

Revista
Tributaria
Tributaria

E S T U D I O S

LOS «BIENES O DERECHOS» NO CONTABILIZADOS O NO DECLARADOS EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Pablo Chico de la Cámara

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid*

“Si el contribuyente se apercibe de que el Fisco niega, por principio, su probidad tributaria, y de que apenas le ofrece la posibilidad de que pueda probarla, es verosímil que el egoísmo, latente siempre en la naturaleza humana, se anteponga, sin restricción alguna, a los sentimientos de solidaridad y de altruismo sobre los que ha de cimentarse la educación fiscal. Pero hay algo más. Puede acontecer que el principio de la sistemática certidumbre en la intención defraudatoria acabe provocando la necesidad ineludible de la mentira fiscal: si el Fisco, para obtener un volumen determinado de recursos, presume un margen definido de defraudación, el contribuyente, por su parte, para efectuar pagos de un cierto nivel, se verá forzado a reducir el importe de sus bases declaradas, en la certidumbre de que éstas serán elevadas por los órganos de gestión tributaria”.

Fernando Sáinz de Bujanda

Hacienda y Derecho

SUMARIO

1. EL REGIMEN ESPECÍFICO DE LOS “BIENES O DERECHOS” NO CONTABILIZADOS, O NO DECLARADOS DEL ART. 140 LIS.

2. ANÁLISIS DEL PRESUPUESTO DE HECHO: “BIENES O DERECHOS”. NO CONTABILIZADOS, O NO DECLARADOS.

2.1. Aspecto material.

- A. Adquisición de bienes o derechos no contabilizados, o no declarados.
- B. Tenencia de bienes o derechos no contabilizados, o no declarados.
- C. Deudas inesistente registradas en los libros de contabilidad.

E S T U D I O S

2.2. Aspecto temporal.

3. NATURALEZA JURIDICA: SU CONSIDERACION COMO PRESUNCIÓN "IURIS TANTUM".

3.1. Consideraciones preliminares. Breve referencia al régimen anterior.

3.2. Aspecto material.

3.3. Aspecto temporal.

4. REGLAS DE VALORACIÓN.

4.1. Adquisición o tenencia de "bienes o derechos" no contabilizados o no declarados.

4.2. Deudas inexistentes registradas en los libros de contabilidad.

5. CONCLUSIONES.

6. BIBLIOGRAFIA.

1. EL REGIMEN ESPECIFICO DE LOS «BIENES O DERECHOS» NO CONTABILIZADOS, O NO DECLARADOS DEL ART. 140 LIS.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en los artículos 127.2 y 143 aprobado por el Real Decreto 2631/82 de 15 de octubre, ha recogido hasta la actual redacción de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre el régimen de los denominados «elementos patrimoniales ocultos» del Impuesto sobre Sociedades¹.

Sin embargo, la derogada regulación del Impuesto sobre Sociedades fue objeto de numerosas críticas, no sólo en atención a si existía habilitación legal suficiente para sujetar al impuesto los elementos patrimoniales ocultos que no hubiesen si-

¹ El art. 127.2. RIS. rezaba de la siguiente forma:

«Asimismo se estimará que existe alteración del patrimonio del sujeto pasivo, cuando la Administración descubra o de otro modo determine la existencia de elementos patrimoniales que no figurasen en la contabilidad del sujeto pasivo o, aún cuando figurando, no constasen en el balance presentado con la declaración de este Impuesto».

Por su parte, el artículo 143 del mismo cuerpo legal señalaba:

«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 ocultados en el momento a que se refiere el descubrimiento, minorado, en su caso, en la parte que el sujeto pasivo justifique que ha sido financiada por:

- a) Deudas con terceros asimismo ocultadas, por su saldo a la fecha aludida.
- b) Aportaciones de capital que no figurasen en la contabilidad o declaración.
- c) Beneficios no distribuidos que hayan formado parte con anterioridad de bases imponibles liquidadas por este Impuesto».

Pablo Chico de la Cámara

do reflejados en el balance —materia que dio lugar a copiosos comentarios doctrinales² pero escasas resoluciones administrativas y judiciales han valorado su posible ilegalidad³—, sino también en relación con determinados puntos interpretativos que

² La doctrina mayoritaria se manifestó abiertamente denunciando la extralimitación del ejecutivo al regular reglamentariamente un presupuesto de hecho no habilitado anteriormente por la Ley. En efecto, FERNÁNDEZ-ARAMBURU LEON advierte que “la Ley del IS no hace referencia alguna a la aparición o descubrimiento de elementos ocultos, y 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 la ley según la LGT. La Ley del IS no hace referencia alguna a la aparición o descubrimiento de elementos ocultos, y el RIS no tiene rango normativo para calificar como incremento de patrimonio al valor de un bien oculto. El IS no grava los bienes ni el valor de los bienes; grava, únicamente la renta de las sociedades, quedando en un segundo plano cuál sea la materialización o el destino que haya tenido la renta, el beneficio. El hecho de que un beneficio que escapó a la tributación se reinvierta oculta en la sociedad no autoriza al RIS a considerar, al descubrir el elemento, que existe un incremento patrimonial, facultad que sólo le está dada a una Ley, pero no a una norma reglamentaria”; cfr. FERNÁNDEZ-ARAMBURU LEÓN, A. “El descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos en el Impuesto sobre Sociedades”, *CaT*, nº 145, 1991, pág. 7. A favor de este argumento puede citarse también a PONT MESTRES, M. *Los incrementos de patrimonio y la prescripción en el Impuesto de Sociedades*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1991, pág. 186. En el mismo sentido, se ha manifestado MANTERO SÁENZ al afirmar que “queda sin apoyo legal el supuesto de que el elemento contabilizado no conste en el balance declarado; es más, no acertamos a comprender cómo puede plantearse el gravamen en régimen de estimación directa de este elemento contabilizado, ni sabemos, admitido el gravamen, en qué situación fiscal se encuentra el total neto patrimonial de las entidades que no presenten declaración”; cfr. MANTERO SÁENZ, A. *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al Reglamento*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1986, pág. 162. Por el contrario, en defensa del silencio de la Ley se ha pronunciado SANZ GADEA al señalar que “en el Impuesto de Sociedades siempre se entendió que el elemento no contabilizado era prueba de la ocultación de beneficios”; cfr. SANZ GADEA, E. *Impuesto sobre Sociedades*, Editorial Centro de Estudios Financieros, vol. I, Madrid, 1988, pág. 763.

³ En efecto, la doctrina administrativa en diversas resoluciones había acudido a la falta de competencia para no entrar a enjuiciar sobre la materia; “pues es doctrina reiterada de este Tribunal la que declara que no es de competencia de los Tribunales Económico-Administrativos entrar en la determinación de la legalidad o no de las normas reglamentarias debidamente aprobadas” (cfr. R. TEAC de 31 de octubre de 1990); rep. en *CISS*, Sociedades, pág. 82/C-10, así como al artículo 15.1 de la Ley de 27 de diciembre de 1978 -que regula los incrementos de patrimonio en el ámbito societario- para salvar este vacío legal. A este respecto puede consultarse las Resoluciones del TEAC de 12 de diciembre de 1989 (rep. en *CISS*, Sociedades, pág. 82/C-2), de 26 de septiembre de 1990 (rep. en *CISS*, Sociedades, pág. 582/O-2), de 3 de octubre de 1990 (rep. en *TF*, nº8, 1991, págs. 21 y ss.) y de 5 de febrero de 1991 (rep. en *CISS*, Sociedades, pág. 582/O-3). Sin embargo, sobre este mismo punto, las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1985, y de 27 de diciembre de 1990 a pesar de cuestionar y analizar el artículo 127.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades han guardado completo silencio, no entrando a enjuiciar en ningún momento esta espinosa cuestión. Téngase presente que la STS. de 27 de diciembre de 1990 sólo analizó el artículo 127.2, debido a que la parte interesada no impugnó curiosamente el artículo 143 del Reglamento.

A nuestro juicio, la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades no hacía referencia a los incrementos ocultos, y la reserva de legalidad tributaria vedaba cualquier regulación de los elementos esenciales del tributo por el Ejecutivo. Esta afirmación sin embargo, no era óbice para que dejaran de gravarse rentas no declaradas, pues es obvio que éstas se producían en la esfera del impuesto y el expediente de los incrementos no justificados es un método de atracción de rentas muy eficaz para gravar aquellas rentas que no habían sido reflejadas correctamente en el balance de la sociedad. En este sentido, no creemos que pudiera corregirse el vicio de legalidad mediante una aplicación analógica de los incrementos no justificados gravados en el IRPF, pues el art. 24.1 LGT excluye expresamente la analogía en el ámbito del hecho imponible; cfr. PÉREZ AROYO, F. “Analogía y fraude de ley en la LGT”, en la obra colectiva *Comentan a la LGT y líneas para su reforma*, op. cit., págs. 367 y ss.

E S T U D I O S

daba lugar su imprecisa redacción reglamentaria (v. gr. reglas de cuantificación, imputación temporal, etc.).

La reforma del Impuesto sobre Sociedades de 27 de diciembre de 1995 parece por fin dejar zanjada la cuestión sobre la ilegalidad de su regulación, recogiendo expresamente por la Ley del Impuesto un precepto relativo a su régimen jurídico (art. 140 LIS). Además, se incluyen en su articulado ciertas mejoras de redacción disipando ciertas dudas interpretativas que fueron resueltas por la doctrina administrativa y que ahora se incorporan al texto legal, a la vez que se amplía el presupuesto de hecho objetivo de la presunción, endureciéndose las fuentes de financiación que justifican la inaplicación del citado precepto.

La configuración que establece el legislador al art. 140 LIS. podría escindirse a efectos de un mejor estudio, en el presupuesto de hecho (configurado por un componente imponible presunto de la renta gravada y las normas de valoración de la base imponible). En el primer supuesto, podría a su vez distinguirse entre aspecto material (párrafos 1º, 2º y 3º) y aspecto temporal (párrafo 5º). Mientras que las normas de determinación de la base imponible se regulan en los párrafos 3º y 6º del precepto.

2. ANALISIS DEL PRESUPUESTO DE HECHO «BIENES O DERECHOS» NO CONTABILIZADOS O NO DECLARADOS

Bajo la denominación genérica de «bienes o derechos» no contabilizados, o no declarados, se recoge todo un instrumento procesal de sujeción de rentas que han permanecido ocultas al impuesto.

En la anterior regulación se gravaban al Impuesto los «elementos patrimoniales ocultos», es decir, aquellas rentas dinerarias o bienes que habían permanecido ocultos y que no figuraban en la contabilidad de la sociedad. En definitiva, se trataba de rentas no declaradas convertidas en patrimonio subrepticio y al que la propia contabilidad de la entidad no coadyuvaba a desvelar su fuente tributaria⁴.

La Ley de 27 de diciembre de 1995 configura los incrementos no justificados como un complejo normativo compuesto por varias presunciones —sobre el aspecto material y temporal del hecho imponible y su cuantificación— y un régimen sustantivo para aquellos casos en que el contribuyente no destruya dicho mecanismo procesal.

⁴ En este mismo sentido, M.PONT MESTRES sostenía que el «elemento patrimonial oculto», es aquél que existe pero que ni es declarado, ni contabilizado, y que proviene de «beneficios obtenidos en ejercicios económicos anteriores, que posteriormente no se han hecho lucir en contabilidad, pero que la Administración tributaria descubre en el ejercicio de su potestad y deber de comprobación de declaraciones e investigación de posibles hechos imponibles total o parcialmente no declarados»; cfr. *Los incrementos de patrimonio y la prescripción en el Impuesto sobre Sociedades*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1992, págs. 162 y ss.

Pablo Chico de la Cámara

La actual redacción amplía el presupuesto de hecho del precepto recogiendo un supuesto adicional a los ya gravados por la antigua regulación (tenencia y adquisición de elementos patrimoniales). Nos referimos a la presunción de afluencia de rentas no declaradas cuando aparezcan registradas en la contabilidad deudas inexistentes (párrafo 4º).

Nótese que a diferencia del IRPF donde las rentas ocultas que afloran pueden tener una naturaleza heterogénea (rendimientos del trabajo, capital, empresariales o profesionales, incrementos de patrimonio, imputaciones de los socios en los regímenes de atribución de rentas, etc.), en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades estos elementos ocultos provienen forzosamente de fondos con origen en una de estas tres fuentes: beneficios o dividendos generados por la propia empresa, aportaciones de capital realizadas por sus propietarios, o de créditos facilitados por terceros ajenos a la empresa⁵. Aquellos elementos patrimoniales (rentas monetarias, bienes o derechos) que afloren en las declaraciones (tenencia o adquisición) o en la contabilidad de la entidad (deudas inexistentes) y que no permitan atribuir una correspondencia entre los «bienes o derechos» y alguna de estas tres fuentes se sujetarán al Impuesto bajo esta modalidad. Por consiguiente, la entrada de capital al Impuesto sobre Sociedades puede provenir de diversas vías:

Las conocidas, que pueden ser a su vez: beneficios o dividendos generados por la propia empresa, es decir, rendimientos e incrementos de patrimonio; aportaciones de capital realizados por sus socios (capital no exigible) y aportaciones de terceros ajenos a la empresa (capital exigible).

Y, por último, las desconocidas: «bienes o derechos» no contabilizados o no declarados, que necesariamente constituyen patrimonio que tiene su origen en fuentes conocidas pero al que la entidad le interesa que permanezcan en el anonimato. En definitiva, este expediente técnico no grava más que entradas de capital que se han materializado en activo de la propia empresa. La Administración gravará la renta salvo prueba en contrario no en el momento de su obtención, sino en el instante en que se aplica a la adquisición de bienes o derechos.

2.1. Aspecto material.

El art. 140 LIS se estructura a través de un mecanismo presuntivo que regula el presupuesto de hecho de la norma. A su vez éste puede escindirse en el aspecto material y temporal. El primero de ellos nace con vocación de gravar al impuesto cualquier flujo de rentas monetarias o de bienes que pasen a formar parte del activo de la sociedad. Con esta finalidad el legislador ha desmembrado el aspecto material del

⁵ Vid. el artículo 143 del Reglamento. Consúltese también a FERNANDEZ ARAMBURU LEON, A. "El descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos en el Impuesto sobre Sociedades", *CaT*, Monografías, nº 145, 1991, pág. 2.

E S T U D I O S

precepto en tres presunciones de afluencia de rentas: Adquisición de bienes o derechos no contabilizados o no declarados, tenencia de bienes o derechos no contabilizados o no declarados, y por último, deudas inexistentes registradas en los libros de contabilidad.

A. Adquisición de bienes o derechos no contabilizados o no declarados.

El párrafo primero del art. 140 LIS recoge el supuesto más habitual de exteriorización de este expediente administrativo. El citado párrafo reza de la siguiente forma:

1. "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 Administración presumirá salvo prueba en contrario que los «bienes o derechos» adquiridos por la entidad —es decir, elementos patrimoniales o recepciones de servicios— han sido financiados con renta oculta. La adquisición puede ser puesta de manifiesto por descubrimiento administrativo —v. gr. por la comprobación del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales onerosas— o porque aflore en la declaración del Impuesto sobre Sociedades⁶. En este último supuesto, estaríamos ante la misma modalidad empleada en el IRPF de incrementos producidos por la «falta de correlación entre las adquisiciones onerosas y las rentas declaradas en "Sociedades"». Nótese además, que la norma alude expresamente a que dichos elementos patrimoniales no se hallen registrados en los libros de contabilidad. A nuestro juicio, la redacción podría dar lugar a confusión pues es obvio que si la contabilidad no refleja el origen de las rentas materializadas, la Administración presumirá que el «elemento patrimonial» se ha financiado con rentas no declaradas al Impuesto⁷. Sin embargo, de la dicción del precepto parece deducirse que para producirse este supuesto se requiere que los elementos patrimoniales —y no la renta— «no se hallen *registrados* en sus libros de contabilidad». Una interpretación literal del precepto daría lugar a un absurdo pues lo que debe realmente no constar en la contabilidad de la empresa no es el elemento patrimonial, sino las propias rentas que lo financiaron. Entendida de esta forma el presupuesto de hecho del precepto, bastaría simplemente que el elemento patrimonial apareciese registrado en los libros de contabilidad para que quedase inerte dicho régimen normativo. El espíritu de la norma es gravar la renta oculta aplicada al «bien o derecho», por esta cuestión, es la renta que financió el «elemento patrimonial» la que no debe constar en

⁶ Esta posición podría sustentarse por el hecho de que el precepto no alude a que los elementos patrimoniales deban permanecer ocultos a la Administración.

⁷ Piénsese que los libros reflejasen una correlación entre la adquisición de un activo y la consiguiente disminución de dinero (por la cuenta de Bancos). La Administración entendería justificada la «alteración patrimonial» si constase que los medios para adquirir el «elemento patrimonial» han sido financiadas con las rentas declaradas al Impuesto.

los propios libros de la empresa, pues de conocerse su origen tributará conforme a su verdadera naturaleza⁸.

Por otra parte, la Administración utilizará la presunción relativa recogida en el art. 119 LGT para considerar como titular del elemento patrimonial adquirido aquella persona —física o jurídica— que figure en los Registros públicos.

Por último, también se aplicará este régimen cuando la entidad oculte parcialmente el valor de adquisición del bien o derecho. La inclusión de este segundo párrafo en el articulado de la Ley se debe básicamente a introducir ciertas mejoras en la redacción del precepto, aspecto que ya había sido puesto de manifiesto por cierta doctrina administrativa dictada bajo la vigencia de la anterior regulación. En efecto, la R. TEAC de 26 de septiembre de 1990 afirmó que “si bien de su redacción literal parece desprenderse solamente su aplicación en los casos de ocultación o no contabilización de activos, y no en los de contabilización parcial del precio de adquisición, la interpretación lógica permite inferir su plena aplicabilidad tanto si hay ocultación total como si se trata de ocultación de parte del precio, pues de lo contrario bastará una contabilización del activo por un precio simbólico para eludir la aplicación de la norma”⁹.

B. Tenencia de bienes o derechos no contabilizados o no declarados.

La Administración conforme al párrafo segundo de este precepto presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en la contabilidad de la empresa son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre los mismos.

En este supuesto nos encontramos ante la *tenencia* de un bien o derecho que ha permanecido oculto, y que la Administración descubre su posesión, presumiendo —sal-

⁸ Así, por ejemplo, si se desvela que el elemento patrimonial -oculto o no- ha sido financiado con rendimientos de la actividad no declarados, la renta oculta ya no tributará por dicho régimen especial, sino por el régimen general de las demás rentas defraudadas al impuesto. o bien, si puede probarse que el bien adquirido procede de capital de los socios no reflejado en la contabilidad, se habrá destruido la presunción aunque habrá que someter por la ampliación de capital a operaciones societarias (ITP y AJD por el 1 por 100 del capital aportado). Esto explica el fallo de la R. TEAC de 5 de febrero de 1991 al no estimar la existencia de un incremento no justificado de patrimonio pues «el importe del precio de adquisición contabilizado se justifica por vía de financiación propia y ajena; ...pues la sociedad contabilizó y declaró el bien en cuestión, si bien por valor distinto de aquel que le asignó la Administración en la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones...; rep. en *CISS, Jurisprudencia Tributaria*, pág. 82/C-13. Desde este punto de vista, podemos resumir en tres las diversas alternativas que pueden presentarse en un plano teórico: En primer lugar, adquisición de «bienes o derechos» no declarados y no contabilizados. Estaremos en este supuesto ante el régimen de los elementos patrimoniales ocultos. En segundo lugar, adquisición de «bienes o derechos» declarados pero no contabilizados. Estaríamos ante el supuesto de falta de correlación de bienes o derechos con las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades. Y por último, adquisición de «bienes o derechos» no declarados pero contabilizados; o bien, «bienes o derechos» declarados y contabilizados. En ambos casos, nos encontraremos ante el régimen general de rentas ocultas al Impuesto. El art. 140 LIS no podrá aplicarse en este supuesto pues conoceremos por la contabilidad la fuente de financiación del «elemento patrimonial» (financiación propia, financiación ajena, o rentas derivadas del ejercicio empresarial).

⁹ Rep. en *CISS. Sociedades*. Pág. 582/0-2.

E S T U D I O S

vo prueba en contrario— que fue adquirido anteriormente con rentas no declaradas al Impuesto.

La finalidad del legislador con la inclusión de este supuesto es corregir la práctica elusiva de adquirir activos con beneficios no declarados al Impuesto (dinero negro). Sin embargo, en este ámbito entrarán en juego las reglas generales sobre la prueba de los hechos, y la Administración o el Juzgador se basarán en presunciones simples («id quod plerumque accidit») para determinar la realidad de los hechos.

Normalmente la empresa tratará de enervar la presunción de titularidad demostrando v.gr. que el activo utilizado no es propiedad de la empresa, sino que ha sido arrendado por un tercero. Sin embargo, dado que las cuantías satisfechas por alquiler son gasto deducible para la empresa, dudamos que la Administración admita como prueba un contrato privado entre las partes. Piénsese que si realmente el elemento patrimonial pertenece a un tercero, satisfaciendo la empresa un alquiler, el citado pago debería haber tenido su reflejo en su propia contabilidad. Esta presunción simple convertida por el legislador tributario en presunción legal “penaliza” a aquellos sujetos que incumplen su compromiso de que la contabilidad muestre en todo momento la «imagen fiel de la empresa»¹⁰.

Podría producirse también el supuesto de que la empresa no hubiese hecho constar en su contabilidad el pago de un arrendamiento sobre un activo, pero sí en sus declaraciones del Impuesto (como gasto deducible). La redacción de la Ley omite cualquier referencia a que hayan sido o no declarados por el Impuesto. Su justificación podría estar en que el legislador al redactar la Ley, residiera en su mente el pensamiento de que el contribuyente que no refleja dicho coste en la contabilidad difícilmente puede declararlo en el Impuesto. Y en un plano teórico es así. Sin embargo, podría excepcionalmente suceder en la práctica lo contrario. Consideramos que en aquellos casos que el contribuyente declare la existencia del gasto en concepto de alquiler del elemento patrimonial, sin que así conste en la contabilidad de la empresa, la Administración debería abstenerse de aplicar dicha presunción pues las declaraciones tributarias se presumen ciertas conforme al art. 116 LGT. La presunción legal de que los elementos patrimoniales poseídos por la sociedad se presumen que son de su propiedad quedaría enervada por la propia autoliquidación del sujeto pasivo declarando únicamente su posesión. Esto no es óbice para que la Administración requiera al sujeto para que aporte al procedimiento las pruebas de esta aseveración, no estando obligada a vincularse si tiene constancia que ésta no se ajusta a la «verdad material» de los hechos.

¹⁰ En efecto, nos encontramos ante el principio general de la “imagen fiel de la empresa” (principio de “true and fair view” procedente del mundo anglosajón)-; cfr. Introducción (punto 10º) del plan contable y al artículo 34 del Código de Comercio (introducido por vía de la 4ª Directiva).

C. Deudas inexistentes registradas en los libros de contabilidad.

Por último, el análisis del aspecto material del hecho imponible se acaba con el último mecanismo procesal para sujetar al Impuesto rentas no declaradas. El párrafo 4º del citado cuerpo señala:

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

Estamos ante un supuesto que ha sido atraído al ámbito legal del Impuesto por vía de la doctrina que ha sido dictada por los Tribunales Económico-administrativos.

La R. TEAC de 21 de febrero de 1990 resolvió la cuestión de si la entidad recurrente había obtenido unas rentas por importe igual al pasivo que reflejaba su balance (cuenta de "acreedores" por valor de 6.145.378 ptas.). El Tribunal se plantea si la deuda que tiene pendiente con un tercero —cuenta de «acreedores»— ha supuesto una entrada material de dinero —a través de la cuenta «depósito futura ampliación de capital»—, o por el contrario, nos encontramos ante un pasivo ficticio utilizado para reducir los beneficios en una ulterior declaración del Impuesto sobre Sociedades. El TEAC se inclinó por esta segunda opción al no aportar la entidad prueba que acreditase la realidad de la deuda. En efecto, "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 al 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; que por las citadas razones procede desestimar la pretensión de la Sociedad y confirmar el incremento incluido en la liquidación impugnada por el citado concepto"¹¹.

En este supuesto, al igual que en el caso anterior, el legislador establece una «penalización» para aquellos sujetos que deciden no reflejar en el balance la verdadera situación patrimonial de la empresa. En el caso de que las citadas rentas inexistentes se sujeten realmente al Impuesto estaremos ante una «ficción jurídica» pudiendo entrar en colisión con el principio constitucional de capacidad económica¹².

2.2. Aspecto temporal.

Una vez que la Administración ha probado el presupuesto de hecho material, acudiré de nuevo a un mecanismo presuntivo para determinar su imputación temporal. De esta cuestión se dedica el párrafo quinto del art. 140 LIS:

¹¹ Rep. en C/ISS, Jurisprudencia Tributaria, págs. 82/C-3.

¹² Nótese hasta que extremo el legislador es consciente de encontrarnos ante una auténtica norma sustantiva que en la propia redacción del precepto alude al término «deudas inexistentes».

E S T U D I O S

«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».

Del contenido de este precepto puede afirmarse que la Administración imputará la renta oculta al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que la afluencia de la renta corresponde a uno o varios ejercicios¹³.

La anterior regulación adolecía de ciertos defectos de redacción que han intentado subsanarse con la Ley 43/1995, sin que el actual texto —podamos decir— haya elegido la mejor opción de entre las posibles. El derogado art. 143 RIS señalaba que la renta oculta se imputaría «en el momento a que se refiere su descubrimiento»¹⁴. El tenor literal del precepto daba a entender que las rentas debían integrarse en el período en que la Inspección había descubierto el elemento oculto, lo que dejaba inoperante el instituto de la prescripción¹⁵. La nueva redacción lleva a cabo ciertas mejoras corrigiendo los errores interpretativos que pudieran derivarse de la aplicación literal de la Ley. Sin embargo, imputará las rentas —salvo prueba en contrario— «al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos». A nuestro juicio, el legislador consciente de los desaciertos del anterior régimen y cegado porque en este terreno no quedase vedado el instituto de la prescripción, ha dado una nueva redacción sobre este punto que en la mayoría de las ocasiones será la que menos se ajuste a la propia realidad de los hechos. La Administración no integrará la renta oculta al momento respecto del que se tenga constancia de su existencia; o bien, haciéndonos eco de la redacción empleada por el legislador de IRPF, dicha renta no se integrará «al período respecto del que se descubra», como sería la posición más coherente, sino al ejercicio anterior no prescrito¹⁶.

¹³ Sin embargo, ALONSO MURILLO, F.; GARCÍA DIEZ, J.; MARTÍN DEGANO, I. y MENÉNDEZ GARCÍA, G. (cfr. Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 368) consideran que la renta no declarada será integrada en el período en que se adquirió el *elemento patrimonial*. A nuestro juicio, consideramos más acertado imputar la renta al ejercicio en que se generó ésta, no al momento en que tiene constancia la Administración de que se ha aplicado dicha renta en bienes o derechos. Téngase presente que dicho instituto pretende gravar no los elementos patrimoniales que permanecen ocultos o no al Impuesto, sino las rentas que financiaron dichos activos.

¹⁴ Consúltese sobre la prescripción de los «elementos patrimoniales ocultos» conforme a la anterior regulación, el trabajo de PONT MESTRES, M. *Los incrementos de patrimonio y la prescripción en el Impuesto sobre Sociedades*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1992, págs. 105 y ss.

¹⁵ Cfr. FERNÁNDEZ-ARAMBURU LEÓN, A. «El descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos en el Impuesto sobre Sociedades», *CaT*, no 145, 1991, pág.9. Sobre las distintas interpretaciones que podían derivarse de la dicción del precepto consúltese el trabajo de SANZ GADEA, A. *Impuesto sobre Sociedades*, Centro de Estudios Financieros, vol. II, Madrid, 1991, págs. 1.228 y 1.229. Nótese que en la Ley del IRPF de 8 de septiembre de 1978 establece una redacción similar que también ha dado origen a confusiones de esta índole; cfr. PÉREZ RoYo, I. *Manual del IRPF*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 248.

¹⁶ Apúntese que esta postura legislativa se aleja firmemente de la establecida en el art. 49 LIRPF para los incrementos no justificados de patrimonio. Por ello, sería deseable desde un punto de vista de *lege ferenda* una regulación común en esta materia pues el presupuesto de hecho de esta institución no varía de un impuesto a otro.

Imaginemos un ejemplo que escenifique estas nociones teóricas. Una sociedad se constituye en el año 1990 produciéndose en ese año y en los cinco siguientes pérdidas (1990-1995). En el año 1995 obtiene unas rentas que decide no contabilizarlas y que tampoco son declaradas. Al año siguiente (1996) adquiere un activo financiándolo con los beneficios del ejercicio de 1993 que permanecieron ocultos al Impuesto. La Administración tras descubrir en este período (1996) el elemento patrimonial determina la aplicación del régimen del art. 140 LIS por existir una falta de correlación entre el bien patrimonial adquirido y las rentas declaradas. Si el contribuyente no revela el origen de las rentas que han financiado la inversión, ni el período temporal al que debe asignarse la afluencia de rentas, entonces la Administración imputará la generación de la renta oculta al ejercicio de 1992 («momento más antiguo de entre los no prescritos»). A nuestro juicio, la postura más coherente hubiera sido situar el momento en que se obtiene la renta al instante en que se tiene constancia de su existencia, y en su defecto, al período respecto del que se descubre dicho elemento, esto es, al año 1996¹⁷.

Nótese que a nuestro juicio tanto en la anterior como en la actual regulación, el instituto de la prescripción permanece a salvo. Cuando pueda probarse que han transcurrido cinco años desde el período de generación de la renta, el derecho de la Administración a liquidar el impuesto habrá decaído, extinguiéndose la deuda.

Por último, el legislador señala que el período de imputación de los distintos presupuestos de hecho es el descrito anteriormente. Podría cuestionarse si esta afirmación es extensiva también al supuesto de deudas inexistentes. Consideramos que en este caso, tal vez la postura más coherente habría sido integrar las rentas no al momento más antiguo no prescrito, sino al período impositivo en que fueron registradas dichas deudas¹⁸. Sin embargo, esta interpretación tropieza con la dicción literal del precepto («el importe de la renta consecuencia de las *presunciones contenidas en los apartados anteriores...*»).

3. NATURALEZA JURIDICA. SU CONSIDERACIÓN COMO PRESUNCIÓN «IURIS TANTUM»

3.1. Consideraciones preliminares. Breve referencia al régimen anterior.

Nos encontramos ante uno de los puntos centrales de debate de este expediente. La falta de claridad del precepto no ha ayudado en exceso, sino más bien todo lo con-

¹⁷ Nótese que a efectos tributarios —en cierta medida— es irrelevante la imputación de la renta a uno u otro ejercicio, pues en el Impuesto sobre Sociedades no existen rentas irregulares. Dado que el tipo de gravamen en este Impuesto es proporcional al sujeto pasivo le resultará indiferente situar el momento de generación de éstos en uno u otro período, excepto en el abono de intereses de demora. Posiblemente la solución legal adoptada responda a esta intención.

¹⁸ Cfr. ALONSO MURILLO, F.; GARCÍA DIEZ, J.; MARTÍN DE GANÓ, I.; y MENÉNDEZ GARCÍA, G. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 369.

E S T U D I O S

trario, sembrando un mar de dudas que con la nueva regulación parece disiparse. La propia dicción de los derogados arts. 127.2 y 143 del RIS daban a entender su naturaleza sustantiva integrando dichas rentas ocultas en el Impuesto como si nos encontrásemos ante verdaderos «incrementos de patrimonio»¹⁹. Sin embargo, la doctrina más cualificada ya se encargó de criticar este precepto, poniendo de relieve el carácter material de la norma al separarse de la propia realidad de los hechos. En efecto, no existía un incremento de patrimonio, pues “el sujeto pasivo antes y después de que la Administración Tributaria conozca la existencia de elementos patrimoniales no reflejados en la contabilidad tiene la misma composición de patrimonio. Por consiguiente, no hay alteración en la composición del patrimonio»²⁰.

Sin embargo, nuestra jurisprudencia no ha dudado en afinar la naturaleza presuntiva del precepto. En efecto, el Tribunal Supremo en la S. de 27 de diciembre de 1990 reconoce encontrarse en el art. 143 RIS ante una «presunción (por otra parte, “iuris tantum” y, por ende, destruible mediante prueba en contrario, a tenor del artículo 18.1 de la Ley General Tributaria)». El contenido del precepto consiste en la “lógica apreciación de un incremento patrimonial, ya que ningún otro significado puede darse a aquellos bienes que afloren por una u otra circunstancia, sin que precedentemente figuraran en contabilidad o en balance. Uno y otro documentos (contabilidad o balance) reflejan el patrimonio de la empresa y los bienes que en ellos no figuren, o no existen han de ser incorporados como «incremento» del 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 aquella”.

Sobre este mismo punto, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia en la sentencia de 27 de abril de 1994 también parece mantener la consideración del incremento oculto del art. 143 RIS, como una presunción «iuris tantum»²¹. En la citada doctrina la Inspección levanta varias actas a una sociedad por no incluir en la base imponible del impuesto el importe de los alquileres de varios inmuebles que la propia sociedad arren-

¹⁹ En efecto, la propia redacción de ambos preceptos avalan dicha postura: “Asimismo se estimará que existe *alteración del patrimonio...*” (art. 127.2 RIS); y “cuando la Administración conozca... La existencia de elementos patrimoniales... considerará la existencia de un *incremento de patrimonio*, en cuantía igual al valor real de los bienes o derechos ocultos...” (art. 143 RIS).

²⁰ Cfr. SANZ GADEA, E. *Impuesto sobre Sociedades*, Centro de Estudios Financieros, vol. II, Madrid, 1991, págs. 1223 y 1224. En el mismo sentido, PONT MESTRES afirma también la naturaleza procesal del precepto estructurándose la presunción en un indicio o hecho demostrado, que es el registro contable de bienes o derechos en el activo sin contrapartida alguna de pasivo exigible, y un hecho deducido, esa incorporación constituye un incremento de patrimonio a efectos del Impuesto sobre Sociedades”; cfr. *Los incrementos de patrimonio y la prescripción en el Impuesto sobre Sociedades*, op. cit. pág. 28.

²¹ Rep. en JT 338, 1994.

daba a sus socios conforme al art. 16.b) LIS —valorándolos al precio de mercado—. Junto a estas actas el inspector actuario incluye otra partida en la base imponible por diversos ingresos realizados en las cuentas bancarias, al carecer del debido respaldo documental que pudiese justificar su no consideración como ingreso fiscal. La citada Sociedad admite la realidad de esos ingresos en las cuentas bancarias, sin aportar justificación alguna de su procedencia. A este respecto, la Sentencia concluye que *“la mera realidad de un ingreso en una cuenta bancaria, no puede ser determinante por sí mismo de un incremento de patrimonio. Pero, siendo que es ella la única que podía probar la procedencia de dichos ingresos para desvirtuar aquella calificación, y siendo que no ha aportado justificante alguno en este sentido, tampoco puede acogerse su pretensión en este extremo”*. Por consiguiente, el Tribunal admite que no estamos ante una presunción iuris et de iure, o una norma sustantiva. El contribuyente puede destruir la presunción probando que esos rendimientos ya fueron declarados, que provienen de un período prescrito, etc. Si no justifica su origen es cuando esas rentas «ocultas» se integran en la base imponible del período respecto del que se descubren.

Una vez analizado someramente el anterior régimen, veamos cómo ha definido la Ley de 27 de diciembre de 1995 la naturaleza jurídica del precepto. Consideramos que el legislador consciente de la polémica suscitada con el régimen anterior se ha decidido abiertamente —como hemos visto anteriormente— por ajustarse lo más posible a la realidad de los hechos para ello ha estructurado todo un complejo normativo basado en presunciones legales iuris tantum.

3.2. Aspecto material.

Como hemos visto *supra*, el art. 140 LIS zanja la cuestión sobre si estamos ante una presunción jurídica, o una auténtica norma de derecho material, decantándose por la primera opción. La estructura de la norma se descompone básicamente de dos elementos: un hecho base, esto es, la adquisición o posesión de un activo no contabilizado o no declarado, o bien, la contabilización de deudas inexistentes; y un hecho consecuencia, es decir, que tales activos o pasivos han sido financiados con renta no declarada al Impuesto sobre Sociedades, y un tracto lógico entre ambos elementos.

3.3. Aspecto temporal.

Como venimos afirmando, la imputación temporal del elemento patrimonial se estructura por un mecanismo presuntivo, compuesto por un hecho base, el descubrimiento de bienes o derechos no declarados o no contabilizados; y un hecho consecuencia, dichos elementos se imputarán al período más antiguo no prescrito.

4. REGLAS DE VALORACIÓN

El art. 140 LIS dedica los párrafos tercero y sexto a la cuantificación de los «bienes o derechos ocultos». La Administración presumirá que el importe de la renta no de-

E S T U D I O S

clarada es igual al valor histórico del elemento patrimonial descubierto o aflorado. Nótese que la Ley únicamente establece las normas de regulación de la base imponible, remitiéndose para la cuantificación de los demás elementos (tipo de gravamen, deducciones, etc.) al régimen general del Impuesto —arts. 26 y ss. LIS—. Distinguiremos para el análisis de las reglas de cuantificación, por un lado, el supuesto de adquisición o tenencia de „bienes o derechos). no declarados o no contabilizados, y por otro, las deudas inexistentes contabilizadas en los libros de contabilidad.

4.1. *Adquisición o tenencia de bienes o derechos no contabilizados o no declarados.*

La Administración para calcular el importe de la renta oculta, presumirá que el montante de ésta será el precio de adquisición del elemento patrimonial. Es decir, entenderá que la suma total del coste del bien o derecho detectado es la renta oculta dejada de ingresar. Para ello servirán como prueba del valor de adquisición todos aquellos documentos justificativos de la misma (v.gr. facturas, valor reflejado en el Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales onerosas, etc). Sin embargo, todas las dificultades no acaban en este punto, pues la Administración originariamente ha sido recelosa a admitir documentos privados como prueba del precio pagado²². El criterio del legislador sobre este punto es, sin embargo, suficientemente explícito, dejando completamente zanjada la cuestión. La Administración debe admitir como importe de la renta defraudada, el precio de adquisición del bien cuando se tenga constancia de éste. Nótese que el documento privado tendrá un valor probatorio preferente sobre el precio de adquisición del bien, pero no sobre su imputación temporal pues, sobre este punto entra en juego el art. 1.227 Cc. que declara que la fecha de los documentos privados no produce efectos frente a terceros hasta el momento de su inscripción en un Registro Público.

Por otra parte, cuando no pueda aportarse al procedimiento el justificante del coste de adquisición del «bien o derecho», la Administración tomará como cierto el valor real del ejercicio al que se imputan las rentas ocultas (es decir, el período más antiguo de los no prescritos)²³. En efecto, el legislador señala que a falta del precio de adquisición, se tomará por éste el valor que resulte de «aplicar las reglas de valoración establecidas en la LGT» (art. 140.3 «in fine» LIS)²⁴. Es decir, el catálogo que propone el art.

²² Nótese que la Administración ha rechazado en determinadas ocasiones el importe que figuraba en la escritura de compraventa como valor de adquisición, por entender que no quedaba suficientemente justificada cuantificándose el elemento oculto por el valor real del bien (cfr. R. TEAC de 29 de noviembre de 1989; rep. en *CaT*, nº 117, 1990, págs. 71 y ss.).

²³ Sin embargo, apúntese que para el cálculo del coste de adquisición debe tomarse como precio no el valor real del bien o derecho en el momento actual, sino *su valor histórico* (en el período más antiguo de los no prescritos).

²⁴ El legislador curiosamente hace una remisión a las reglas generales de valoración recogidas en la LGT (art. 52.1), en lugar de remitirse a la reglas especiales de cuantificación (por el valor normal de mercado) que establece los arts. 15 y 16 LIS.

52.1 LGT (v. gr. precios de mercado, dictamen pericial etc.). A esta cantidad, que a nuestro juicio, no puede ser otra que el precio de mercado del bien en el período de su imputación, habrá de añadirse los tributos efectivamente satisfechos que produzcan un mayor coste a la operación (v. gr. IVA, TPO, etc.)²⁵. Por último, consideramos que en los casos en que el contribuyente no esté conforme con la valoración realizada por la Administración, podrá proponer tasación pericial contradictoria en los términos propugnados en la LGT²⁶.

Una vez determinado el valor de adquisición del «elemento patrimonial» habrá que proceder a minorar dicho coste con las partidas que permite deducir el art. 140.3 LIS. Téngase presente que a diferencia de la anterior regulación, el nuevo texto legislativo limita las posibilidades de reducir el precio de adquisición con otras partidas que justifiquen una menor cuantía en la renta no declarada²⁷. Esta circuns-

²⁵ Sin embargo, en la Resolución de 12 de diciembre de 1989 el TEAC no admitió la pretensión de la Administración de incrementar al elemento patrimonial ocultado los Impuestos que gravan la operación. En efecto, tras descubrir la Administración la adquisición de una furgoneta no reflejada en la contabilidad cuyo precio de factura era de 2.534.603, la cuestión se centraba en si debía adicionarse al coste de adquisición el Impuesto sobre el Lujo. Este Tribunal resuelve -en atención a la regulación anterior, que a nuestro juicio no difiere de la solución con el nuevo régimen- señalando «que el artículo 40 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone que los bienes materiales se valorarán por su precio de adquisición, precio que se obtendrá añadiendo al precio de compra los gastos accesorios hasta la efectiva puesta en funcionamiento. Que entre los gastos accesorios al mencionado artículo del Reglamento cita «las tasas e impuestos que recaigan sobre la operación o supongan un mayor valor». Que en consecuencia, el importe que se ha de reflejar en contabilidad, el vehículo furgoneta adquirido, deberá incluir el Impuesto sobre el Lujo, si la Administración Tributaria deniega la exención solicitada». Sin embargo, concluye este Tribunal señalando que lo expuesto anteriormente no debe llevar a afirmar que «el importe del Impuesto sobre el Lujo deba incrementarse a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Que, en efecto, el artículo 143 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone que el valor real de los bienes ocultos se minorará, a efectos del cómputo del incremento de patrimonio, «en la parte que el sujeto pasivo justifique que ha sido financiado por: a) Deudas con terceros asimismo ocultas, por su saldo a la fecha aludida». Que éste es el caso del presente expediente si la Administración no confina la exención en el Impuesto sobre el Lujo invocada por la sociedad recurrente. Que en consecuencia no procede incrementar a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, como incremento de patrimonio, el importe del Impuesto sobre el Lujo que, en su caso, esté obligado a pagar la sociedad recurrente»; rep. en *CISS*, Jurisprudencia Tributaria, pág. 82/C-2.

²⁶ Cfr. MALVÁREZ PASCUAL, L.A. *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El Régimen General*, vol. I, Ediciones del Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1996, pág. 88.

²⁷ En efecto, la anterior regulación (art. 143 RIS) establecía que el importe de la renta oculta podría ignorarse en su caso, en la parte que el sujeto pasivo justificase que había sido financiada por:

- a) «Deudas con terceros asimismo ocultas, por su saldo a la fecha aludida.
- b) Aportaciones de capital que no figurasen en la contabilidad o declaración.
- c) Beneficios no distribuidos que hayan formado parte con anterioridad de bases imponibles liquidadas por este Impuesto». Cfr. sobre el particular a SANZ GADEA, A. *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., págs. 1230 y 1.231.

La doctrina administrativa ha seguido un criterio flexible permitiendo deducirse alguno de los conceptos a los que se refiere el art. 143 RIS siempre que pudiera acreditarse fehacientemente la realidad del hecho. En efecto, «en el presente caso, aceptada por la reclamante la realidad del documento privado origen del expediente y la certeza de la no contabilización de la operación de venta de las 400 máquinas recreativas por un importe de

E S T U D I O S

tancia podría explicarse en la propia desconfianza del legislador a que el sujeto pasivo pueda aportar al procedimiento pruebas falsas o manipuladas que reduzcan el importe de las rentas ocultas e incluso hagan inane la aplicación del citado régimen. No es de extrañar que finalmente el legislador concluya señalando que «en ningún caso el importe neto podrá resultar negativo». A nuestro juicio, este criterio tan restrictivo sobre la prueba de los hechos que reside en la vía administrativa se enfrentará como principal obstáculo a la libre valoración de la prueba que reina en la esfera judicial.

La Ley no hace referencia a las reglas de cuantificación para calcular la ocultación parcial del valor de adquisición, sin embargo, éste debe ser lógicamente, el importe que haya dejado de declararse. Remitiéndonos a lo dicho anteriormente para las partidas deducibles.

Por otra parte, el legislador concluye (párrafo sexto) señalando que cuantificado el «activo» conforme a las citadas reglas, el valor resultante del citado elemento será válido a todos los efectos fiscales. Así, podrá calcularse la amortización correspondiente para su posterior deducción, y además, el importe fijado por estas normas constituirá el valor neto contable a efectos de futuros incrementos de patrimonio, desafectaciones, etc. Por ejemplo, piénsese que la Administración determina conforme al régimen del art. 140 LIS una renta oculta de 20 millones de ptas., por la ocultación de un activo oculto valorado lógicamente por dicha cuantía. La Administración desde ese instante permitirá a la empresa amortizar el activo. La Ley parece dar a entender que en el supuesto de que en el año 1996 la Administración descubra un activo oculto imputándose al ejercicio de 1993 (período más antiguo de entre los no prescritos), la entidad dado que en ese momento el valor determinado es válido a efectos fiscales podría presentar declaraciones complementarias de cada año hasta el período actual deduciéndose una cuantía en con-

116.000.000 de pesetas, resulta evidente que, en principio, este importe es el incremento a considerar a los efectos impositivos expresados. Procede analizar si la empresa reclamante justifica la existencia de algunas de las fuentes de financiación que enumera el referido artículo 143 como se acaba de indicar. La entidad reclamante en el escrito de alegaciones que dirige a este Tribunal Central describe las mismas partidas que en las alegaciones hechas en primera instancia y, como ya se ha indicado en el correspondiente resultando, alude a justificantes que acompaña pero que no une a sus escritos aunque del examen de todo el expediente se deduce que se refiere a los mismos justificantes aportados en la tramitación en el ámbito provincial. Examinados tales justificantes, fotocopia de talones y cambiales que no tienen relación con la sociedad recurrente y no existiendo otros nuevos, este Tribunal Central llega a la conclusión de que de los mismos 110 es posible deducir su relación con la adquisición de los bienes ocultados contablemente, ya que no existen pruebas indiscutibles aportadas que permitan establecer la referida relación sin duda alguna. En consecuencia, no es posible practicar minoración alguna en el incremento patrimonial propuesto por la Inspección por un importe de 116.000.000 de pesetas; R. TEAC de 31 de octubre de 1990; rep. en *CISS*, Jurisprudencia Tributaria, págs. 82/C-10.

Como puede comprobarse a diferencia de la anterior regulación, el nuevo cuerpo establece importantes restricciones -suprime las dos últimas causas de justificación- que puede conducir a la cuantificación de una renta oculta conforme a criterios alejados completamente de la realidad.

cepto de amortización²⁸. Además, al enajenarse el citado elemento, el incremento de patrimonio se calcularía por la diferencia entre el precio de venta menos el valor neto contable, es decir, el valor de adquisición (importe efectivo del elemento oculto) menos las cantidades amortizadas que han sido ya deducidas más las mejoras que hayan sido posteriormente realizadas al bien. Por último, el legislador señala que esta norma de valoración es aplicable únicamente al supuesto del párrafo primero (adquisición de bienes o derechos), sin embargo, no encontramos ningún obstáculo para que este criterio se haga extensible también al párrafo segundo de este precepto (tenencia de bienes o derechos).

4.2. Deudas inexistentes registradas en los libros de contabilidad.

La Ley omite este supuesto, pero consideramos que las rentas ocultas determinadas por el reflejo contable de un pasivo ficticio se cuantificarán por el importe total por el que fueron registradas las deudas. La Ley guarda silencio también sobre las partidas que son deducibles. En este caso, estimamos que no habrá posibilidad de aminorar la renta que se presume oculta.

5. CONCLUSIONES

Primera.- La regulación del art. 140 LIS sale al paso de las críticas de ilegalidad manifestadas por un importante sector doctrinal al amparo de la anterior redacción dada por el Reglamento (art. 127 y 143). Además, se incluyen en su articulado ciertas mejoras de redacción disipando ciertas dudas interpretativas que fueron resueltas por la doctrina administrativa y que ahora se incorporan al texto legal, a la vez que se amplía el presupuesto de hecho procesal (se presume además la existencia de rentas ocultas cuando aparezcan registradas deudas inexistentes —párrafo 4º—), endureciéndose las fuentes de financiación que justifican la inaplicación del citado precepto. En definitiva, la Ley de 27 de diciembre de 1995 configura los incrementos no justificados como un complejo normativo compuesto por varias presunciones —sobre el aspecto material y temporal del hecho imponible y su cuantificación— y un régimen sustantivo para aquellos casos en que el contribuyente no destruya dicho mecanismo procesal.

Segunda.- A diferencia de la anterior regulación (una interpretación literal de los arts. 127 y 143 RIS, podía llevar a pensar que nos encontrábamos ante una auténtica norma de derecho material calificando dichas rentas como verdaderos «incrementos de patrimonio»), la Ley 43/1995 parece dotar a la norma (art. 140) de una naturaleza presuntiva. El mecanismo procesal se completa con la imputación temporal de la renta oculta. La Administración imputará dicha renta al período impositivo más antiguo entre

²⁸ Este puede ser uno de los inconvenientes de imputar el bien «al período más antiguo», en lugar de situarlo «en el ejercicio respecto del que se descubra».

E S T U D I O S

los no prescritos, salvo que el sujeto pasivo pruebe que la afluencia de la renta corresponde a uno o varios ejercicios. Esta regulación alejada abiertamente del régimen establecido en el IRPF para los incrementos no justificados («al período respecto del que se descubra») no encuentra justificación en la lógica del precepto, y su inclusión en la Ley se nos antoja puede venir fundamentada en una liquidación mayor de los intereses de demora.

Tercera.- En los supuestos de *adquisición* o *tenencia* del «bien o derecho» no declarado, o no contabilizado se cuantificará por el valor real, salvo que se demuestre su coste de adquisición. Junto al citado importe habrá que adicionar los tributos que que se acredite haya gravado efectivamente la operación, y minorarse con las deudas con terceros. La Ley no hace referencia a las reglas de cuantificación para calcular la ocultación parcial del valor de adquisición, sin embargo, éste debe ser lógicamente el importe que haya dejado de declararse. Además, cuantificado el «activo oculto» dicha valoración será válida a todos los efectos fiscales (amortizaciones, futuros incrementos de patrimonio, desafectaciones, etc.). Ante el silencio de la Ley para los supuestos de *deudas inexistentes*, la renta oculta debe cuantificarse por el importe total por el que fueron registradas, sin que sea posible la deducción de ninguna partida.

6. BIBLIOGRAFIA

- ALONSO MURILLO, F.; GARCÍA DÍEZ, J. MARTÍN DE GANO, I. y MENÉNDEZ GARCÍA, G. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1996.
- FERNÁNDEZ-ARAMBURU LEÓN, A. "El descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos en el Impuesto sobre Sociedades", CaT, nº 145, 1991.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*, vol. I, Ediciones del Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1996.
- MANTERO SÁENZ, A. *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al Reglamento*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1986.
- PÉREZ ROYO, I. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1992.
- PONT MESTRES, M. *Los incrementos de patrimonio y la prescripción en el Impuesto sobre Sociedades*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1992.
- SANZ GADEA, E. *Impuesto sobre Sociedades*, Editorial Centro de Estudios Financieros, vol. I, Madrid, 1988.

