de la misma mediante el descubrimiento de elementos patrimoniales en la empresa que no se corresponden con los beneficios declarados y efectivamente sometidos a gravamen o cuando a la convicción de la existencia de tales rentas no declaradas se llega al descubrir el carácter ficticio de deudas contabilizadas.

¹ "El descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos en el Impuesto sobre Sociedades", CaT nº 145. 1991. Pag. 5.

La inclusión de los pasivos ficticios entre el conjunto de indicios de renta no declarada no se ha hecho de modo expreso en el plano legal hasta la Ley 43/1995. Esto no significa, sin embargo, que no pudiera apreciarse con anterioridad a dicha ley que un pasivo inexistente pudiera considerarse reflejo inequívoco de una renta ocultada. Nos dice PEÑA GARBIN refiriéndose al marco normativo precedente que, “si bien en el antiguo artículo 143 del RIS no se hacía mención a estos pasivos ficticios, lo cierto es que cuando los descubría la Inspección podía gravarlos en cuanto que revelaban incrementos de patrimonio puramente contables, sujetos a gravamen en el antiguo impuesto según los artículos 126.2 y 127 del RIS”². De sus palabras se desprende la confirmación de lo dicho: un pasivo ficticio refleja ahora y reflejaba antes renta oculta. Sin embargo, y en esto no podemos estar de acuerdo, nos dice el autor que en estos casos se sometía a gravamen por la vía de los artículos 126.2 y 127 del RIS, preceptos encargados de regular los incrementos de patrimonio por simple anotación contable. Se incurre aquí en un error consistente en identificar incremento no justificado de patrimonio con incremento de patrimonio, apreciación errónea que intentaremos disipar en este trabajo.

El TEAC se había pronunciado también respecto de algunos supuestos de pasivo ficticio vigentes las leyes anteriores.

En la Res. de 18 de diciembre de 1996, sobre la cual volveremos más adelante, se identifica un pasivo ficticio del siguiente modo:

“Nos encontramos ante un pasivo exigible que no se corresponde con un hecho económico real, en definitiva se trata de un pasivo ficticio que constituye una alteración patrimonial; existe un patrimonio superior al declarado. El pasivo ficticio está jugando el efecto de una cuenta compensadora de activo, puesto que toda partida de pasivo ha de corresponderse con una de activo, en este caso la no existencia de una deuda determina un aumento del activo produciendo esta situación los mismos efectos que la ocultación de un elemento patrimonial; si bien en lugar de afectar a un elemento concreto afecta a todo el patrimonio” (Fundamento de Derecho Segundo)

En otra Resolución, de 21 de febrero de 1990, se resolvió la cuestión de si la entidad recurrente había obtenido unas rentas por importe igual al pasivo que reflejaba en su balance. El Tribunal analizó si la cuenta de “acreedores” supuso realmente una entrada de dinero en la sociedad o si, por el contrario, se trataba claramente de un pasivo ficticio utilizado para reducir los beneficios en una ulterior declaración del Impuesto sobre Sociedades. Esta última fue la opción finalmente estimada al no aportar la entidad prueba acreditativa de la realidad de la deuda.

La ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), como se ha mencionado, regula los pasivos ficticios en el contexto de la técnica de los incrementos no justifica-

² “Gravamen de los elementos ocultos en contabilidad”, Estudios Financieros nº 160, pag. 28.

dos de patrimonio y en lo relativo a la aplicación de la prescripción parece estar a la prueba que pueda aportar al sujeto pasivo en tal sentido.

Empecemos, primeramente, por delimitar qué son los incrementos de patrimonio no justificados.

2. LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADOS

El estudio de los incrementos de patrimonio ocultos o no justificados se ha realizado con frecuencia en el seno del IRPF. En cambio, son escasos los estudios dedicados a su regulación por la normas del IS. Este hecho, sin embargo, no es relevante. Tratándose de impuestos sobre la renta –de las personas físicas o de las personas jurídicas– la institución se comportará en ambos casos de un modo muy similar. Por ello, nos dice SIMON ACOSTA *“los incrementos no justificados de patrimonio son una institución jurídica en virtud de la cual se da el tratamiento de renta gravable en el IRPF (y, en su caso, en el IS) a los elementos patrimoniales poseídos por el contribuyente que no se corresponden con las fuentes de financiación aparentemente disponibles para adquirir tales bienes”*³.

Sin pretender ahora analizar exhaustivamente la institución sí resulta imprescindible conocer algunos de sus rasgos fundamentales.

Para empezar debe desentrañarse si los incrementos no justificados de patrimonio son una clase más de renta o bien una técnica presuntiva ideada para que la Administración pueda llegar a aquellas rentas que en su momento no fueron declaradas pero que afloran posteriormente materializadas en determinados elementos patrimoniales.

2.1 Conceptuación de los incrementos no justificados como presunción en el marco del impuesto sobre sociedades de 1978 y de 1995

A) La opinión de la doctrina científica, la jurisprudencia y las resoluciones administrativas.

La doctrina se pronuncia mayoritariamente por entender que se trata de una técnica presuntiva que libera a la Administración de la carga de la prueba en la demostración de la realización del hecho imponible⁴.

³ “Los incrementos no justificados de patrimonio”, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1997, pag. 13.

⁴ Así opinan, entre muchos otros, PEREZ ROYO, Fernando: “Los delitos contra la Hacienda Pública: opciones de política legislativa en su regulación y cuestiones sobre su aplicación”, Ponencia española al tema “La criminalización de las infracciones tributarias”, XIX Jornadas Latino-americanas de Derecho Tributario. Lisboa, octubre de 1998. Pag. 28; MARTIN QUERALT, Juan, en la obra colectiva “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Civitas, Madrid, 1983, pag. 266 y 267; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y CHI-

Resume a la perfección esta postura doctrinal este párrafo debido al profesor SIMON ACOSTA:

“Los incrementos no justificados no son renta, sino presunción de renta: si fuera de otro modo el contribuyente sólo podría oponerse al cómputo de esa renta gravable demostrando que no se ha producido, esto es, que no ha habido adquisición onerosa, que ésta no ha sido desproporcionada con lo declarado, que los bienes se habían declarado o que no existía obligación de declararlos. Pero el contribuyente puede hacer algo más: por ejemplo, demostrar que los bienes ocultos no han sido adquiridos en ese período impositivo, sino que ya se poseían antes, es decir demostrar que no proceden de la renta del período, entendiendo por renta las afluencias de bienes o riqueza”⁵

A idéntica conclusión se llega en el estricto marco del IS.

El art. 3.1. de la Ley precedente, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, afirmaba que

“constituye el hecho imponible del Impuesto la obtención de la renta por el sujeto pasivo”

Y el 3.2 desgranaba el concepto de renta del modo siguiente:

“Componen la renta del sujeto pasivo:

Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas.

Los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades referidas en las letras anteriores.

Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley”

Y el importe de esa renta en el período de la imposición constituía, de conformidad con el art. 11.1 de la misma Ley 61/1978, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, si nos acercamos a su art. 15, dedicado a la regulación de los incrementos de patrimonio, comprobaremos que no incluía a los incrementos de patrimonio no justificados. Estos se incorporaron a la normativa reguladora del impuesto merced al

CO DE LA CÁMARA, Pablo, “Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta”, Civitas. REDF, nº 81. Pag. 18, 23 y 24; FALCON Y TELLA, Ramón: “Comentario de jurisprudencia”, Civitas. REDF nº 79, pag. 507; JIMENEZ COMPAIRE, Ismael, “Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Marcial Pons. Madrid. 1996. Pag. 64 y ss.; SÁNCHEZ PINO, Antonio José: “Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Estudios Financieros nº 142. 1995. Pag. 8; MALVAREZ PASCUAL, Luis Alberto y MARTÍN ZAMORA, Pilar: “El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general”, Centro de Estudios Financieros. Madrid. 1998. Pag. 894 y 895; y NAVAS VÁZQUEZ, Rafael: “Impuesto sobre Sociedades”, en “Manual del sistema tributario español”, dirigido por GARCÍA AÑO VEROS. Civitas. Madrid. 1995. Pag. 251.

⁵ Op. Cit. Pag. 25.

art. 127.2 del reglamento, el RD 2631/1982, de 15 de octubre. Este precepto estimaba realizada una *“alteración del patrimonio del sujeto pasivo, cuando la Administración descubra o de otro modo determina la existencia de elementos patrimoniales que no figurasen en la contabilidad del sujeto pasivo o, aun cuando figurando, no constasen en el balance presentado con la declaración del impuesto”*. Se establecía así una errónea equivalencia: descubrimiento o conocimiento del elemento patrimonial es igual a alteración en el patrimonio.

En palabras de uno de los mejores conocedores de este impuesto, Eduardo SANZ GADEA, *“en realidad no hay incremento de patrimonio. El sujeto pasivo antes y después de que la Administración Tributaria conozca la existencia de elementos patrimoniales no reflejados en contabilidad tiene la misma composición de patrimonio. Estamos ante una presunción, cuyo hecho base es la existencia de un activo no contabilizado, y el hecho consecuencia es que tal elemento ha sido financiado con beneficios no contabilizados”*⁶.

Afortunadamente, el art. 143, encaminado a fijar la valoración correspondiente al *“incremento de patrimonio”*, contribuía a aclarar su naturaleza al decir que *“la Administración... considerará la existencia de un incremento de patrimonio...”*. O sea, no hay tal incremento sino que se estimará, se considerará que lo hay. Estamos, pues, en palabras de PONT MESTRES, *“ante un mandato configurador de una presunción”*⁷.

Con suma claridad lo confirma el art. 140.1 de la hoy vigente Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades al disponer que

“Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición”.

La constatación de que de una presunción se trata se reitera una y otra vez en los apartados 2, 3 y 4 del mismo precepto quedando igualmente bien claro que la finalidad de la presunción es tener por descubierta renta no declarada cuyo conocimiento se tiene con posterioridad al momento de su generación, al aflorar la renta materializada en elementos patrimoniales o corresponderse con deudas inexistentes reflejadas en la contabilidad (140.4)⁸.

⁶ “Impuesto sobre Sociedades”, Tomo I, Centro de Estudios Financieros. 1988. 2ª edición. Pag. 764.

⁷ “Los incrementos de patrimonio y la prescripción en el Impuesto sobre Sociedades”. Cuadernos Civitas. Madrid. 1992. Pag. 188.

⁸ “2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre los mismos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o dere-

La jurisprudencia de los tribunales y también las resoluciones administrativas se inscriben mayoritariamente en la misma línea. Basten como muestra estos párrafos seleccionados de las más representativas de entre un amplio caudal de sentencias y resoluciones:

“La falta de correlación entre los rendimientos explícitos y las cantidades manejadas en adquisiciones a título oneroso de bienes muebles e inmuebles e incluso alguna operación financiera, constituyó el supuesto de hecho del que resultaba correcto inducir la existencia de otros ingresos cuyo reflejo inmediato era el incremento patrimonial observado. Tal conclusión, que guarda un enlace preciso y directo con su base de partida, según las reglas del criterio humano, normalmente obra de la experiencia, tiene el alcance de una presunción iuris tantum, cuya eficacia aquí y ahora consiste en dispensar de toda prueba sobre el tema a la Administración pública e invertir la carga probatoria” (Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 1986).

“La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, salió al paso de estas dificultades, modificando el onus probandi, liberando a la Administración Tributaria de la carga de la prueba, mediante dos presunciones legales iuris tantum, que operan sobre el mismo hecho base (...).

El hecho base consiste sencillamente en la existencia de una ganancia patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna.

Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habían ocultado, ni tampoco, cuándo se produjeron tales ocultaciones, por ello la Ley deduce de tal hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal.

El sustantivo aparece regulado en el artículo 90 del Reglamento ... He aquí la primera presunción. Probado el hecho base, el hecho consecuencia presunto es que el valor del incremento patrimonial no justificado, es renta gravable ocultada...

La segunda presunción resuelve las dificultades probatorias de naturaleza temporal, y contesta la pregunta de ¿cuándo se han ocultado las rentas?...” (Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1996).

“Si toda presunción parte de un hecho cierto –indicio o base – del que se infiere otro hecho –hecho presunto o hecho consecuencia– por medio de un razonamiento construido conforme a la lógica de las reglas de la experiencia, en el caso de las presunciones legales, como las que examinamos, el supuesto de hecho que viene a recoger la norma, esto es, la obtención y ocultación de rentas imposables, en un determinado período de tiempo, no ha quedado acreditado. No obstante ello, es el propio legislador quien presume la existencia de este supuesto de hecho cuando se demuestra la concurrencia de otro: la existencia de incrementos patrimoniales cuya financiación no aparezca justificada con la renta declarada por el contribuyente.

Los incrementos no justificados de patrimonio constituyen, pues, el hecho cierto, base o indicio. Probado este indicio, el legislador libera a la Administración de demostrar que efectiva-

chos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de la misma o, si no fuere posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.”

mente, en ese tiempo, se han obtenido rentas gravables que no se han declarado a Hacienda" (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 1999)

"como resulta de su propio tenor, dicho precepto establece una presunción legal iuris tantum en cuanto que de un hecho previo justificado ... extrae una conclusión jurídica ..., que se basa en un juicio de razonable probabilidad y que admite prueba en contra, de manera que si el sujeto pasivo demuestra que tal incremento contaba con justificación o ya había tenido la consideración de renta y había sido gravado, dicha conclusión queda sin efecto y el incremento no queda sujeto a tributación" (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 19 de mayo de 1995)

"en estos preceptos se establece una presunción iuris tantum de incremento patrimonial, que puede ser desvirtuada, mediante prueba en contrario, conforme a lo dispuesto en el art. 118 de la LGT, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo, art. 114, quien deberá probar los hechos constitutivos de la pretensión que ejercita" (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 27 de abril de 1993)

"no basta con exponer que no existe prueba suficiente sobre el incremento patrimonial que se le imputa. Desde el momento que la parte admite que la Inspección llega a una determinada cantidad después de plantear las partidas o movimientos de las cuentas bancarias correspondía a la parte clarificar la situación y desvirtuar la presunción iuris tantum de incremento patrimonial lo que no se efectuó en vía administrativa ni en vía jurisdiccional" (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 29 de enero de 1996)

"De los preceptos mencionados se deduce que si en el curso de la actuación inspectora, la Administración detecta antecedentes, elementos o informaciones con relevancia suficiente para indicar que se ha producido un hecho imponible y el interesado o su representante ... no desvirtúa tal conclusión, puede entenderse que estamos ante un típico supuesto de presunción" (Resolución del TEAC de 20 de julio de 1994)

"el incremento no justificado de patrimonio es un instituto jurídico que se basa en una presunción iuris tantum originada en el estado de origen y aplicación de los fondos del sujeto pasivo" (Resolución del TEAC de 13 de enero de 1993)

"... la eficacia de tal calificación consiste en dispensar de toda prueba sobre el tema a la Administración pública e invertir la carga probatoria, según lo califica el Código Civil en su art. 1215; y en ese mismo sentido se ha pronunciado reiteradamente este TEAC (vgr. Resoluciones de 16 de mayo de 1989 o de 7 de junio de 1994)" (Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 1994)

Efectivamente, los incrementos no justificados (o ganancias patrimoniales no justificadas según el art. 37 de la vigente Ley 40/1998 del IRPF) son una técnica presuntiva dirigida a la identificación y determinación de la renta, entendida ésta en un sentido omnicompreensivo. Así, tan ventajoso instrumento permite a la Administración calificar de un cierto modo - como incremento de patrimonio - a la renta de ayer que se ha concretado hoy en un elemento patrimonial determinado.

B) Las presunciones en la Ley General Tributaria: enjuiciamiento del supuesto desde la perspectiva del art. 118.2 de dicha Ley

El art. 118 de la Ley General Tributaria ha contemplado las presunciones en materia tributaria del siguiente modo:

“1. Las presunciones establecidas por las Leyes Tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohíban.

2. Para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”

Pues bien, a diferencia de la Ley 43/1995, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades de 1978, fue el Reglamento del Impuesto, en sus artículos 127.2 y 143, el encargado de formular la presunción de incrementos de patrimonio carentes de justificación puesto que el legislador no entró en esa cuestión.

Esta intervención del reglamento en el ámbito propio del legislador tiene, desde luego, importantes efectos.

GOTA LOSADA considera que *“este artículo 143 era nulo de pleno derecho en cuanto a su propósito de establecer una presunción legal, porque para ello se requería una norma legal, según dispone claramente el artículo 118 de la Ley General Tributaria, pero es que tampoco valía como presunción hominis, porque en la ocultación de activos no existe el enlace preciso, directo y unívoco, según las reglas del criterio humano, entre dicha ocultación y su adquisición con renta ocultada, pues es innegable que el origen puede ser cualquier otro”. Y concluye sentenciando: “el artículo 143 del Reglamento, por carecer de todo apoyo legal, fue inútil”* ⁹.

O sea, tratándose de una presunción reglamentaria lo que el art. 118 LGT exige como indispensable es que *“entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”*.

Como ha señalado la profesora PITA GRANDAL *“se vuelca así fielmente el contenido de las dos normas recogidas en los artículos 1249 y 1253 del Código Civil: que el “hecho del que han de deducirse esté completamente acreditado” y que “entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”* ¹⁰.

Conviene recordar, a estos efectos, y siguiendo a SERRA DOMINGUEZ¹¹, que los elementos de la presunción son:

⁹ “El Impuesto sobre Sociedades: la Ley y su nuevo Reglamento”, 4. Manual I. Expansión. 1997. Pags. 120 y 121.

¹⁰ “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, Marcial Pons. Madrid. 1998. Pag. 104.

¹¹ “Artículo 1249, en “Comentarios al Código Civil”, Tomo II. Ministerio de Justicia. Madrid. 1991. Pags. 415 y 416; y “Normas de presunción en el Código Civil y Ley de Arrendamientos Urbanos”, Nauta. Barcelona. 1961. Pag. 28 y ss..

- La afirmación base, introducida a través de los medios de prueba, y que se denomina también indicio.

- La afirmación presumida, afirmación consecuencia o afirmación resultado, que es la relevante a los efectos probatorios, y se deduce de la afirmación base con arreglo al principio de normalidad.

El enlace entre ambas afirmaciones, de excepcional importancia por cuanto en él radica la justificación en la formación de la presunción, está formado por máximas de experiencia comunes, a las que el art. 1253 Cc designa como reglas del criterio humano.

Lo que sucede, de acuerdo con GOTA LOSADA, es que el art. 143 es inválido “*como presunción hominis, porque en la ocultación de activos no existe el enlace preciso, directo y unívoco, según las reglas del criterio humano, entre dicha ocultación y su adquisición con renta ocultada, pues es innegable que el origen puede ser cualquier otro*”. Llega así a la conclusión, que compartimos plenamente, conforme a la cual se incumple lo exigido por el art. 118.2 y, como consecuencia de ello, y siendo nulo el art. 143 del reglamento, no cabe invocar la presunción allí establecida en el marco de un procedimiento probatorio.

Pero, a nuestro juicio, existen otros argumentos adicionales que impiden tomar con consideración los arts. 127.2 y 143 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

C) Infracción de los principios de reserva de ley y de jerarquía normativa por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 en su regulación de los incrementos de patrimonio no justificados

La presunción de incrementos no justificados de patrimonio debe ponerse en conexión con los medios establecidos en la Ley General Tributaria para determinar la base imponible (art. 47) y, de un modo especial, con la estimación indirecta de bases (arts. 50 y 51). Ahora bien, mientras que la estimación indirecta de bases puede ser útil para descubrir renta generada y gastada, esto es no materializada en sendos elementos patrimoniales, el instituto de los incrementos no justificados se ocupa precisamente del caso opuesto: no es útil ante supuestos de renta consumida pero sí cuando se trata de renta materializada en elementos patrimoniales.

Los incrementos no justificados de patrimonio son una técnica presuntiva utilizada en la lucha contra el fraude y la ocultación fiscal para suplir el conocimiento de las rentas contemporáneamente al momento de su generación por su posterior constatación gracias a la “huella” patrimonial que dejan. Son, en resumidas cuentas, una vía de determinación de la base imponible.

Pues bien, la Ley General Tributaria ordena en su art. 10.a) que se regule, en todo caso, por ley la determinación de la base imponible.

Se considera dicha letra como desarrollo del principio de reserva de ley establecido en la Constitución en sus arts. 31.3 y 133¹²:

“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley” (art. 31.3 CE)

“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley” (art. 133.1 CE)

Y si nos remitimos a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional encontraremos pronunciamientos tan rotundos como el de la Sentencia de 11 de diciembre de 1992 cuando afirma, en su Fundamento Jurídico Séptimo, que

“Este Tribunal ha precisado en diversas ocasiones el contenido y alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria recogido en el artículo 31.3 de la Constitución Española. Nuestra Constitución se ha pronunciado en esta materia de una manera flexible, descartando el establecimiento de una reserva absoluta, como la existente respecto de otros sectores del ordenamiento, y ha optado por incorporar una reserva relativa. La citada reserva comprende la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configurados del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria (SSTC 6/1983 y 19/1987)”

Y precisa también que

“En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulado por Ley”.

Pues bien, ni estos preceptos ni su adecuada interpretación por el máximo intérprete de la Constitución se respetaron en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades de 1978.

Cuando el art. 11.1 de la de 1978 Ley conceptúa como base imponible “*el importe de la renta en el período de la imposición*” nos obliga a remitirnos al art. 3.2 que define la renta del sujeto pasivo. Y en dicho precepto brilla por su ausencia cualquier referencia a los incrementos de patrimonio no justificados.

Se nos dirá que incurrimos en una contradicción: afirmamos que tales incrementos no son otra cosa que presunciones y ahora, sin embargo, denunciemos que no se encuentren enumerados entre los componentes de la renta.

¹² FALCON Y TELLA, Ramón: “La ley como fuente del ordenamiento tributario”, en “Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma”, IEF, Madrid. 1991. Pag. 210.

Bien, tampoco se encuentran recogidos en el art. 20 de la Ley dedicado al “régimen de determinación de bases”. Nada se dice ahí de esta técnica presuntiva, pero es que nada se dice en rincón alguno de la ley. Es una cuestión cuya regulación no se hace en la ley sino que la Administración la acomete íntegramente en el reglamento.

Cuando el art. 127.2 reglamentario –y, por extensión, el 143– incluye el conocimiento por la Administración de elementos patrimoniales ocultos como un supuesto de alteración patrimonial de los que dan lugar a incrementos o disminuciones de patrimonio sin duda se extralimita. Desborda con semejante previsión los márgenes que el art. 15 de la Ley había dado al concepto de incremento o disminución de patrimonio. Y lo hace, además, partiendo de un planteamiento erróneo: asimilar el incremento no justificado a los incrementos de patrimonio cuando, como se desprende de la jurisprudencia reproducida, no es un nuevo componente de renta sino una técnica para la detección de las que se han ocultado. Y como que tal técnica no deja de ser una medio de determinación de la base imponible, en virtud del mencionado art. 10 LGT, debió regularse por una norma con categoría de ley y no por la misma Administración a través del reglamento, a través de un real decreto.

En este contexto, es poderosamente válida la advertencia que hace SIMÓN ACOSTA al comentar el art. 90 del Reglamento del IRPF (RD 2384/1981) en relación con el art. 20.13 de la Ley del impuesto 41/1978, en la que, conviene puntualizarlo, sí se contemplaban los incrementos no justificados de patrimonio: *“el Reglamento no puede ensanchar ni restringir la definición de incrementos de patrimonio contenida en la Ley”*¹³.

Y especialmente oportunas son las afirmaciones de PALAO y BANACLOCHE, CHICO DE LA CÁMARA, FERNANDEZ-ARAMBURU LEÓN y de PONT MESTRES referidas al Reglamento del IS:

*“Esa sí es la clave de la ilegalidad del precepto reglamentario en el IS porque no respeta la reserva de ley ni en el hecho imponible ni en el devengo del Impuesto, frente a la previsión del artículo 10 de la Ley General Tributaria”*¹⁴

*“A nuestro juicio, la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades no hacía referencia a los elementos patrimoniales ocultos y la reserva de legalidad tributaria vedaba cualquier regulación de los elementos esenciales del tributo por el Ejecutivo”*¹⁵

*“el RIS no puede añadir nada, innovar, en una cuestión tan importante como es definir o perfilar los componentes del hecho imponible, materia reservada a ley según la LGT”*¹⁶

¹³ Op. Cit. Pag. 24

¹⁴ PALAO y BANACLOCHE: “Los incrementos no justificados de patrimonio”, Impuestos nº 6/1995. Pag. 81

¹⁵ CHICO DE LA CÁMARA, Op. Cit. Pag. 90, nota 203.

¹⁶ FERNANDEZ-ARAMBURU LEÓN: “El descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos en el Impuesto sobre Sociedades”, Carta Tributaria nº 145. 15 de octubre de 1991. Pag. 7.

En cuanto a PONT MESTRES,

“La Ley del IS no delimita, pues, el patrimonio oculto como incremento de patrimonio y, como tal, componente de la renta constitutiva del hecho imponible.

Sin embargo, el Reglamento sí lo hace, primero en el artículo 127.2 del Reglamento, referido a alteraciones patrimoniales y después en el 143”.

Añade más adelante:

“el artículo 143 del Reglamento del IS no tiene soporte alguno en la Ley del Impuesto al guardar, ésta, absoluto silencio respecto a la configuración como hecho imponible del descubrimiento de activos ocultos ya que, según hemos razonado, no es remitible al artículo 15.1 de la Ley, ni se aprecia concordancia alguna con el mismo. Por ello, parece pugnar abiertamente con el principio de reserva de ley garantizado constitucionalmente”

Y concluye:

“todo da a entender que el Reglamento hace lo que no debe: desarrollar reglamentariamente algo que no se halla explícita ni implícitamente ínsito en la Ley del Impuesto; va más allá de la Ley; incorpora preceptos sin concordancia alguna con la Ley que desarrolla; en definitiva, vulnera la Ley y se extralimita respecto de la misma. En otras palabras, infringe el principio de jerarquía normativa”¹⁷.

En definitiva, se trata de preservar el respeto al principio de jerarquía normativa que informa no solo el Derecho Tributario sino el completo ordenamiento jurídico, principio consagrado en los preceptos de rango constitucional ya citados (31.3 y 133) así como en otros de rango legal como el mencionado art. 10 LGT.

La contravención de tan elevado principio tiene importantes consecuencias.

D) La nulidad de los artículos 127.2 y 143 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982

El art. 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, ya estipulaba lo siguiente:

“1. Los actos de la Administración son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

a) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente.

b) Aquellos cuyo contenido sea imposible o sean constitutivos de delito.

¹⁷ Op. Cit. Pags. 182 y 189.

c) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados".

2. También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas en los casos previstos en el artículo 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado"

Ese art. 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado (Decreto de 26 de julio de 1957) disponía que

"serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que infrinjan lo establecido en los artículos anteriores"

Y entre esos artículos anteriores destacaba el nº 26 que señala que

"la Administración no podrá dictar disposiciones contrarias a las leyes ni regular, salvo autorización expresa de una ley, aquellas materias que sean de la exclusiva competencia de las Cortes"

Con mayor claridad, el art. 62.2 de la Ley 30/1992, del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre, determina que

"también serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales"

En consecuencia, han de juzgarse nulas de pleno derecho las normas de la Administración que entran a regular materias reservadas a la ley. Ese es el caso de la determinación de la base imponible como dispone de modo expreso el art. 10 de la LGT. Así pues, dado que el art. 143 del Reglamento procedió a regular materia reservada a ley creemos fuera de toda duda que debe considerársele nulo.

Entendemos que en nada obsta a nuestra valoración la existencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990. Esta Sentencia responde a la impugnación en vía contencioso-administrativa de determinados preceptos del Reglamento del IS. Entre ellos figuraba el art. 127.2 pero no el 143. El Fundamento de Derecho noveno de la misma, referido al art. 127 dijo lo siguiente:

"Sin embargo, la presunción (por otra parte iuris tantum y, por ende, destrúible mediante prueba en contrario, a tenor del artículo 18.1 de la Ley General Tributaria) a que llega el artículo 143, consiste en la lógica apreciación de un incremento de patrimonio, ya que ningún otro significado puede darse a aquellos bienes que afloran por una u otra circunstancia, sin que precedentemente figuraran en contabilidad o en balance. Uno y otro documentos (contabilidad o balances) reflejan el patrimonio de la empresa y los bienes que en ellos no figuren, o no existen o han de ser incorporados como incremento de patrimonio contable. En definitiva, la presunción

que se deriva de la conjunción de los artículos 127.2 y 143 del Reglamento es la consecuencia del incumplimiento por el sujeto pasivo de la obligación de declarar que le imponen los artículos 35 y 101 de la propia Ley General Tributaria, sin perjuicio de las sanciones a que pueda ser acreedor con arreglo al capítulo VI, Título Segundo de aquélla. No procede, por tanto, estimar que el artículo 127.2 del Reglamento infringe precepto alguno de rango superior”

Discrepamos sobremanera de la argumentación del Tribunal Supremo.

En primer lugar, se muestra ajeno a la consideración mayoritaria de los incrementos no justificados de patrimonio como una técnica presuntiva encaminada a determinar la base imponible atrayendo a la misma unas rentas ganadas ayer y materializadas hoy en sendos elementos patrimoniales. Lo procedente, como se ha visto, es intentar averiguar qué clase de rentas se encuentran en el origen de aquellos. Nada esto parece importar a la Sentencia toda vez que entiende que la presunción justamente lo que prueba es que hay un incremento de patrimonio. Confunde, sin lugar a dudas, lo que es el resultado de la presunción con el indicio que da lugar a la misma, siempre siguiendo a SERRA DOMINGUEZ más arriba citado.

En segundo lugar, es imposible conocer su opinión en relación a si existe o no infracción del principio de jerarquía normativa puesto que en momento alguno se plantea este principio: *“La sentencia no invoca ni se asiste de precepto alguno de la Ley del IS para fundamentar el juicio que sustenta consistente en que los artículos 127.2 y 143 no infringen precepto alguno de rango superior, siendo que en ambos se configura un presupuesto de hecho por vía presuntiva consistente en considerar incremento de patrimonio el descubrimiento de elementos patrimoniales no reflejados en contabilidad, sin que esta presunción se halle, explícita ni implícitamente, contenida en la Ley del Impuesto, Ley, que no olvidemos, es la que delimita el perímetro material del hecho imponible del propio IS”*¹⁸. Como resume CHICO DE LA CAMARA, el Tribunal no entra en ningún momento a enjuiciar esta espinosa cuestión¹⁹.

Y en tercer lugar, en la medida en que considera que *“la presunción que se deriva de la conjunción de los artículos 127.2 y 143 del Reglamento es la consecuencia del incumplimiento por el sujeto pasivo de la obligación de declarar que le imponen los artículos 35 y 101 de la propia Ley General Tributaria, sin perjuicio de las sanciones a que pueda ser acreedor”* está tiñendo de fuerte componente sancionador la simple aplicación de la presunción, y, en tal caso, debería tenerse presente que *“la modificación del régimen de sanciones establecidas por Ley”* está también sujeta a reserva de ley en función del art. 10.c) de la LGT.

¹⁸ PONT MESTRES, Op. Cit. Pags. 191 y 192.

¹⁹ Op. Cit. Pag. 90.

2.2. Conceptuación de los incrementos no justificados como una clase de renta

Tal y como se ha apuntado previamente, existe un sector de la doctrina, minoritario, que considera los incrementos no justificados de patrimonio como una clase de renta. Entre sus apoyos cuentan con la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1992, en materia de IRPF, en la que se afirma lo siguiente:

“El legislador ha decidido que estos incrementos forman parte de la configuración legal de renta a los efectos del impuesto que la grava del mismo modo que ha decidido ... que no tengan la consideración de renta los premios de la Lotería Nacional o de la Organización Nacional de Ciegos”

“La postura del Tribunal Supremo –critican HERRERA MOLINA y chico de la cámara– sólo sería coherente si el mecanismo legal no admitiese prueba en contrario, es decir, si estuviésemos ante una presunción absoluta que considerase renta cualquier elemento patrimonial no declarado, aunque se demostrase su procedencia de rendimientos no sujetos al IRPF. Pero en tal supuesto estaríamos ante una ficción jurídica irracional, contraria a los principios de nuestra Norma Suprema” ²⁰.

Por tanto, en palabras ahora de SIMON ACOSTA, *“frente a esta interpretación puede oponerse un argumento sencillo: el sujeto pasivo puede oponerse a la aplicación de la norma demostrando que la adquisición onerosa o el patrimonio oculto no son renta, sino que tienen un origen distinto. De aquí se deduce que estamos ante una presunción que admite prueba en contrario”* ²¹.

3. LOS PASIVOS FICTICIOS Y SU RELACIÓN CON LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO

3.1. En el ámbito de la Ley 43/1995

Como se ha hecho notar, el art. 140 de la Ley 43/1995 constituye la primera manifestación legislativa general del Impuesto de Sociedades que regula los pasivos ficticios. Lo hace en su apartado núm. 4 cuando establece la presunción de la existencia de renta declarada siempre que se hayan registrado en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

El art. 140 parte, primeramente, de la presunción de que un elemento patrimonial no registrado en la contabilidad (140.1.párrafo primero), o registrado con un valor diferente al de adquisición (140.1.párrafo segundo), equivale a renta no declarada.

²⁰ Op. Cit. Pags. 24 y 25.

²¹ Op. Cit. Pag. 46.

MALVÁREZ distingue aquí entre un hecho base de la presunción –el descubrimiento de elementos patrimoniales cuya titularidad corresponde al sujeto pasivo pero sin estar registrados en su contabilidad– y un hecho consecuencia –que dichos elementos patrimoniales han sido adquiridos con rentas no declaradas– ²².

Sin embargo, esta presunción sólo es válida para el caso concreto que contempla, o sea, cuando el hecho base lo constituye el descubrimiento de patrimonio oculto. Se muestra, por el contrario, insuficiente cuando la renta ocultada ha sido objeto de “maquillaje”: la renta ocultada se invierte en elementos patrimoniales y para justificar el importe de la inversión, a todas luces desconectada del flujo de ingresos de la empresa, se inventa una deuda que explique la entrada de dinero anotándose un pasivo ficticio. Como se ve, en estos casos, la ocultación se sofistica: primero, se oculta la renta; segundo, se disfraza el indicio de tal renta ocultada, el elemento patrimonial, adjudicándole una fuente de financiación falsa tendente a ocultar la verdadera.

En este sentido el art. 140.4 perfecciona notablemente el tratamiento normativo que se venía dando a los incrementos no justificados de patrimonio al contemplar un supuesto no explicitado con anterioridad. La constatación de un pasivo ficticio como equivalente a renta oculta salva la insuficiencia de la presunción del 140.1 que únicamente piensa en elementos patrimoniales ocultos y no en elementos patrimoniales contabilizados pero cuya fuente de inversión es lo que está disfrazada.

Ahora el mecanismo presuntivo quedará como sigue:

- hecho base: registro de deudas inexistentes en los libros del sujeto pasivo
- hecho consecuencia: esas deudas que se corresponden con elementos patrimoniales del activo ocultan que tales elementos se financiaron con cargo a rentas ocultas.

Ante esta presunción *iuris tantum*, la actividad probatoria del sujeto pasivo debe dirigirse a demostrar que el hecho consecuencia no se cumple porque

- las rentas con las que se adquirieron los elementos patrimoniales ya tributaron en su momento o están exentas, con lo cual el pasivo ficticio pierde su virtualidad como instrumento defraudatorio y no deja ser un error contable;
- las rentas con las que se adquirieron los elementos patrimoniales del activo escaparon a tributación en su momento y en la actualidad ha prescrito el derecho de la Administración a liquidarlas.

²² Op. Cit. Pag. 894.

Es importante esforzarse en desarrollar una actividad probatoria diligente toda vez que si la Administración no la admitiera aplicaría la primera parte del art. 140.5 cuando señala que

“el importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros”

Semejante previsión significa que, a falta de prueba del origen de la renta, y por tanto de su ubicación temporal, el legislador añade al hecho consecuencia un rasgo más: los elementos patrimoniales se financiaron con cargo a rentas ocultas que se estiman imputables al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos. Con este proceder, primero, se confirma el carácter de técnica presuntiva de los incrementos no justificados de patrimonio: la presunción de renta se completa con una ubicación temporal también presunta que permite a la Administración desentenderse de toda labor investigadora al resultar favorecida en todos los extremos por las previsiones presuntivas del art. 140. Y, segundo, al escogerse de entre los períodos no prescritos el más antiguo se garantiza, como mínimo, unos intereses de demora superiores a los que se devengarían si la renta se imputara a un período más cercano. Se patentiza así el especial fortalecimiento que el legislador otorga a esta técnica presuntiva puesta al servicio de la Administración, como bien atestigua su configuración en el art. 37 de la reciente ley del IRPF, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre²³.

Se tiende, en definitiva, a liberar a la Administración de interesarse por el auténtico origen de las rentas materializadas en elementos patrimoniales puesto que para sujetarlas a gravamen no precisa localizar el período impositivo en el que se generaron y luego “reconstruir” la base imponible al mismo correspondiente. A la Administración le basta y le sobra con acogerse al art. 140.5 dejando en exclusiva toda labor de indagación y prueba de una realidad distinta a la que presume el artículo citado al contribuyente.

Esta es la tendencia predominante si bien no está de más traer a colación alguna jurisprudencia que se ha mostrado más reticente a tolerar la ausencia de actividad probatoria por parte de la Administración. Así, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 1999, y con carácter previo al duro reproche que se hace tanto a la Administración como a las instancias judiciales previas por no haber contrastado la prueba aportada por el acusado de un delito fiscal por incremento no justificado de patrimonio con una mínima actividad probatoria, se afirma:

²³ “Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este Impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción”.

Vid. ALONSO GONZÁLEZ, “Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal”, en “Temas de Derecho Penal Tributario”, Marcial Pons. 2000. Pag. 13 y ss.

“Esta actividad probatoria de la Administración únicamente acredita la existencia de unos bienes, o como sucede en el caso que examinamos, de unos ingresos en unas cuentas corrientes, pero en modo alguno queda debidamente justificado el origen de las rentas puestas de manifiesto con el bien o con los ingresos que constituyen el hecho base de la presunción, tampoco que se trate de rentas gravables, ni que se hayan obtenido en el ejercicio fiscal en el que aparecen descubiertas o ingresadas, extremos que deben quedar debidamente acreditados, aunque sea por vía indiciaria, para que pueda afirmarse la presencia del supuesto fáctico del delito fiscal de que se acusa”

Luego, el Tribunal no transige ante la indeterminación temporal de la renta descubierta por más que la normativa tributaria aplicable, el art. 49, de la Ley 18/1991 del IRPF, permite a la Administración considerar los incrementos no justificados de patrimonio como *“renta del período impositivo respecto del que se descubran”*.

En la misma línea –cita incluso de modo expreso la Sentencia del Tribunal Supremo que se acaba de comentar–, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 14 de septiembre de 2000 (Sección 2ª, Procedimiento Abreviado 34/2000), se manifiesta lo siguiente en su Fundamento de Derecho Sexto:

“Un juez o tribunal penal no puede basar exclusivamente su convicción sobre la culpabilidad de un acusado en semejantes presunciones. Esta afirmación se justifica apelando a que, con su aplicación automática, dejan de respetarse aquellas exigencias que la jurisprudencia constitucional (y, entre otras SSTC 182/1995, 244/1994 y 78/1994) establece para que la denominada prueba de indicios pueda enervar legítimamente la presunción de inocencia. En concreto, no se cumple el requisito de que los indicios sean plurales y de naturaleza inequívocamente acusatoria, ni tampoco se respeta la necesidad, de que, tomando tales indicios como base, fluya de manera natural conforme a las reglas de experiencia humana la consecuencia de que el sujeto ha realizado la conducta típica. En este mismo sentido, el Tribunal Supremo ha indicado en una Sentencia muy reciente (STS de 17 de noviembre de 1999) que, a efectos penales, la mera demostración de la existencia de unos bienes o ingresos en un patrimonio no hace prueba todavía de su origen o momento de obtención, sino que sobre estos extremos debe existir prueba adicional, aunque sea indiciaria, por parte de quien acusa. Esta demanda de prueba adicional no se ha satisfecho en el presente caso”.

De todas formas, conviene relativizar hasta cierto punto la postura de estas resoluciones. En primer lugar, no ha de perderse de vista que parten de supuestos de hecho que son calificados como delitos, luego no es de extrañar que se extremen al máximo las exigencias de prueba de tales delitos aunque sólo sea como exigencia del principio de presunción de inocencia que rige en la instancia penal con especial preponderancia. Y, en segundo lugar, y también pese al tenor de estas Sentencias, conviene insistir en la trascendencia que en estas cuestiones adquiere una actividad probatoria por parte del sujeto pasivo lo más perfecta y completa posible a fin de poder ampararse en el instituto de la prescripción: parafraseando a CHICO DE LA CÁMARA, cuando pueda probarse que han transcurrido cuatro años desde el período de generación de la renta, el derecho de la Administración a liquidar el impuesto habrá decaído, extinguiéndose la

deuda²⁴. O, en palabras de GOTA LOSADA, “si el sujeto pasivo probase fehacientemente que los activos ocultos y descubiertos se adquirieron en un período impositivo prescrito, la presunción queda vencida, porque por definición el beneficio ocultado con el que se adquirieron, tiene que ser anterior”²⁵.

Ahora bien, aunque en el seno de la vigente LIS parece claro que los incrementos no justificados de patrimonio, entre cuyos indicios deben incluirse las deudas ficticias, son una técnica presuntiva en el sentido ampliamente expuesto, no podemos soslayar que en el marco de la ley precedente, la Ley 66/1978, existían argumentos que aparentemente abonaban su consideración como una clase de incrementos de patrimonio. Aclaremos este extremo y para ello volveremos al art. 15 de dicha ley más arriba examinado.

3.2. En el ámbito de la Ley 61/1978

Reformado por la Ley 18/1991, de 5 de junio (Disposición Adicional 5ª. 4), el artículo 15.1 de la Ley 61/1978 vino a quedar así:

“Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo que una Ley los declare expresamente exentos de tributación.

En ningún caso se computarán como disminuciones de patrimonio las que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo las que correspondan a disminuciones de valor consecuencia de pérdidas por depreciación que no se hayan computado como amortización, producidas durante el período impositivo”.

El precepto determina la tributación de los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por simple anotación contable a la vez que estipula su exención cuando una ley así lo disponga (en el mismo sentido el art. 22.2.b de la Ley 20/1990, de 20 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas). Al margen de que tal matización de-

²⁴ “Los bienes o derechos no contabilizados o no declarados en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades”, Revista Técnica Tributaria nº 34. 1996. Pág. 45.

²⁵ Op. Cit. Pág. 123.

²⁶ Originariamente disponía :

“Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente. Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo los expresamente autorizados por preceptos legales. En ningún caso se computarán como disminuciones de patrimonio las que se pongan de manifiesto por simples anotaciones contables, salvo que la reducción del valor en cuentas de los elementos del activo de realice de conformidad con lo que establecen las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada, que a estos efectos se considerarán aplicables a todos los sujetos pasivos por este Impuesto”.

venga superflua, toda vez que ya es sabido que las exenciones han de venir establecidas siempre legalmente (cfr. art. 10.b, LGT), es útil detenernos en ella porque, implícitamente, está haciendo referencia a las leyes de regularización contable en cuyo seno encontraremos en algún caso referencia a activos ocultos y a pasivos ficticios. Estas leyes en un momento histórico determinado permitieron la regularización de balances así como la afloración de activos ocultos y la eliminación de cuentas de pasivo ficticio, supuestos, como veremos en seguida, bien distintos unos de otros.

Las mencionadas leyes de regularización, durante un tiempo, acogieron en su ámbito de aplicación no solo las actualizaciones de valores orientadas a absorber los efectos de la inflación sino también a los activos ocultos y pasivos ficticios. Así se preveía en el art. 13 del Texto Refundido de la Ley sobre Regularización de Balances aprobado por el Decreto 1985/1964, de 2 de julio, cuando se decía:

"1. Con los límites que en cuanto a la valoración resultan de los diversos artículos de este capítulo podrán hacerse lucir en contabilidad, con exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, los elementos de activo comprendidos en el artículo 4, la moneda nacional, mercaderías y saldos de clientes que no constasen en ella debiendo haber figurado..."

4. Podrán ser eliminadas las cuentas de pasivo ficticio que figuren en la contabilidad de la sociedad representando deudas inexistentes, siempre que dichas cuentas hubiesen surgido como contrapartida de inversiones realizadas o de adquisiciones de circulante, cuyos costes fueron satisfechos. Los saldos de las cuentas de que se trata se eliminarán mediante el correspondiente abono a la Cuenta. En este caso será de aplicación el gravamen a que se refiere el número siguiente..."

5. La parte del saldo de la Cuenta que corresponda al valor de los bienes y al pasivo eliminado a que se refiere este artículo, estará sometido a un gravamen del 1,50 por 100 que se aplicará al Impuesto sobre Sociedades"

Luego, se admitía la regularización también para activos ocultos y pasivos ficticios, si bien con un coste fiscal, aunque reducido, que es el señalado en el apartado 5 del precepto transcrito. Dicho gravamen fue eliminado incluso por el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre Medidas Coyunturales de Política Económica (art.20.c) de modo que "la regularización de los valores del activo", "la incorporación de activos ocultos y eliminación de pasivos ficticios" quedaba libre de cualquier tributación, como venía a confirmar el art. 5º del Decreto 3431/1973, de 21 de diciembre, sobre aplicación de la Ley de Regularización de Balances:

"No serán de aplicación a la regularización de los valores de activo y a la incorporación de activos ocultos y eliminación de pasivos ficticios los gravámenes del 0,15 por 100 y del 1,5 por 100 establecidos en los artículos 2º y 13 del Texto Refundido"

En la misma línea se puede leer lo siguiente en el art. 31 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Carácter Fiscal:

“Con los límites de valoración y la justificación establecidas en el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances, de 2 de julio de 1964, las Empresas sujetas a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial-Cuota de Beneficios podrán, con exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, y en el plazo que medie entre la publicación de la presente Ley y el 30 de junio de 1978:

a) Hacer lucir en contabilidad, siempre que no constase en ella debiendo haber figurado, los bienes y derechos representativos de activos reales, tanto de carácter fijo como circulante, así como las obligaciones para terceros.

b) Incorporar en contabilidad la parte del coste de bienes de activo real ocultada en el momento de su adquisición.

c) Eliminar las cuentas de activo que, no obstante carecer de contenido real, figuren en contabilidad como consecuencia de irregularidades contables, así como las cuentas de pasivo ficticio que correspondan a deudas inexistentes”.

Dicho mandato, centrado en la afloración de activos ocultos y en la eliminación de pasivos ficticios con exclusión de la simple actualización de valores contables, se encuentra reiterado en la Orden de 14 de enero de 1978, dictada en desarrollo de la Ley 50/1977 (Artículo Segundo), donde únicamente se añadirá que *“la eliminación de los activos y pasivos ficticios sólo procederá cuando se justifique la carencia de contenido real en los primeros y se pruebe el carácter ficticio en los segundos”* (Artículo Quinto).

Esta última norma marca el punto de inflexión en el tratamiento fiscal que reciben los pasivos ficticios. A partir de este momento las leyes y normas de regularización los excluyen de modo expreso y tajante de su ámbito de aplicación, e incluso prevén la aplicación no sólo de los tributos pertinentes sino también de las sanciones que pudieran corresponder:

“En ningún caso podrán acogerse al régimen tributario de regularización a que se refiere la presente Ley la incorporación de activos ocultos, la eliminación de pasivos ficticios y demás operaciones a que se refiere el artículo 13 del Texto Refundido.

En consecuencia, la realización de las operaciones referidas llevará consigo el devengo de los tributos correspondientes, así como la imposición de las sanciones que procedan, incluidas las derivadas de la legislación de contrabando y de delitos monetarios” (art. 30 de la Ley 1/1979, de 19 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1979).

“En especial, no podrán acogerse al régimen tributario de actualización a que se refiere la presente Ley la incorporación de activos ocultos, la eliminación de pasivos ficticios y demás operaciones a que se refiere el artículo 13 del Texto Refundido.

La realización de las operaciones referidas llevará consigo el devengo de los tributos correspondientes, así como la imposición de las sanciones que procedan, incluidas las derivadas de la legislación de contrabando y la de control de cambios” (Art. 39 de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981)²⁷.

²⁷ En el mismo sentido, el RD 621/1981, de 27 de marzo –art. 2. Décimo–, la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983, y la norma que lo desarrolla, el RD 382/1984, de 22 de febrero –art. 2. Séptimo–.

El punto final lo pone la actualización de balances de 1996. El Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, ya aclaró en su art. 5.4 que *“no podrán acogerse a la presente disposición las operaciones de incorporación de elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad ni las de eliminación de dichos libros de los pasivos inexistentes”*, prohibición que se reitera en el art. 5 del RD 2607/1996, de 20 de diciembre, que desarrolla el citado Decreto-Ley.

La justificación histórica de las leyes de regularización, cuyo inicio situamos en la ley 76/1961, de 23 de diciembre, reside en la necesidad de tender cauces a las empresas para conseguir que reflejaran sus activos fijos en contabilidad por sus valores actualizados, dañados principalmente a causa de la inflación. Sin embargo, como bien subraya ANDRES AUCEJO, *“la Ley de 1961 y también sus sucesoras nacieron con una intención ambiciosa al prever no sólo la actualización de balances, sino también la incorporación de activos ocultos”*²⁸. Se introduce, entonces, una mezcolanza de conceptos (actualización de valores contables, regularizaciones) que conviene deslindar.

Por un lado, topamos con las auténticas revalorizaciones contables. Revalorizar o actualizar valores es dar más valor a los elementos patrimoniales.

Por otro lado, se preveía la afloración activos ocultos.

Y, en último lugar, se admitía también la eliminación de pasivos ficticios.

Los dos últimos supuestos tienen en común ser expresión de la técnica encaminada a conocer renta ocultada mediante determinados indicios que confluyen en la existencia de elementos patrimoniales en los que tal renta se ha materializado. Ambos son exponentes de renta no declarada. La confusión se desencadena en el momento en que todos ellos, los tres casos indicados, son equiparados fiscalmente.

Las normas regularizadoras tenían como primordial objetivo “actualizar” los valores contables de determinados elementos del activo de las sociedades, perjudicados por el efecto erosionador de la inflación. Sin embargo, predominó el uso del vocablo “regularización” para designar también operaciones o ajustes tendentes a la rectificación de situaciones anómalas o ilegales, entre las que cabe citar la incorporación de activos ocultos y la eliminación de pasivos ficticios. La inclusión de estas últimas operaciones, que inicialmente querían ser residuales dentro del objetivo perseguido por las normas de regularización, terminó prevaleciendo de modo que las mencionadas leyes aun siendo de regularización de balances mostraban un contenido como mínimo variado en cuanto al tipo de operaciones a las que se referían.

²⁸ “La actualización monetaria de valores contables”, Marcial Pons. Madrid. 1997. Pags. 28 y 39 y ss..

Unas y otras operaciones sí tenían en común, empero, el propósito de alcanzar una imagen veraz, tanto desde una perspectiva cualitativa y cuantitativa, de la empresa y de sus activos. En palabras de CUBILLO VELARDE dirigidas a la regularización de 1973, “se abre un cauce excepcional, en cuya virtud las empresas cuyas contabilidades son irregulares pueden incorporar a las mismas los bienes y elementos del activo no contabilizados y los pasivos en las mismas condiciones, así como eliminar los pasivos ficticios, es decir, la sinceridad contable más absoluta”²⁹.

Los ajustes contables realizados se visualizaban capitalizándose las plusvalías en una “cuenta de regularización” cuyo saldo recogía tanto el resultado de las afloraciones contables como el resultado de la actualización de los activos fijos materiales.

Todo ello hasta que en 1979 desaparece este tipo de regularizaciones admitiéndose, en lo sucesivo, únicamente y de modo restringido, las actualizaciones de balances.

Desde 1979 la eliminación de pasivos ocultos quedó excluida de los beneficios de las regularizaciones. Véase a este respecto el art. 28 del RD 621/1981, de 27 de marzo, sobre actualización de valores:

“Operaciones de actualización que no gozan de exención.

Uno. No serán de aplicación, en todo caso, los artículos 2, 13, 14, 15, 17, 18 y 23 del texto refundido de la Ley de Regularización de Balances, de 2 de julio de 1964.

Dos. En especial, no podrán acogerse al régimen de exención establecido en los artículos 39 y 40 de la ley 74/1980, de 29 de diciembre, las siguientes operaciones:

- a) La incorporación de activos ocultos.*
- b) La eliminación de pasivos ficticios.*
- c) Las demás operaciones a que se refiere el artículo 13 del mencionado texto refundido.*

Tres. Los incrementos patrimoniales que luzcan como consecuencia de las operaciones a que se refieren los números anteriores se someterán a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, según dispone el artículo 15 de la Ley 61/1978, de 26 de diciembre.

Cuatro. Lo dispuesto en este número se entiende sin perjuicio de la imposición de las sanciones que procedan, incluidas las derivadas de la legislación de contrabando y la de control de cambios”

El objeto de la normativa precedente, en relación a los activos ocultos y a los pasivos ficticios, se puede fijar en una amnistía fiscal a la que acogerse todos aquellos que al realizar las operaciones relacionadas en la mencionada normativa revelaran la existencia de irregularidades. Los precisos contornos de la voluntad del legislador vienen ex-

²⁹ “Comentario a las nuevas disposiciones sobre Regularización de Balances”, REDF nº 2/1974, pag. 360. Vid. también PONT MESTRES, “La regularización de balances en la Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de Reforma Fiscal”, Civitas, REDF nº, 15-16, 1977.

puestos con toda claridad en la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1989. Dicha Sentencia (a la que podría agregarse la de 11 de julio de 1988), indica, refiriéndose a los beneficios fiscales establecidos en el art. 31 de la Ley 50/1977 que...

“... van dirigidos a quien regulariza voluntariamente su situación tributaria, realizando para ello todas y cada una de las operaciones que en el referido artículo 31 se mencionan, con objeto de llegar a una situación de veracidad tributaria. Por lo tanto, quedan excluidas de los beneficios - amnistía o exención - aquellas empresas que no realizan precisamente aquellas operaciones que tiendan a regularizar verazmente su situación haciendo coincidir su activo y su pasivo con los reales, así como también quedan excluidos de tales beneficios aquellas situaciones en las que los activos ocultos no se manifiestan precisamente a consecuencia de la regularización exigida por la Ley 50/1977, sino que ya aparecían reflejadas en la contabilidad de la empresa, aunque ésta no los hubiera declarado anteriormente, ocultándolos e impidiendo así que la deuda tributaria correspondiente fuera exigible. Es decir, no nos hallamos ante una ley que estableciera, con carácter general, una amnistía, sino que ese beneficio solamente para quien realice una serie de operaciones, a partir de su entrada en vigor, quedando fuera de su ámbito aquellas situaciones en las que la deuda tributaria se origine por conductas anteriores a la publicación de la ley”.

La Sentencia no se refiere directamente a la eliminación de pasivos ficticios. Si lo hubiera hecho habría tenido que referirse a los mismos diferenciándolos de los activos ocultos. Puede tener cierto sentido sostener que la afloración de activos ocultos antes de promulgarse la Ley 50/1977 no implicaba la aplicación retroactiva de dicha norma, si bien podría decirse que se corría el riesgo de desconocer el principio de retroactividad de la norma penal más favorable. Pero, si antes de aprobarse la Ley 50/1977 se hubiera eliminado un pasivo ficticio mediante la cancelación de la correspondiente cuenta de pasivo con cargo a reservas (cfr. art. 13.4 de la Orden de 2 de febrero de 1974), la cuestión relevante en el plano fiscal habría consistido en retroceder en el tiempo lo suficiente para hallar el origen de las rentas materializadas en activos contabilizados debidamente “camuflados” tras la cuenta de pasivo ficticio. Y, una vez más, habría sido de extraordinaria importancia determinar si tales rentas o beneficios, cualquiera que fuera su naturaleza o clase (típicas de la actividad, extraordinarias, etc.), pertenecían a un ejercicio prescrito o no.

Por consiguiente, de nuevo, el debate ha de centrarse en dos puntos:

- la naturaleza de las rentas que propician la adquisición de los elementos patrimoniales que se “esconden” tras la cuenta de pasivo ficticio, demostrándose así, por enésima vez, que los incrementos de patrimonio no justificados son una técnica preventiva de detección de rentas no declaradas y no una clase de renta; y,
- el origen temporal de aquellas.

La clave para llegar a la conclusión de que los pasivos ficticios aun cuando luzcan en la contabilidad de una entidad no suponen un incremento de patrimonio por simple anotación contable (art. 15.1) está en el número 2 del art. 15. Este precepto establece en su primer párrafo que

“no son incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior los aumentos en el valor del patrimonio que procedan de rendimientos sometidos a gravamen en este Impuesto, por cualquier otro de sus conceptos, las aportaciones de capital efectuadas por los socios o partícipes durante el ejercicio, incluidas las primas de emisión de acciones y las aportaciones que los socios realicen para reponer el capital en virtud de lo dispuesto en el artículo 99 de la Ley de Sociedades Anónimas, ni tampoco aquellos incrementos que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”

A nuestro modo de ver, la correcta exégesis de este párrafo conduce a la conclusión de que no son incrementos de patrimonio, tal y como vienen definidos en el art. 15.1, los aumentos en el valor del patrimonio que quepa atribuir a rentas *“sometidas a gravamen por este Impuesto”*. O sea, si en el curso de un procedimiento inspector se detecta que un determinado pasivo anotado contablemente es ficticio pero se consigue probar que se corresponde con beneficios no declarados obtenidos dos ejercicios antes se habrá conseguido identificar el origen de los aumentos de valor. Por tanto, esos pasivos ficticios se corresponderán con unos beneficios (ordinarios o extraordinarios) devengados en un ejercicio no prescrito, ejercicio que debe ser objeto de liquidación administrativa agregando a la base declarada previamente la nueva renta descubierta. Si, por el contrario, la entidad inspeccionada no llega a probar la naturaleza de las rentas que en última instancia encubre el pasivo ficticio, y por ende su punto de origen en el tiempo, la lógica de la técnica presuntiva de los incrementos de patrimonio –no así los preceptos del reglamento de 1982, nulos de pleno derecho a nuestro juicio– permitiría adjudicar al importe de la cuenta de pasivo inexistente la calificación de incremento de patrimonio. En tal supuesto, no se habrá conseguido probar que el aumento en el valor del patrimonio proceda *“de rendimientos sometidos a gravamen en este Impuesto, por cualquier otro de sus conceptos”*. Por tanto, la calificación de un pasivo ficticio como incremento de patrimonio deviene una opción residual a la que se llega cuando la actividad probatoria es insuficiente en orden a conseguir calificar en términos materiales y temporales de un modo distinto la renta que subyace oculta tras la cuenta de pasivo³⁰.

³⁰ Recientemente se ha dado a conocer una Sentencia de la Audiencia Nacional, de 18 de mayo de 2000 (ponente Isabel García García-Blanco) que incide en el significado atribuible al art. 15 de la Ley 61/1978. El supuesto de hecho que motiva la resolución es el siguiente: en 1974 una S.A. adquiere a su nombre unos terrenos, aunque el pago lo efectúan dos socios. No se efectúa la correspondiente anotación contable hasta 1985. En 1986 la Inspección estima que dicho asiento manifiesta un incremento de patrimonio gravable. La SAN se explaya en justificar el sometimiento a gravamen del incremento que se manifiesta a través del indicado asiento contable en su Fundamento de Derecho Octavo. En síntesis, se afirma que en 1974 no hay un incremento de patrimonio para la S.A. - ni anotación contable alguna - dado que para dicha entidad surgió una deuda, un pasivo exigible, con los dos socios adquirentes - entendemos que la Sentencia habla en sentido figurado si, como parece nada se anotó en la contabilidad -. En 1985, si bien sí se anotó contablemente el incremento de patrimonio no se hizo anotación alguna en el pasivo. Es como si se formalizara una donación por parte de los socios a la sociedad. Pues bien, ese tipo de donación no figura entre las excluidas por el art. 15.2 del concepto de incremento de patrimonio. Asentimos a este razonamiento pero no así a otros que sin ser fundamentales enturbian mucho la lógica del Tribunal. Así, entendemos que el indicado razonamiento no permite otorgar carta de naturaleza al llamado “hecho imponible contable” pues entiende que en un caso así puede prescindirse del sustrato fáctico. De igual manera, parece inapropiado empeñarse en buscar apoyo en la equívoca doctrina consistente en hacer tributar los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto por simple anotación contable cuando en el caso del que se ocupa sí existe incremento patrimonial no es por nada distinto a la formalización de la donación del bien por parte de quienes materialmente lo adquirieron y pagaron a la sociedad.

La Ley 43/1995, creemos, ha cambiado radicalmente el panorama. De conformidad con su art. 15.1, la revalorización contable de activos realizada voluntariamente podrá tener su relevancia mercantil pero carecerá de ella en el plano fiscal. Al eliminarse la figura tradicional del incremento de patrimonio por simple anotación contable se elimina también de raíz el problema del que nos hacemos eco: ahora ya no es posible caer en la confusión de que un pasivo ficticio contablemente anotado implique un incremento patrimonial. De este modo gana terreno definitivamente la consideración de dicho pasivo como una técnica de identificación de rentas ocultas al impuesto.

Y no impide llegar a esta conclusión que el mismo art. 15.1 de la Ley 43/1995 excepte esta regla general diciendo que sí procederá la integración en la base imponible de las revalorizaciones, “cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable”. Y no lo impide, decimos, porque, en virtud de la delimitación conceptual más arriba operada, una revalorización contable nada tiene que ver con el descubrimiento de rentas ocultas. Pudo parecer que existía algún vínculo en el marco de la Ley de 1978 pero está clara la inexistencia del mismo en el momento presente.

En segundo lugar, hay que volver a referirse al origen temporal de las rentas que se agazapan tras los pasivos ficticios y reiterar firmemente que si se logra probar su pertenencia a ejercicios prescritos es que ha decaído irremediablemente el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria que a las mismas pueda corresponder. Insistir en esto no deviene en perogrullada toda vez que la redacción inicial de las normas permitía sostener, por mayor desatino que pudiera parecer, que la prescripción no regía en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Fijémonos que el art. 143 RIS decía lo siguiente:

“Cuando la Administración conozca por cualquier medio la existencia de elementos patrimoniales no reflejados en contabilidad o en las declaraciones correspondientes a este impuesto, considerará la existencia de un incremento de patrimonio, en cuantía igual al valor real de los bienes o derechos ocultos en el momento a que se refiere el descubrimiento...”

En consecuencia, y haciendo nuestras las palabras de SANZ GADEA –aunque estén pensadas para activos ocultos y no pasivos ficticios–, “tal y como está redactado el artículo 143 RIS parece que no hay inconveniente en admitir que el transcurso del período de prescripción no es obstáculo al gravamen. O, dicho de otra manera, que el instituto de la prescripción no juega cuando se someten beneficios ocultos que se descubren a través de activos no contabilizados. Ahora bien, esto implica que el Impuesto de Sociedades, cuando median omisiones o alteraciones contables que afectan al resultado, no prescribe jamás, por cuanto que toda anomalía contable de esa índole determina activos extracontables o pasivos ficticios. Esta conclusión sorprendente es consecuencia directa de calificar como incremento de patrimonio lo que no lo es. Es cierto

que formalmente no se liquida el ejercicio en el que se produjo la ocultación del beneficio, pero realmente así es. De hecho, la prescripción queda marginada”³¹.

El autor se rebela contra semejante conclusión y asevera: “la tesis de la aplicación de la prescripción ha quedado reforzada con la modificación de la Ley 44/1978. En efecto, el apartado tres del artículo 33 de la Ley 44/1978 pasa a constituir el apartado siete del artículo 26, con la siguiente redacción: “El valor de los elementos patrimoniales, ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas o de cualesquiera rentas no declaradas en este impuesto, será renta del período en que se descubra, salvo que se pruebe que se produjeron en otro período en cuyo caso se imputará a éste. A diferencia del artículo 33.3 de la Ley 44/1978, que no contempla otra posibilidad que la del gravamen en el período en que se descubra el activo oculto, y del artículo 143 RIS que no establece el período de gravamen, la modificación contenida en la Ley 48/1985, admite la imputación al período en que se produjeron las rentas, cuando se pruebe suficientemente. Debemos entender que la imputación, probada, a un período impositivo prescrito, determina el no gravamen de los activos ocultos”.

Y añade:

*“La aplicación del instituto de la prescripción es un importante freno a la comprobación de la renta a través de la investigación de activos no registrados en contabilidad”*³²

Los tribunales económico-administrativos también se han pronunciado al respecto y de forma coincidente:

*“...en sintonía con la doctrina contenida en la resolución de fecha 26 de septiembre de 1990 del TEAC, debe convenirse en la improcedencia de liquidar en el futuro ese incremento de patrimonio que ahora anulamos por motivos procedimentales, en cuanto resulte acreditado que procede de un ejercicio prescrito. En definitiva, el instituto de la prescripción garante de la seguridad jurídica, es aplicable de oficio e imperativamente a todo el sistema tributario, Impuesto sobre Sociedades, incluido, mientras la ley no establezca lo contrario o excepcione este principio, y ya se ha anticipado que ello no sucede en sede del Impuesto sobre Sociedades no ya porque el reglamento vulnere el principio de jerarquía normativa, sino porque nada dispone sobre el particular” (Res. del TEAR de Cataluña de 9 de abril de 1995)*³³

³¹ Op. Cit. Pag. 699.

³² Op. Cit. Pag. 770, e igualmente PONT MESTRES en su magnífico trabajo “El lucimiento en cuentas de activos ocultos y la prescripción en el Impuesto sobre Sociedades”, RTT nº 16, 1992, págs. 12 a 33.

³³ Citada por Antonio DURÁN-SINDREU BUXADE en “El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, en “Presente y futuro de la Imposición Directa en España”, AEDAF. Lex Nova. 1997. Pag. 469; y también por José ARIAS VELASCO en “Los incrementos patrimoniales no justificados no son gravables por impuesto sobre Sociedades cuando se pruebe que proceden de un ejercicio prescrito (Resolución del TEAR de Cataluña de 9 de abril de 1995)”, Informe 22/96, de mayo 1996, Asociación Española de Asesores Fiscales).

4. CAPITALIZACIÓN DEL PASIVO FICTICIO MEDIANTE SU CARGO A UNA CUENTA DE RESERVAS Y SU POSIBLE TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Generalmente, se planifica una regularización contable eliminando la cuenta de pasivos ficticios a base de su capitalización como cuenta de reservas. Para MALVÁREZ PASCUAL ese es el proceder correcto dado que, tal y como parece, ha prescrito la obligación de declarar por tales beneficios. En caso contrario, si no estuvieran prescritos y fueran descubiertos por la acción administrativa, deberían reflejarse contablemente en la partida de Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores³⁴.

Es fácil suponer que una operación contable tan sencilla no pasará desapercibida según cual sea la magnitud de las cifras que se manejen. Por esta razón creemos muy conveniente profundizar acerca de si esta regularización tiene o no coste fiscal.

Para aclarar este extremo, de nuevo hay que volver sobre la tributación en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades de las anotaciones contables.

4.1 Tributación de la dotación de reservas voluntarias con anterioridad a la Ley 61/1978

Primeramente, debe calificarse la reserva a la que se destinará el importe de la cuenta de pasivo como reserva voluntaria, esto es, reserva que se constituye por decisión de la junta general ordinaria a propuesta de los administradores. No es, en ningún caso, una reserva legal, pues no se dota en cumplimiento de ningún precepto legal sino por decisión de los órganos de la propia sociedad.

En épocas pretéritas autores de indudable prestigio defendieron justamente lo contrario: la tributación de las rentas prescritas. Así, ALBIÑANA, en un trabajo ya histórico, "Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes" (Revista de Derecho Mercantil, 1949), afirma sin ambages:

"Toda deuda que la Empresa tenga y por inactividad del acreedor deja de serle exigible por prescripción civil, mercantil o administrativa, es preciso considerarla ingreso computable en la determinación del beneficio fiscal por Tarifa III de Utilidades. Con independencia de los motivos determinantes de que la prescripción se produzca, el pasivo exigible que prescribe implica, económicamente, una donación por parte del acreedor y a favor de la Empresa (...) A nuestro juicio, los donativos a empresas sujetas a esta Tarifa tributan por ella. Y si toda deuda prescrita tiene aquel carácter, podremos afirmar constituye fiscalmente un ingreso ajeno a la explotación, desde luego, pero ingreso al fin. El pasivo exigible se ha convertido en no exigible; se ha incrementado el patrimonio de la empresa por la dejación de un derecho por parte del acreedor; se ha de considerar, por tanto, como ingreso a computar por este Impuesto en el ejercicio en que la prescripción se produzca con arreglo a Derecho" (pags. 220 y 221). Su opinión no experimenta variación aunque ese pasivo pasa a reservas: "Por ser pasivo exigible que deviene en no exigible y, por consiguiente, surgiendo fuera del beneficio de explotación de la Empresa, ningún inconveniente existe en que pueda considerarse como reserva efectiva fiscal, siempre que se constituya en reserva o se contabilice en forma que categóricamente rechace pueda ser estimado como ingreso o producto repartible" (Pag. 137)

³⁴ Op. Cit. Pag. 899.

Sucede, además, que debe considerarse que la cuenta de pasivo ficticio sustenta una reserva tácita. “Reservas tácitas –nos dice GARRIGUES– son aquellas que no tienen expresión contable en el balance y se originan por el hecho de una valoración por bajo de la realidad de los asientos de la cuenta activa o de una excesiva valoración de los asientos de la cuenta pasiva”³⁵. Las reservas se sumarán al capital social y junto con los beneficios darán lugar al patrimonio neto de la sociedad. Sumados, el capital, las reservas y el beneficio, deberán equilibrarse con el pasivo del balance. Refiriéndose a la cuestión que nos ocupa, SANCHEZ CALERO opina que “el balance puede no reflejar exactamente el valor del patrimonio neto, de manera que existan reservas tácitas u ocultas, porque dicho valor sea superior al de las reservas que figuran en el balance. Esto se produce tanto porque los criterios de valoración de los elementos del activo están dominados por un principio de prudencia (que intenta evitar que aparezcan beneficios ficticios) como por el deficiente funcionamiento del sistema monetario (esto es, por el cambio de valor de la moneda) o porque no se hayan contabilizado ciertos elementos patrimoniales (debido a error, fraude fiscal, etc.)”³⁶.

Vemos, por tanto, que desde la perspectiva mercantilista una reserva tácita puede tener su origen indistintamente en una pérdida de valor de los elementos del activo a causa de la inflación así como en la pura y dura ocultación de rentas que, sin embargo, se materializan en elementos patrimoniales. Si estos últimos no están contabilizados nos encontraremos con elementos patrimoniales ocultos pendientes de aflorar. En cambio, si se encuentran debidamente contabilizados su cobertura vendrá dada por atribuirles un menor valor del que de suyo les corresponde o en disponer como contrapartida un pasivo ficticio. Recuérdesse que estos tres supuestos configuraban el ámbito objetivo de aplicación de las leyes de regularización de balances antes de 1979. Luego, cabe imaginar que el peso de un razonamiento decididamente mercantil terminó por trasladarse al derecho fiscal sin proceder a efectuar las correspondientes distinciones. Porque si algo está claro es que cuando tales reservas tácitas son objeto de capitalización pasando a reservas cae sobre esa operación todo el peso de la imposición societaria en ese momento aplicable.

Téngase presente lo que ya disponía la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria (Texto Refundido de la Ley Reguladora de 22 de septiembre de 1922) en su Tarifa Tercera (utilidades procedentes del trabajo juntamente con el capital):

“Disposición Quinta.- Constituirá la base de imposición en esta Tarifa el importe del beneficio neto en el período de la imposición.

Para la determinación del beneficio neto se deducirá de la suma de los ingresos brutos obtenidos por la Empresa en el período de la imposición, ya procedan de la explotación directa, ya

³⁵ “Curso de Derecho Mercantil”, Tomo I. Séptima Edición. 1976. Pag. 448.

³⁶ “Instituciones de Derecho Mercantil”, I, 21ª edición. MacGraw Hill. Pags. 286-287.

del arrendamiento del negocio, el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan, y los de seguro de los dichos bienes y de sus productos.

(...)

En particular se observarán, para la estimación de los beneficios, las siguientes reglas:

1º. Se comprenderán entre los ingresos:

a)...

b) Los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo, en cuanto se realicen por la enajenación de los valores, o de otra manera luzcan en cuentas, o se destinen a alguno de los fines expresados en los apartados A a H, ambos inclusive, de esta Disposición."

La doctrina ha aceptado sin titubeos la realidad de esta tributación³⁷, y la jurisprudencia de la época propaga invariablemente una interpretación amplia de lo que entiende por "lucir en cuentas" y su extensión a las reservas tácitas:

- Se demuestra la existencia de una reserva tácita y, por tanto, un incremento de valor por el hecho de vender una sociedad un salto de agua por una suma muy superior a la diferencia entre el valor de inventario y las amortizaciones contabilizadas, incremento que constituye un beneficio imponible por Tarifa 3ª (Tribunal Central, Resolución de 2 de mayo de 1933).

- El incremento de valor a que se refiere este apartado abarca a títulos o valores mobiliarios y a bienes muebles e inmuebles, siendo condición única que luzca en cuentas, aunque no aparezca materialmente realizado por la enajenación de los mismos (Tribunal Central, Resolución de 27 de febrero de 1934).

- La cesión por una sociedad a otra de una marca comercial, recibiendo en pago un número de acciones de la cesionaria por valor muy superior al que en contabilidad tiene dicha marca, se considera como un incremento de valor de un elemento de activo, aun cuando con aquélla se cedieran otros no contabilizados por la Sociedad cedente, porque con ello ésta no hizo otra cosa que constituir una reserva que, al estar formada por un incremento de activo, debe sujetarse a tributación por Tarifa 3ª³⁸

Idéntica manifestación se trasladó al art. 15.2 del Texto Refundido de la mencionada Ley, aprobado por Decreto núm. 3357/1967, de 23 de diciembre. Por ello mismo,

³⁷ Desde GARRIGUES - "Tratado de Derecho Privado", Tomo I, Volumen 2, Revista de Derecho Mercantil, Madrid. 1947. Pags. 719-720 - a GOTA LOSADA - "Tratado del Impuesto de Sociedades", Tomo I, Banco Exterior de España, Madrid. 1988. Pag.199.

³⁸ Tribunal Central, 2 de abril de 1935, extraída como las anteriores de "Leyes de Hacienda de España", de Medina y Marañón, Instituto Editorial Reus, 1948, Pag. 1354.

el razonamiento sobre el que se sustenta la jurisprudencia citada vuelve a identificarse en esta resolución del TEAC, que aborda expresamente un supuesto de pasivo ficticio en el ámbito de la regulación del recién mencionado Texto Refundido:

“del examen del expediente resulta que la sociedad no aporta documento o fundamento jurídico alguno que sirva de soporte a la existencia de la citada cuenta (“depósito futura ampliación de capital”); por lo que es pertinente confirmar el criterio de la Inspección y calificar la citada cuenta de pasivo ficticio que juega el efecto de cuenta compensadora de activo que de hecho supone una revalorización de activo, por lo que conforme al artículo 15.2 del Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967 debe integrar la base imponible de la Sociedad y confirmar el incremento incluido en la liquidación impugnada por el citado precepto” (Resolución TEAC de 21 de febrero de 1990)

La ley fiscal impuso así su propio concepto de beneficio sometido al impuesto y en ese concepto se incluía, como hemos visto, el lucimiento en cuentas del incremento de valor de los activos. A partir de ahí, y a causa de la confusa amalgama de aumentos de valoración, afloración de activos ocultos y eliminación de pasivos ficticios, supuestos todos ellos, a su vez, susceptibles de dar origen a reservas tácitas, se procede a vincular su lucimiento en la contabilidad de la empresa con su sujeción al impuesto sobre los beneficios de las sociedades.

Ya se ha puesto de manifiesto el error de partida: la equiparación entre supuestos que en sí no son iguales –aumento de valor de activos, afloración de activos ocultos y eliminación de pasivos ficticios–. Pero dicha concepción, a nuestro juicio, hunde sus raíces no en el derecho fiscal sino en la concepción económica de renta. Según GOTA LOSADA, “el Impuesto sobre Sociedades, desde sus orígenes, o sea, desde la Tarifa III de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, admitió el concepto de renta según la teoría del incremento neto patrimonial, tomada de Georg Von Schanz, según reconocimiento expreso hecho por su autor, el profesor A. Flores de Lemus. Así se gravaba la totalidad de la renta obtenida por las sociedades, incluidas las ganancias de capital realizadas y las no realizadas, si el aumento de valor se contabilizaba”³⁹. Se abre así un período en el que se somete a tributación las plusvalías contables, y, como decíamos más arriba, es más fácil que se atraiga al ámbito de aplicación del impuesto la operación contable consistente en pasar una cuenta de pasivo ficticio a reservas.

Debe hacerse notar también que la ley fiscal no seguía al pie de la letra la determinación que la normativa mercantil hacía de los ingresos sociales. Prescindía hasta cierto punto de la determinación del beneficio gravable a partir del resultado que arrojará la Cuenta de Pérdidas y Ganancias puesto que en ella, lógicamente, no se hacía referencia a la cancelación de cuentas de pasivo ficticio con cargo a reservas. Así, el art. 105 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, al referirse a la parte de los ingresos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, disponía se consignaran:

³⁹ “Tratado del Impuesto de Sociedades”, Op. Cit. Pag. 199.

- “1. Los ingresos obtenidos por la actividad normal de la Empresa.*
- 2. Las cantidades ingresadas por circunstancias u operaciones extraordinarias.*
- 3. Los fondos de las reservas que se apliquen a los fines para que fueron constituidas y los ingresos que se obtengan por enajenación o liquidación de elementos patrimoniales que constituyeran reservas ocultas o tácitas”*

Tampoco la regulación vigente contempla en el art. 189 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 (Texto Refundido, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre) este tipo de operaciones como integrantes de la parte de ingresos de las sociedades en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Lo que sucede es que, en la actualidad, el concepto de renta sobre el cual recae el Impuesto sobre Sociedades ha variado, toda vez que no se someten a gravamen los aumentos de valor meramente contables.

En cuanto a la ley precedente, “la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del nuevo Impuesto sobre la renta de Sociedades –expone GOTA LOSADA–, se inclinó de manera clara y precisa por el concepto moderno de renta según la formulación Haig-Simons, al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien excluyó las adquisiciones a título lucrativo, sujetas al Impuesto General sobre Sucesiones y Donaciones y las ganancias de capital no realizadas, salvo que el aumento de valor se contabilizase”⁴⁰. Luego, en estas coordenadas debe situarse el antes analizado art. 15.1 de la ley 61/1978 en cuanto admitía la posibilidad de estimar como incrementos de patrimonio aquellos que se pusieran de manifiesto por simple anotación contable. Aunque sin olvidar la fundamental matización que hace el art. 15.2: no son incrementos los aumentos de valor que proceden de rendimientos sujetos a gravamen por el Impuesto sobre Sociedades porque de no ser así se gravarían dos veces⁴¹. Y añadiríamos nosotros: se encuentren o no prescritos esos rendimientos.

4. 2 Tributación de la dotación de reservas voluntarias en el marco de la Ley 43/1995

4.2.1 La opinión de la doctrina

Decíamos que en la actualidad el planteamiento es distinto. Obedece, sencillamente, a la concepción de la base imponible del impuesto manifestada en el art. 10, apartado 3, de la Ley 43/1995, cuando se decreta que *“en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con*

⁴⁰ “Tratado del Impuesto sobre Sociedades”, Op. Cit. Pag. 200.

⁴¹ CALVO BUEZAS, “Ingresos no computables”, en “Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades”, ICAC, Ministerios de Economía y Hacienda. Madrid. 1990. Pag. 408.

las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". De esta manera se prescinde de enumerar los diversos componentes de la renta como hiciera en su momento el art. 12 de la Ley 61/1978 (ingresos derivados de la actividad, contraprestaciones provenientes de los elementos patrimoniales de la empresa, adquisiciones a título lucrativo, subvenciones), sin que ello signifique, en ningún caso, que éstos dejen de integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Que la LIS delegue en la normativa mercantil y contable la determinación concreta de la base imponible en régimen de estimación directa significa que deberá partirse de la configuración que tales normas hacen de la cuenta de pérdidas y ganancias con las correcciones fiscales que expresamente establezca el legislador del impuesto.

“El régimen de estimación directa –según GARCÍA MORENO–, entendido como la ordenación jurídica que regula el tránsito de la base imponible normativa a la fáctica, toma como punto de partida el resultado concreto que figura en los estados anuales que obligatoriamente ha de elaborar el sujeto pasivo. Este punto de partida se somete a unas modificaciones concretas derivadas de la normativa específicamente tributaria, que convierten el saldo concreto del sujeto pasivo en base fáctica y, por tanto, relevante fiscalmente a los efectos de aplicar el tipo de gravamen”⁴².

Pues bien, entre esas modificaciones o correcciones no figura ninguna alusión a las cuentas de su pasivo ficticio y a su extinción con cargo a reservas. Luego, nos hallamos ante un hecho determinado cuya forma de contabilización no genera un ingreso contable ni tampoco una renta en términos fiscales.

De todo ello se colige que, ni en un plano formal ni en un plano material, y de conformidad con la normativa vigente, cabe interpretar que cuando se cancela la cuenta de pasivo ficticio con cargo a reservas voluntarias se esté devengando renta alguna susceptible de ser sometida a tributación en el marco del Impuesto sobre Sociedades.

No se colige en el plano formal porque, según lo dicho, ni en la cuenta de pérdidas y ganancias tal y como viene regulada por la Ley de Sociedades Anónimas, ni en base al Plan General Contable o al Código Mercantil, se puede sostener que la operación contable en que consiste cancelar el pasivo ficticio con cargo a reservas tenga la consideración de renta o beneficio para la sociedad en cuanto sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

Y tampoco se puede deducir desde el plano material. Justamente, desde esta perspectiva, llegamos más fácilmente a la conclusión contraria: caso de someterse a impo-

⁴² “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, Tecnos, Madrid. 1999, Pág. 34 y ss y .pag. 166.

sición la cancelación de la cuenta de pasivo con cargo a reserva se estaría impulsando un claro supuesto de doble tributación. Debería apreciarse un primer hecho imponible, el que se realizó cuando se obtuvieron las rentas que fueron ocultadas y luego materializadas en los elementos patrimoniales cuya contrapartida en el pasivo han sido las deudas inexistentes; y, luego, un segundo hecho imponible a cargo también de las mismas rentas, aunque ahora en el momento de su conversión en reservas.

Este último vendría a ser lo que PONT MESTRES denomina “hecho imponible contable” cuyo sustrato patrimonial deviene irrelevante ⁴³.

Semejante planteamiento choca de frente con los principios de justicia tributaria. Muy especialmente con el de capacidad económica en la medida en que la doble tributación por los mismos hechos deviene en sometimiento a tributación de una capacidad económica ficticia en la réplica. Recuérdese que el Tribunal Constitucional ha advertido que el principio de capacidad económica quiebra “*en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia*” (Sentencias 37/1987, F.J. 13º, y 214/1994, F.J.º 5º).

Igualmente, supondría una quiebra ilegal del instituto de la prescripción, que debemos entender englobado en el más amplio principio de seguridad jurídica recogido en el art. 9.3 de la Constitución.

Volviendo a PONT MESTRES, “si el incremento no contabilizado que sirve de sustrato fáctico al perfilado hecho imponible contable, se hallase formado o resultase ser renta obtenida por el sujeto pasivo liberada de sujeción a gravamen por imperativo prescriptivo, y así fuere probado en Derecho, se estaría sometiendo a gravamen una renta en forma de incremento de patrimonio que ya pasó el fielato tributario de acuerdo con la Ley, fuere cual fuere el desenlace definitivo en que se concretó la obligación, desenlace, he de insistir, siempre acorde con el ordenamiento aplicable. ¿No significaría, acaso, el restablecimiento de vida jurídica de una obligación legalmente extinguida con todas sus consecuencias? ¿No sería una manifiesta conculcación de las normas reguladoras de la prescripción, una anulación de sus efectos, y, en definitiva, un quebrantamiento del ordenamiento jurídico por clara afrenta al principio de seguridad jurídica?

Vuelve aquí a surgir la pregunta que formulamos en las primeras páginas: ¿Es que la prescripción no opera en el IS?”

Y añade:

⁴³ “El lucimiento en cuentas de activos ocultos...”, Op. Cit. Pag. 31. Y que, según se ha podido comprobar, sigue siendo un concepto que no desecha cierta jurisprudencia (cfr. SAN 18 de mayo de 2000).

“La prescripción surte iguales efectos en todas las figuras tributarias, y, por tanto, extinguido el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, ese derecho ha dejado de existir y no es posible restablecerlo. Ni siquiera, con maniqueísmos, argucias, o camuflajes cual es el de disfrazarlo formalmente de otra manera. Una vez producida la extinción, la Administración queda desvinculada del derecho del que era titular; el derecho deja de existir, la base imponible se diluye en la nada. A partir de ahí la manifestación de riqueza económica insita en el hecho imponible diluido, queda en idéntica situación que las manifestaciones de capacidad económica sobre las que hubiere incidido el tributo en los que la obligación tributaria se hubiere extinguido por el pago de la correspondiente prestación tributaria”⁴⁴.

ARIAS VELASCO se ha pronunciado también con extrema claridad cuando analiza con afilado rigor los contornos de esta problemática: “un sector de la Administración viene sosteniendo en la práctica la tesis de que la afloración contable o el descubrimiento de bienes ocultos constituye en todo caso incremento patrimonial sujeto al impuesto sobre sociedades, incluso en el supuesto de que pudiera probarse que la adquisición había tenido lugar en ejercicio ya prescrito. Claro está que esta tesis conduciría de hecho, a la negación de la aplicación del venerable instituto de la prescripción en el impuesto sobre sociedades (...)”. Entiende, por el contrario, como ya hemos indicado, que debe aplicarse aquí el art. 15.1, en su segundo párrafo, de la Ley 61/1978, cuando excluye de la consideración de incrementos de patrimonio los que proceden de rendimientos sometidos a gravamen por el impuesto “*por cualquiera otro de sus conceptos*”: “Así pues, la presunción de incremento patrimonial que nace de la anotación contable puede ser destruida mediante la prueba de que el presunto incremento procede de otros rendimientos, con la consecuencia de que, si dichos incrementos se generaron dentro de un ejercicio prescrito, la deuda tributaria habría prescrito”⁴⁵.

En cuanto a los preceptos reglamentarios que se hacen cargo de la regulación de los incrementos de patrimonio (127, 143) asevera que “si las presunciones legales pueden ser destruidas por prueba en contrario, salvo que expresamente lo prohíban, –artículo 118.1 de la LGT–, con mayor motivo pueden serlo las presunciones reglamentarias, máxime cuando carecen de soporte legal expreso, como es el caso del artículo 143 del RIS”.

Y concluye: “así pues, ni la afloración contable ni el descubrimiento de bienes ocultos tienen por qué tener consecuencias fiscales en el impuesto sobre sociedades, siempre que se pueda probar que el incremento patrimonial correspondiente al valor de los bienes aflorados o descubiertos existía ya en un ejercicio prescrito”.

⁴⁴ Op. Cit. Pag. 31.

⁴⁵ En el documento “Nota sobre las consecuencias de la afloración contable o del descubrimiento de bienes ocultos en el Impuesto sobre Sociedades”, emitido para la Asociación Española de Asesores Fiscales en diciembre de 1990.

Aunque también advierte de lo siguiente:

“para que la afloración pueda practicarse sin riesgo fiscal es preciso, no sólo que se tenga constancia de que el incremento patrimonial se generó en ejercicio prescrito, sino que:

a) Se disponga de pruebas suficientes en derecho para probarlo.

b) Pueda probarse igualmente que el valor de adquisición en su momento no fue inferior al valor de afloración. Ya que, en la medida en que este último fuese superior, la diferencia tendría la consideración de revalorización contable, ésta, sí, gravable en el momento en que se pone de manifiesto”.

4.2.2 La opinión de la Administración

PONT MESTRES y ARIAS VELASCO se refieren implícitamente a una corriente de opinión asentada en la Administración desde antiguo y que ha tenido en HUGUET TORREMADÉ uno de sus últimos adalides. Para este último “puede clasificarse como un caso de descubrimiento de bienes ocultos la afloración contable por parte del sujeto pasivo de bienes o derechos no contabilizados en el momento de su adquisición. Esta situación puede considerarse equivalente a la variación patrimonial debida a anotación contable. En estos casos, aunque la anotación contable se refiera a ejercicios prescritos, como quiera en el balance inicial de cada ejercicio debe coincidir con el balance final del ejercicio anterior, la anotación contable referente a ejercicios prescritos tendrá su incidencia fiscal en el primer ejercicio no prescrito o comprobado, o en aquel en que se realiza la anotación contable”⁴⁶. En fin, según esta línea de razonamiento, en el impuesto sobre sociedades “no juega la figura de la prescripción, ya que la misma se excluye expresamente del artículo 143 RIS” que “está inmune a la prescripción”, de modo que el descubrimiento de beneficios ocultos generados en períodos ya prescritos no es óbice para su liquidación, toda vez que “se imputará un incremento de patrimonio en el primer ejercicio comprendido en el plazo de prescripción en que resulten o aparezcan elementos patrimoniales no declarados”⁴⁷.

Afortunadamente, el parecer de la Administración cada vez es más permeable a consideraciones como las que sostienen los autores antes citados. Así se infiere de la contestación a la siguiente consulta que por su excepcional importancia pasamos a reproducir:

⁴⁶ “Todo sobre la declaración de Sociedades”, ejercicio fiscal 1990, Praxis, 1991. Pag.147, citado por PONT MESTRES, “El Lucimiento en cuentas de activos ocultos...”, Op. Cit. Pag. 30.

⁴⁷ El entrecomillado pertenece al ya citado Informe de ARIAS VELASCO que lleva por título “Los incrementos patrimoniales no justificados no son gravables por Impuesto sobre Sociedades cuando se pruebe que proceden de un ejercicio prescrito”.

Consulta nº 1241/99, de 19 de julio de 1999

Cuestión: En el pasivo del balance se encuentra una cuenta de proveedores varios con saldo constante desde 1989. Dicho saldo no resulta exigible, pues recoge anotaciones ficticias anteriores a dicho ejercicio. La entidad decide anular dicha cuenta y crear la cuenta de reserva oportuna.

Contestación: El artículo 140 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), presume la existencia de rentas no declaradas sujetas al impuesto y que deben integrarse en la base imponible cuando figuren en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

El apartado cinco de dicho precepto dispone que la renta presunta, en el importe de la deuda, se impute al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

En cuanto, a los medios de prueba, es válido cualquier admitido en Derecho.

En principio, los libros de contabilidad se reconocen como medio de prueba válido. El artículo 31 del Código de Comercio dispone que el valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.

Pese a su laconismo el mensaje que emite la Administración está bien claro: si mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho se prueba la pertenencia de la renta presunta a un período impositivo concreto y prescrito dejará de ser aplicable el mecanismo de imputación temporal previsto en el art. 140.5 LIS.

En el fondo de la cuestión late el debate por un modelo de imposición sobre las sociedades que grave únicamente sus rentas y beneficios pero no su patrimonio. Tal y como explica CAPDEVILA, “el beneficio neto de ejercicio proviene necesariamente del exterior del patrimonio social. No se incluyen, por tanto, en el mismo, como partidas de ingresos: 1) las primas por suscripción de acciones (o participaciones de sociedad limitada) satisfechas por los socios; 2) ni la plusvalía contable resultante de la revalorización de activos (...). Ambos valores patrimoniales constituyen reservas y no beneficio y la norma fiscal no necesita reiterar esta obviedad; ni las aportaciones de los socios para reposición o reintegración del capital social cubriendo las pérdidas, sin recibir a cambio acciones o participaciones”⁴⁸. El beneficio neto proviene necesariamente del balance y debe evitarse caer en la patrimonialización del impuesto, “es decir, que en lugar de gravar la renta, tal y como corresponde según su objeto, estaría gravando el patrimonio si el importe de la renta gravada fuera superior al beneficio realmente obtenido”⁴⁹. “El IS –afirma ARAMBURU⁵⁰– no grava los bienes, ni el valor de

⁴⁸ En “Comentarios al Impuesto sobre Sociedades”, Tomo I. Cuatrecasas Abogados. Civitas. 1998. Pag. 100.

⁴⁹ TINELLI, “Il reddito d’impresa nel Diritto tributario”, citado por GARCÍA MORENO, Op. Cit. Pag. 173.

⁵⁰ Op. Cit. Pag. 5.

los bienes, sino la renta de las Sociedades, de suerte que siempre será obligatorio para el liquidador del impuesto rastrear hasta el final para llegar al origen, a la fuente de financiación de los superávits constatados, o que debieran constatarse”. En definitiva, como subraya MALVÁREZ, “el objeto del impuesto no es el patrimonio, sino el producto de ese patrimonio. Por ello, las alteraciones de los fondos propios no suponen ni beneficio ni pérdida”⁵¹.

En línea con estos postulados tenemos la Consulta nº 697/1997, de 12 de noviembre. En ella se plantea la siguiente cuestión: Una sociedad realiza un cargo a una cuenta de reservas con abono a pérdidas y ganancias de ese ejercicio por entender que tiene su origen en ejercicio anteriores. El abono a la cuenta de pérdidas y ganancias con cargo a reservas ¿constituye ingreso a efectos fiscales? Se contesta que no. El traspaso de reservas a la cuenta de pérdidas y ganancias no supone renta a efectos fiscales, en la medida en que ese ingreso no deriva de la realización de operaciones económicas, sino de un simple traspaso contable entre las diferentes partidas que componen los fondos propios de la entidades.

Sostener lo contrario significaría postular la inclusión de una misma renta en dos bases imponibles distintas: la del período impositivo en que nace –aunque no tribute a causa de que su ocultación no se detecta y deviene la prescripción del derecho de la Administración a liquidar– y la del período en que aflora contablemente. La propia Administración afirma que “en ningún caso será admisible que una misma renta no se tome en consideración o lo sea dos veces, a los efectos de la determinación de la base imponible”⁵².

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña se ha expresado con máxima diaphanidad en su Resolución de 31 de enero de 1996. En ella definitivamente se posiciona a favor de entender aplicable el instituto de la prescripción cuando se pruebe que las rentas que se encuentran en el origen de los incrementos no justificados de patrimonio se originaron en períodos prescritos. La Res. del TEAR de Cataluña despeja así las dudas sobre el criterio temporal que en realidad refleja el art. 143 RIS:

“nada especial se dispone en este artículo acerca de la imputación del incremento patrimonial por descubrimiento de activos ocultos, puesto que las únicas referencias que contiene a aspectos temporales atañen como se ha visto a cuestiones valorativas. De ahí que frente al criterio del acto impugnado, este Tribunal entienda que el artículo 143 RIS no excepciona en absoluto la general regulación de la prescripción de la acción administrativa; tan sólo impone la valoración del incremento a la fecha de su descubrimiento, pero no por obvio debe dejar de señalarse

⁵¹ Op. Cit. Pág. 41.

⁵² En la contestación a la consulta nº 504/1997, de 2 de julio, relativa a los ajustes extracontables realizados de acuerdo con la Ley 61/1978 pendientes de recuperación a la entrada en vigor de la Ley 43/1995.

que únicamente procede valorar un incremento que exista, y sólo existirá en cuanto no haya operado la prescripción quinquenal del art. 64 LGT. Lo que sucede es que la norma, por mor de las singulares circunstancias que conforman su presupuesto fáctico, y como presunción “iuris tantum” que es (vid. Sent. Tribunal Supremo de 27-12-1990, Fdto. Jurídico 9º), desplaza tácitamente la carga de la prueba al sujeto pasivo encubridor de la renta puesta de manifiesto en forma de activo no contabilizado, de modo que de no aportar la probanza de que fue generada en un período ya prescrito deberá pasar por la imputación de un incremento de patrimonio por el valor del elemento ahora sacado a la luz por la Administración. Así, por ejemplo, como en el presente supuesto acontece, si el descubrimiento del activo sustraído a la general información y conocimiento se produce al comprobar el año 1988 (mediante la certificación de titularidad de su participación en Fondos de Inversión en ese período), la reclamante debería soportar la regularización correspondiente por el incremento aflorado en el mentado ejercicio 1988 siempre y cuando no justificase que tal renta se originó en un período en el que la acción administrativa ya había prescrito”.

Y añade:

“se desprende del expediente revisado que la entidad obligada acreditó en el procedimiento de inspección que la renta procedía del ejercicio anterior a 1988 - y por tanto amparado por la prescripción -, y esa circunstancia fáctica no ha sido cuestionada por la Inspección de los Tributos, que antes bien la ha aceptado para negar de inmediato su virtualidad (“el impuesto sobre sociedades es inmune a la prescripción”). Por consiguiente, en sintonía con la doctrina contenida en la Resolución de fecha 26 de septiembre de 1990 del TEAC, debe convenirse en la improcedencia de liquidar en el futuro ese incremento de patrimonio que ahora anulamos por motivos procedimentales, por cuanto procede de un ejercicio prescrito. En definitiva, el instituto de la prescripción, garante de la seguridad jurídica, es aplicable de oficio e imperativamente a todo el sistema tributario, Impuesto sobre Sociedades incluido, mientras la ley no establezca lo contrario o excepcione este principio, y ya se ha anticipado que ello no sucede en sede del Impuesto sobre Sociedades, no ya porque el reglamento vulnere el principio de jerarquía normativa, sino porque nada dispone sobre este particular”

En la misma dirección hallamos la Res., también del TEAR de Cataluña, de 22 de octubre de 1997 ⁵³ donde se afirma taxativamente refiriéndose a la afloración de activos ocultos:

“En cualquier caso y en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades que aquí interesa, se desprende que— en cada supuesto— habrá que realizar una labor indagatoria y probatoria para ver cuál ha sido la fecha y la forma o la fuente de financiación del elemento patrimonial en cuestión no siendo admisible imputar, sin más, el valor que corresponda (discutible asimismo) al ejercicio de su eventual descubrimiento o al ejercicio de su adquisición si ésta pudiere probarse satisfactoriamente, lo cual más adelante se volverá a analizar, dando entrada en lo menester al art. 143 del RIS, obviando ya desde ahora lo que parte de la doctrina denominó “el hecho imponible contable” cuya existencia no puede sostenerse sin más a la vista de lo analizado o bien, a lo sumo, reservarse para las revalorizaciones sin amparo de norma”.

⁵³ Parcialmente transcrita por ARIAS VELASCO en su Informe 35/97, de noviembre de 1997, para la Asociación Española de Asesores Fiscales.

El TEAC asume también esta tesis si bien implícitamente. En la Res. de 18 de diciembre de 1996 (Fundamento de Derecho Tercero) entiende de un supuesto en el que la empresa recurrente procede a regularizar el pasivo ficticio que dice arrastrar desde hace años “*mediante la eliminación de la cuenta de proveedores del saldo superdimensionado con cargo a la cuenta de compras*”. El TEAC rechaza por inapropiado este asiento contable considerando además que contraría el criterio general de imputación de ingresos y gastos al ejercicio al que corresponden (art. 22 de la Ley 61/1978 y art. 88.7 de su Reglamento). Concluye que

“esas normas transcritas, referidas a los ingresos y gastos, contienen el principio general de separación de ejercicios y en virtud de ello obliga a imputar el incremento al momento que se produce la adquisición del elemento oculto o el pasivo ficticio siempre que se puedan conocer y justificar, situación que no se produce en el supuesto examinado pues no se justifica el pasivo objeto de esta litis, sin que pueda conocerse el momento en que se generó. En este sentido, resulta aplicable el artículo 143 del Reglamento que imputa el incremento de patrimonio al momento al que se refiere el descubrimiento y, por tanto, al ejercicio 1986/1987 como hizo la Inspección”

Luego, a sensu contrario, si el sujeto pasivo hubiera justificado el pasivo ficticio en términos temporales, o sea, dando a conocer fehacientemente el momento en que se generó y, por consiguiente, imputándose a dicho momento el hecho sometido a tributación, se habría podido evitar la aplicación del art. 143 RIS, que, visto de este modo, queda relegado a norma de aplicación subsidiaria para los supuestos en los que la mencionada justificación brilla por su ausencia. Los Tribunales administrativos, orillan mediante este y otros razonamientos tener que pronunciarse sobre la legalidad del precepto reglamentario pero proceder a restringir su ámbito de aplicación al efectuar una exégesis del mismo concorde con la normativa legal vigente.

Pero, continúa afirmando el TEAC, que

“en cualquier caso y ante un impuesto contable como el de sociedades, debiéndose de investigar el origen y aplicación de fondos para, en su caso, imputar bases fiscales con fundamento, pudiendo el sujeto pasivo tener la oportunidad de probar los medios de financiación de los activos contabilizados a destiempo o de los que acaso, sin estar contabilizados, fueron descubiertos o imputados por la Administración Tributaria, rechazando en todo caso una simple atribución patrimonial por el mero hecho de registrar contablemente - a destiempo - la titularidad de unos bienes o derechos. En definitiva, no reconociendo efectos fiscales inmediatos a una simple inscripción contable, sin más, sino realizando una labor probatoria que rechaza doctrinalmente el supuesto “hecho imponible contable”, tan lejano y contrario al objeto real del impuesto”.

Y culmina su razonamiento fijando el alcance verdadero del art. 143 RIS:

*“Esto último conllevaría la imposibilidad de regularizar la situación tributaria de la interesada por las participaciones en cuestión, según el criterio ya establecido por este Tribunal en Resolución de 31.1.96 sobre situación semejante y más específicamente en la de 24.4.96 en que se sentó el criterio de que, como un supuesto de presunción “*iuris tantum*” - TS 27.12.90 FJ 9º - la norma tributaria (en este caso el art. 143 del RIS) “desplaza tácitamente la carga de la prueba al sujeto pasi-*

vo tal vez encubridor de la renta puesta de manifiesto en forma de activo no contabilizado (o contabilizado pero referida su adquisición a otro ejercicio tal vez prescrito), de modo que de no haber probado que la misma fue generada en ejercicio ya prescrito, deberá pasar por la imputación de un incremento de patrimonio pero no en caso contrario, debiendo de dar esa posibilidad probatoria al sujeto pasivo, de modo semejante a la situación derivada de la Reforma de 1995"

Ahora bien, hasta cierto punto está de más proseguir el análisis del pasivo ficticio en cuanto indicio determinante de la técnica presuntiva de identificación de rentas no declaradas que se denomina incrementos no justificados de patrimonio. Esta es una técnica pensada para operar cuando la Administración investiga. Es una herramienta de excepcional valor que se pone en su poder para facilitar su tarea y poner en situación desigual al inspeccionado actuando como medida de connotaciones punitivas a la vez que disuasorias para el administrado. Y su aplicación se desarrollará al amparo del art. 148 LIS cuando señala que

"a los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley"

Por tanto, en la medida en que se regulariza la presunción deja de ser aplicable. En palabras de MALVÁREZ refiriéndose a las normas legales sobre rentas presuntas, "en la actualidad la mayor parte de las presunciones de renta se aplican en la fase de comprobación, por lo que no serán aplicadas por el propio contribuyente para determinar la base imponible en su declaración tributaria" ⁵⁴.

El problema será, entonces, de renta que fue ocultada y luego aflorada voluntariamente y cómo se califica esa actuación. Pues bien, en tal caso y para evitar que se considere renta del período (ya no podría ser renta del período más antiguo de entre los no prescritos al resultar inaplicable el art. 140 LIS), una vez más se hace descansar en la actividad probatoria del sujeto pasivo la certificación del origen prescrito de las rentas afloradas en la cuenta de reserva voluntaria.

5. CONSIDERACIONES FINALES SOBRE LOS INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS A LA LUZ DE LA SENTENCIA 87/2001, DE 2 DE ABRIL, DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (CASO JUAN GUERRA)

El Boletín Oficial del Estado de 1 de mayo de 2001, en su suplemento dedicado a recoger las Sentencias que dicta el Tribunal Constitucional, publica la que con el número 87 del año 2001, y fecha de 2 de abril del mismo año, resuelve un recurso de amparo suscitado en el marco del llamado caso Juan Guerra. Como es de todos co-

⁵⁴ Op. Cit. Pag. 42.

nocido, el sujeto en cuestión fue condenado por delito contra la Hacienda Pública por el Juzgado de lo Penal número 4 de Sevilla, sentencia condenatoria que fue objeto de ratificación al conocer en apelación la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Sevilla. Contra esta última resolución, de 14 de enero de 1997, se interpuso por el Sr. Juan Guerra y el otro condenado, Sr. Arenas Casas, recurso de amparo que da lugar, finalmente, a la indicada Sentencia 87/2001. La resolución llama nuestra atención en la medida en que los delitos fiscales apreciados por la jurisdicción ordinaria tenían su origen en sendos incrementos de patrimonio no justificados. Por ello, y dado que en relación a los mismos se alega por los demandantes en amparo, lesión de los principios constitucionales de legalidad penal y presunción de inocencia, el Tribunal se extiende en varios Fundamentos Jurídicos sobre la cuestión. Sólo en este punto nos detendremos sin, por consiguiente, entrar sobre otras cuestiones de interés también recogidas en la Sentencia⁵⁵.

En el Fundamento Jurídico octavo se responde a la acusación de que el enjuiciamiento de los hechos que se encuentran en la base de las conductas delictivas se ha hecho con infracción del derecho a la legalidad penal y también con lesión del derecho a la presunción de inocencia.

Mediante un confuso alegato, y en relación a la infracción del derecho a la legalidad penal, se denuncia que los incrementos patrimoniales no justificados no constituyen hecho imponible del IRPF. Luego, por mor de la integración de la norma penal en blanco con las normas tributarias correspondientes⁵⁶ resultaría un tipo penal que se susentaría sobre un hecho imponible no previsto por la ley tributaria.

Pero, si confusa e infundada es la alegación del demandante, no deja de provocar estupor la contestación del Tribunal Constitucional. Éste empieza por retomar los argumentos de la Sentencia impugnada, la cual afirmaba que *“la renta, según la normativa legal, está compuesta, entre otras, de incrementos patrimoniales y los incrementos no justificados de patrimonio ...son, como su nombre indica, “incrementos de patrimonio” recogidos en el mismo artículo en que se regula aquella (arts. 20.1 y 20.13)”*⁵⁷. La Sen-

⁵⁵ Tales como las peculiaridades que se reconocen a los delitos contra la Hacienda Pública en orden a reconocer una complicación especial en su esclarecimiento, el carácter de norma penal en blanco que se adhiere al tipo en cuestión o la precisión, muy importante a nuestro modo de ver, de que en aras del principio acusatorio es exigible que la acusación concrete “la determinación del ejercicio económico” (defraudado) y el “tipo de impuesto cuya defraudación de atribuye”.

⁵⁶ “Una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda Pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada (...) de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito, de manera que, dado que el delito contra la Hacienda Pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria (por todas STC 120/1998, de 15 de junio FJ 4b), el control de la garantía de la legalidad penal se dirige también a éstos” (cuarto párrafo del FJ 8).

⁵⁷ Se está refiriendo a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre reguladora del IRPF.

tencia impugnada hizo una interpretación literal y sistemática del precepto. Efectivamente en la ya lejana Ley 44/1978, y tras su reforma por la Ley 48/1985, su art. 20 regulaba los incrementos y disminuciones patrimoniales y recogía también, únicamente en el apartado decimotercero, los incrementos no justificados de patrimonio.

"Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél..." (art. 20.1)

"Tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio, las adquisiciones que se produzcan a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo, así como en el caso de elementos patrimoniales o rendimientos ocultos en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o en la de este Impuesto, respectivamente, ..." (art. 20.13)

El Tribunal Constitucional hace suyo el superficial enfoque de la sentencia recurrida, desde luego ajeno a los elementos de análisis que se han vertido en las páginas anteriores. Por ello no duda en citar al Tribunal Supremo en un desafortunado pronunciamiento:

"la Ley opta por gravar todas aquellas manifestaciones de renta que se han transformado en patrimonio del contribuyente y que no han tributado, si, posteriormente, el contribuyente efectuara una adquisición onerosa desproporcionada con sus posibilidades .. o bien cuando aflora o se detecta la titularidad de algún elemento patrimonial oculto anteriormente ...y esta tributación la realiza la ley cuando se descubren los elementos patrimoniales adquiridos u ocultos ... La Ley ... no presume que se hayan producido rendimientos o ingresos sino que se limita a gravar un incremento de patrimonio que se caracteriza por no estar justificado conforme a las declaraciones anteriores de Renta y Patrimonio del sujeto pasivo. La existencia de patrimonio y su no justificación fiscal no está presumida en la ley, sino que se parte de la realidad de estos hechos para configurar el gravamen"

Sin perjuicio de volver sobre el fragmento transcrito dos cosas nos parecen ya sumamente alarmantes:

- primero, si se sostiene sin matices que la ley hace tributar cuando se descubren los elementos patrimoniales adquiridos u ocultos con renta no declarada se abre paso a la denostada doctrina que parte de la no prescripción de los incrementos patrimoniales no justificados pues el momento de su tributación no se fija en relación con la renta que propició aquellos sino que se toma en consideración de modo exclusivo el hallazgo de los mismos⁵⁸.

⁵⁸ Refiriéndose a estas normas, JIMENEZ COMPAIRED afirma "junto a los incrementos patrimoniales exteriorizados por adquisiciones onerosas incongruentes, junto a los exteriorizados por la presencia de elementos ocultos - distinción infundada, por cierto -, aparece literalmente otra categoría: los incrementos exteriorizados por la constatación de rendimientos ocultos. El razonamiento no pudo ser más absurdo: si se descubren rendimientos ocultos, si la Administración comprobadora adquiere la certeza acerca de esta ocultación, se regularizará ordinariamente la situación tributaria del contribuyente" (Op. Cit. Pag. 58).

- segundo, de no menor envergadura es el error de confundir el hecho base de la presunción con la completa presunción: la presunción parte de la existencia de elementos patrimoniales adquiridos con rentas no justificadas para desembocar en el hecho consecuencia, que no es otro que la constatación de que ha habido ocultación de rentas. La Ley no presume el hecho base: se da o no se da en función de los elementos de hecho que permitan afirmar una determinada manifestación de riqueza discordante con la renta y el patrimonio declarados por el sujeto pasivo. Si la discordancia es evidente se concluye –y esto sí es presunción– la existencia de renta oculta.

Probablemente, el equívoco tiene su origen en la contemplación asilada de la regulación que la Ley 44/1978 hacía de los incrementos patrimoniales no justificados, regulación denostable y arcaica en la medida en que no llegaba a articular una presunción iuris tantum sino una categoría de renta más. La Ley erraba y la prueba reside en que las regulaciones posteriores⁵⁹ han subsanado tan tosca regulación hasta hacer cada vez más transparente que de una técnica presuntiva de determinación de rentas se trata y no de una clase de rentas, como bien demuestra el art. 140 de la presente Ley del Impuesto sobre Sociedades analizado a lo largo de este trabajo.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional evita poner en relación los preceptos directamente aplicables al caso con la evolución que ha experimentado la regulación de la institución de los incrementos patrimoniales no justificados en los últimos veinte años en las leyes de renta. Muy al contrario se reafirma en que *“los incrementos patrimoniales no justificados constituyen renta a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*.

La única justificación que se nos ocurre para explicar el limitadísimo alcance del análisis que efectúa el Tribunal Constitucional es la restricción de su función, como dice en el tercer párrafo del FJ 8º, *“a verificar si la interpretación realizada era una de las interpretaciones posibles de la norma en atención a los valores de seguridad jurídica y monopolio legislativo, supervisando si la interpretación acogida revela su sometimiento a unas reglas mínimas de interpretación que permita sostener que la decisión no era imprevisible para el ciudadano ni constituye una ruptura de la sujeción judicial al imperio de la ley”*⁶⁰. Sin embargo, a poco que se conozca la jurisprudencia constitucional se hallarán ejemplos en los que el nivel de exigencia que se ha marcado el Tribunal era más alto que la simple comprobación y lectura de los preceptos de la norma discutida. Sin ir más lejos, recuérdese que cuando tuvo que pronunciarse acerca de la constitucionalidad de la tasa sobre el juego como impuesto cedido⁶¹, locución utilizada por la Cons-

⁵⁹ Empezando por la siguiente ley del IRPF. Vid. el art. 49 de la Ley 18/1991.

⁶⁰ La cita que transcribe en su apoyo es la las SSTC 137/1997, FJ6, 189/1998, FJ 7. En el párrafo final del FJ8 vuelve a señalar que la interpretación efectuada por el Juzgado de lo Penal constituye “una de las interpretaciones posibles de la legalidad que es, además, una de entre las realizadas por la doctrina y la jurisprudencia”.

⁶¹ En la Sentencia 196/1994, de 10 de noviembre.

titudin en su art. 157.1, determinó que la auténtica naturaleza de la tasa era la de impuesto desechando argumentos nominalistas que pretendían poner en duda el correcto desarrollo de la LOFCA del indicado precepto constitucional⁶².

Con tanta o más razón procedía indagar en el sentido de la institucion de los incrementos no justificados. Al fin y al cabo de integrar un tipo penal se trata y en consecuencia es de vital importancia integrarlo con normas de Derecho Tributario que ayuden a delimitar los perfiles de la infraccion penal.

Sin embargo, no es menos cierto que el alegato del demandado está mal planteado. El incremento de patrimonio no justificado puede no ser hecho imponible del IRPF –ciertamente no lo es– pero lo que sí es cierto y se deja de lado es que a través de esta institucion sí se llega a la conclusion de que los recurrentes generaron renta, la ocultaron y posteriormente la invirtieron en bienes y derechos cuya titularidad les delató ante el Fisco como contribuyentes incumplidores al poner de manifiesto hechos imponibles pretéritos no declarados o al menos no en su integridad. En resumen, y al contrario de lo alegado por el Sr. Guerra, se le condena por la ocultación de renta, renta detectada mediante los elementos patrimoniales en los que se apiló.

El Tribunal sigue otro camino en su argumentación. Afirma que sí hay hecho imponible. Recuerda que el art. 3.1 de la Ley 44/1978 señala como hecho imponible del impuesto “*la obtención de la renta por el sujeto pasivo*”, y al amparo de la imprecisión del art. 3.2⁶³, interpreta que el incremento patrimonial no justificado es renta de modo que su apreciación por la Administración implica la realización del hecho imponible, que es lo que, en definitiva quiere mandar el art. 20.13.

Sin concederle importancia el Tribunal reproduce también el punto Dos del art. 20.1⁶⁴ :

“No son incrementos o disminuciones de patrimonio a que se refiere el número anterior los aumentos en el valor del patrimonio que procedan de rendimientos sometidos a gravamen en este impuesto, por cualquier otros de sus conceptos”

Este tenor nos es familiar. Recuerda al art. 15.2 de la Ley 61/1978 examinado en páginas precedentes. En su virtud se excluían de la consideración de incrementos de patrimonio los aumentos en el valor del patrimonio procedentes de otros rendimientos sometidos a gravamen por el Impuesto.

⁶² La LOFCA aludía a tributos cedidos con lo que pudo haberse pensado que se extralimitaba respecto del art. 157.1 CE. Sin embargo, si se determinaba que la tasa sobre el juego era realmente un impuesto no llegaba a materializarse la indicada extralimitación.

⁶³ Únicamente se refiere en su letra d) a “*Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley*”.

⁶⁴ Que pasaría a ser el número 2 del art. 20 tras la reforma de la Ley 48/1985.

En ambos casos se deduce la voluntad del legislador de otorgar un papel residual al difuso campo de los incrementos patrimoniales. Pues bien, incluso si se admitiera que los incrementos patrimoniales no justificados son una clase de renta, una modalidad de incrementos de patrimonio concretamente, habría que admitir como se hace para éstos últimos, que si se demuestra que tras los primeros se encuentran otra clase de rentas sometidas al impuesto (del capital, del trabajo, de las actividades empresariales) –pese a no haber sido declaradas– dejarían de tributar como incrementos de patrimonio no justificados y pasarían a hacerlo en función del tipo de rentas de que se tratara. Precisamente la posibilidad de probar esto –expresamente contemplada desde la Ley 18/1991 en el IRPF– pone al descubierto que no hay tal clase de renta sino sólo un método de detección de rentas ocultas.

No es sostenible tampoco argüir que el legislador en un momento histórico decidió que los incrementos no justificados fueran renta y posteriormente los contempló como método presuntivo de averiguación de rentas. Las cosas son lo que son y pese al poder omnímodo del legislador le es exigible una coherencia mínima. En realidad, el FJ 8º desdice en buena medida las consideraciones del Abogado del Estado que el Tribunal hace suyas en el tercer párrafo del FJ 2º:

“no se pueden obviar las peculiaridades del delito contra la Hacienda Pública que se imputaba a los recurrentes, pues, la averiguación de la existencia de este delito precisa investigar todas las actividades económicas de los imputados en un período determinado, o como declaramos en la STC 41/1998 (FJ 24), “la identificación de todas las fuentes de renta y de incrementos patrimoniales del sujeto pasivo”; ya que sólo así podrá determinarse la concurrencia indiciaria de una diferencia entre las rentas declaradas a la Hacienda Pública y los impuestos por ellas pagados y las rentas reales de los obligados fiscalmente y la cuota que hubiera debido ingresarse en Hacienda y no se ingresó producto de la defraudación”.

En cuanto al FJ 9º, es, si cabe, más interesante.

En él el Tribunal Constitucional se posiciona acerca del carácter presuntivo de los incrementos patrimoniales al tener que salir al paso de la vulneración del derecho a la presunción de inocencia en las personas de los recurrentes que ellos estiman producida a causa de haber sido condenados sin prueba de cargo sobre los elementos del delito contra la Hacienda Pública, produciéndose, además, una inversión de la carga de la prueba.

“Las críticas –puntualiza la Sentencia– se dirigen contra el método de prueba utilizado por el órgano judicial al que se vio forzado dado el tenor de la normativa tributaria”. No se discute, por tanto, la solidez de las pruebas efectuadas sino que para su obtención, según ellos, se haya utilizado *“una presunción legal que obliga a una inversión de la carga de la prueba que sería lesiva del derecho a la presunción de inocencia”*.

En cuanto al método de prueba el Tribunal ratifica su línea jurisprudencial en el sentido de rechazar que mediante presunciones *iuris tantum* o *iuris et de iure* quepa te-

ner por probados los hechos constitutivos de este y de cualquier delito⁶⁵. Cosa distinta es la prueba sobre indicios en la medida en que se ciñe a los hechos “y no directamente sobre los elementos constitutivos del delito”, y siempre que reúna requisitos y condiciones exigidos en otras ocasiones por el Tribunal Constitucional.

“La presunción de inocencia es una presunción que versa sobre los hechos, pues sólo los hechos pueden ser objeto de prueba”, prosigue. Y añade: “no obstante, en la medida en que la actividad probatoria que requiere el art. 24.2 CE ha de ponerse en relación con el delito objeto de condena, resulta necesario que la prueba de cargo se refiera al sustrato fáctico de todos los “elementos objetivos del delito y a los elementos subjetivos del tipo en cuanto sean determinantes de la culpabilidad” ⁶⁶.

Pero, a su modo de ver, el órgano judicial no ha trabajado sobre una presunción a la hora de afirmar la concurrencia de los presupuestos fácticos de los elementos de la infracción penal. Y tampoco hubo inversión de la carga de la prueba dado que fue la acusación quien aportó prueba de dichos elementos de hecho (informe y declaración de peritos, prueba documental sobre disposiciones y elementos patrimoniales, declaraciones de renta y patrimonio) y dicha prueba fue objeto de libre valoración por parte judicial.

Hasta aquí nada que objetar. Sin embargo, se dice también ya en el FJ 10:

*“El objeto de la prueba se proyecta sobre dos elementos: la existencia misma de incrementos patrimoniales, esto es, una diferencia de valor entre el patrimonio declarado en las declaraciones correspondientes a los ejercicios analizados, 1988 y 1989, y el momento posterior en el que aflora o se descubren los elementos patrimoniales; y su carácter fiscalmente no justificado, es decir, no haber contribuido ya previamente por ellos o no estar sujetos a contribución. Por tanto, solo tenemos que verificar si el Tribunal dio por probada la existencia de los incrementos patrimoniales conforme a algún tipo de presunción legal, o si sobre ellos o su carácter no justificado se operó invirtiendo la carga de la prueba y obligando a la defensa a la prueba de su inocencia. Afirmar que los incrementos patrimoniales no justificados sólo constituyen renta si se aplica una presunción legal es irrelevante para el examen de la presunción de inocencia, pues esta cuestión suscita, en todo caso, una opción interpretativa de la normativa tributaria que afecta a la calificación jurídica, a los elementos de derecho, pero no a la apreciación de los hechos”*⁶⁷.

⁶⁵ “La primera modalidad de presunción iuris tantum no es admisible constitucionalmente ya que, como declaró la STC 105/1998, produce una traslación o inversión de la carga de la prueba, de suerte que la destrucción o desvirtuación de tal presunción corresponde al acusado a través del descargo, lo que no resulta conciliable con el art. 24.2 CE. Y la segunda modalidad, la presunción iuris et de iure, tampoco es lícita en el ámbito penal desde la perspectiva constitucional, puesto que prohíbe la prueba en contrario de lo presumido, con los efectos, por un lado, de descargar de la prueba a quien acusa y, por otro, de impedir probar la tesis opuesta a quien se defiende, si es que opta por la posibilidad de probar su inocencia, efectos ambos que vulneran el derecho fundamental a la presunción de inocencia”.

⁶⁶ SSTC 127/1990, de 5 de julio, FJ 4, 93/1994, de 21 de marzo, FJ 2.

⁶⁷ Ideas que se reiteran en el FJ 10, penúltimo párrafo: “la sujeción al deber de contribuir de los incrementos patrimoniales no justificados deriva de la concurrencia de la acreditación de los incrementos patrimoniales, y de la acreditación de su carácter fiscalmente no justificado”.

Existe un extraño empeño en circunscribir el problema al elemento patrimonial aflorado negándose reiteradamente a trascender acerca de su significación posible como técnica de detección de rentas. Para el Tribunal Constitucional lo único que importa es si el incremento patrimonial se presumió o se acreditó y probó suficientemente. En la medida en que fue esto último lo que sucedió no ha lugar a continuar la especulación. Máxime si se entiende que dicho incremento es una clase de renta de las que su obtención da por realizado el hecho imponible del IRPF.

De nuevo disentimos de este planteamiento. Limitar la prueba a la existencia del incremento patrimonial y a la constatación de su falta de justificación partiendo de los datos fiscales de las declaraciones de renta y patrimonio del imputado implica soslayar el poder que despliega esta técnica presuntiva. De hecho, para el Tribunal, basta con probar tales circunstancias: un incremento patrimonial que sale a la luz y que no se justifica en base a las declaraciones fiscales de su titular. Desde luego sobre esta estructura es imposible sostener una presunción pues falta uno de los dos hechos, concretamente el hecho consecuencia pues los datos cuya acreditación tanto preocupa al Tribunal son los que tradicional y mayoritariamente se han considerado integradores del hecho base⁶⁸. Este enfoque no es casual sino que parece estricta consecuencia de la conclusión que se alcanzaba en el FJ 8: los incrementos patrimoniales no justificados son una clase de renta y cuando se acreditan se da por realizado el hecho imponible del IRPF.

Un único dato para la esperanza. Al finalizar el último fragmento transcrito no se descarta que sólo quepa hablar de renta *“si se aplica una presunción legal”*. Pero, a renglón seguido, se asevera que esa es una cuestión irrelevante desde la óptica de la presunción de inocencia. *“Esta cuestión suscita –se concluye–, en todo caso, una opción interpretativa de la normativa tributaria que afecta a la calificación jurídica, a los elementos de derecho, pero no a la apreciación de los hechos”*. Semejante cautela podrá ser útil al Tribunal para evitar pronunciarse taxativamente acerca de la auténtica naturaleza de los incrementos patrimoniales no justificados atrincherándose en el estudio de los mismos únicamente desde la perspectiva del derecho a la presunción de inocencia. Pero, mucho nos tememos que la indicada institución requiere, aunque sólo sea por su dificultosa delimitación conceptual, un análisis global. Un examen ceñido forzosamente a las normas aplicables en un momento dado abstrayendo de antecedentes normativos y de

⁶⁸ Otra manifestación del rechazo a otorgar un tratamiento diferencial a la modalidad probatoria que despliegan los incrementos patrimoniales no justificados se pone de relieve en el penúltimo párrafo del FJ 10 cuando, en orden a descartar la inversión de la carga de la prueba, se afirma rotundamente: *“la estructura de la prueba en estos casos es idéntica a la de cualquier hecho penal que se pretende justificado o cometido en concurrencia de una causa de exculpación. Si en estos casos resulta suficiente, a los efectos de considerar que la acusación ha aportado prueba, que ésta se proyecte sobre el hecho típico y no es necesario que el acusador pruebe negativamente que no concurre la causa de justificación alegada, igualmente basta con aportar prueba sobre el hecho positivo, el incremento patrimonial, sin que tenga que aportar prueba sobre la no justificación fiscal del incremento patrimonial”*.

ulteriores regulaciones, un examen que margine el parecer mayoritario de los tribunales de justicia y de los tribunales económico-administrativos, un examen, en fin, que orille la opinión arraigada de la literatura científica, deviene en un mero juego de conceptos. Así, la Sentencia, en relación con los incrementos patrimoniales no justificados, exige más atención por lo que no dice que por lo que sí dice, habida cuenta que si a esto último hubiera que atenerse –planteamientos y enfoques hoy desfasados según se desprende de el trabajo que ya finaliza– la conclusión sería descorazonadora. Y sería una pena quedarse con la sensación de que el Tribunal Constitucional sostiene una opinión divergente de la del Tribunal Supremo, más aún cuando si, celoso de su particular estatuto jurídico, deseaba planear sobre las cuestiones no relevantes desde una perspectiva constitucional pudo haberse contentado con dar por probados los hechos sustentadores de la conducta enjuiciada en función de las diversas pruebas aportadas por la parte acusadora durante el proceso, objeto al que se destina buena parte del FJ 10. Aventurar, aunque sea *obiter dicta*, argumentos suficientes para dar a entender que los incrementos patrimoniales no justificados son una clase de renta y que, en lógica evidente, no funcionan según el esquema de las presunciones dibuja una suerte de retorno al pasado que contradice los esfuerzos del legislador, la jurisprudencia, la doctrina y también la Administración por otorgar a tal institución los perfiles que la identifican como una técnica de presunción de rentas.

