

estudios

EL LUCIMIENTO EN CUENTAS DE ACTIVOS OCULTOS Y LA PRESCRIPCION EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (*)

Por Magín PONT MESTRES
Catedrático de Derecho Tributario y miembro fundador de la A.E.A.F.

Sumario:

1. Delimitación del objeto de estudio.
2. El artículo 15.1 del Impuesto sobre Sociedades: La simple anotación contable como presunción de incremento de patrimonio.
3. Evolución histórica del precepto.
4. Alcance de la expresión "o de otra manera luzcan en cuentas".
5. El presupuesto de hecho del artículo 15.1. del Impuesto.
6. La prescripción en Derecho tributario.
 - 6.1. Relevancia del período en que se haya obtenido el incremento de patrimonio.
 - 6.2. Aplicación de la prescripción de oficio.
 - 6.3. La prescripción como manifestación del principio de seguridad jurídica.
 - 6.4. La prescripción y el presupuesto de hecho en cuestión.
7. Hecho imponible contable.
 - 7.1. La prescripción extingue el derecho de la Administración.
 - 7.2. Expresión implícita: sin perjuicio de la prescripción.
8. El ejemplo ínsito en la Ley 18/1991.
9. Conclusión.

1. Delimitación del objeto de estudio

Aunque, como es sabido, son muchos los problemas que surgen del engarce de los tributos con la realidad, quizás donde más ampliamente se perciben es en el Impuesto sobre Sociedades, —en lo sucesivo IS—, o al menos, en éste alcanzan frecuente notoriedad. Sea por las dificultades que presenta la acotación precisa del hecho imponible; sea por el cúmulo de matizaciones capaces de apreciarse en la cuantificación de la base imponible del que es paradigma la referencia legal de los llamados "gastos necesarios"; sea por la

(*) Este trabajo recoge parcialmente el contenido de los capítulos III y IV de la obra recién publicada de la que es autor: "LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO Y LA PRESCRIPCION EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES". Ed. Civitas, Madrid, 1992.



estudios

escasa fortuna con que se hallan redactados algunos de sus preceptos, a menudo generadores de incertidumbre que impiden saber a qué atenerse con la consiguiente debilitación de la seguridad jurídica; sea por la frecuentemente interesada interpretación de las normas que efectúa la Administración tributaria; en fin, sea por lo que fuere, la realidad es que los conflictos menudean.

Entre las cuestiones que tiene planteadas el Impuesto, y, según entiendo, no resueltas, que afloran cuando sus normas específicas tratan de ensamblarse con la realidad fáctica, se halla la concerniente a la incidencia tributaria del lucimiento en contabilidad de activos ocultos generados por rendimientos obtenidos en ejercicios económicos en los que haya decaído el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria por imperativo de la prescripción, tema, éste, que enlaza con el del tratamiento tributario de activos ocultos descubiertos por la Administración. Como puede apreciarse se trata de una cuestión que surge de la realidad viva.

Recordemos que el vigente Impuesto sobre Sociedades emanado por Ley 16/1978, de 27 de diciembre, es un tributo de carácter directo y personal que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas, a tenor de sus propias normas (art. 1), cuyo hecho imponible lo constituye la obtención de la renta por el sujeto pasivo (art. 3.1.). Son componentes de esa renta: los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales y artísticas; los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentra afecto a las letras anteriores; y los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley (art. 3.2.)

Respecto a esos incrementos de patrimonio, el artículo 15.1 de la Ley, tras precisar que con 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, con las salvedades que especifica, establece que:

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”(1).

A tenor del sentido literal de las palabras contenidas en este precepto, parece entenderse que el mero registro contable de una partida de activo, sea bien o derecho, queda configurado como componente de renta subsumida en la base imponible del Impuesto, sin más excepción que la establecida expresamente por la Ley que así lo puntualice a efectos tributarios.

Más, esa literalidad estricta y descarnada, ¿ha de entenderse que agota las posibilidades interpretativas del precepto?

Esta es la cuestión.

La importancia del tema se pone de relieve con sólo atribuir, por ejemplo, los incre-

(1) Según redacción del artículo 11.4 del Real Decreto 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes, y Disposición Adicional 5ª.4 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con anterioridad, la última frase transcrita decía: “salvo los expresamente autorizados por preceptos legales”.

estudios

mentos de patrimonio puestos de manifiesto “por simple anotación contable” a beneficios obtenidos por la propia Sociedad —entendidos como componentes de renta ínsitos en el hecho imponible del IS— correspondientes a períodos temporales en los que ha decaído el “derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”, por imperio de la prescripción, conforme la regla el artículo 64.a) de la Ley General Tributaria —en lo sucesivo LGT— prescripción que se produce a los cinco años a contar “desde el día que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración” (art. 65 LGT en redacción de la Ley 10/85, de 26 de abril).

Surge así un aparente conflicto entre los efectos jurídicos de la norma del artículo 15.1 del IS en cuanto ceñida a incrementos de patrimonio manifestados por simple anotación contable —sujeción a gavamen—, y las normas de los artículos 64 y 65 de la LGT que en virtud de la acción prescriptiva extinguen “el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación” —prescripción del derecho—, bien entendido, además, que el mandato del artículo 67 de la propia Ley ordena a dicha Administración la aplicación de la prescripción de oficio, “sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo”.

El gran tema de fondo que late aquí y que se sitúa en primerísimo plano, es el de la eficacia de la prescripción en el IS, concretamente en cuanto concierne a rendimientos obtenidos en ejercicios económicos que constituyen supuestos de hecho subsumibles en la norma del artículo 64. a) de la LGT. En otras palabras la gran cuestión puede también expresarse así:

¿Es que no prescribe jamás el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente a beneficios o rendimientos obtenidos, componentes del hecho imponible del Impuesto, que se concretan en el importe de la renta constitutiva de la base imponible?

¿Acaso es imprescriptible el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria del IS?

Pues bien, este tema, así enunciado, con el interrogante como protagonista, es el que se erige, aquí, en objeto de estudio.

2. El artículo 15.1 del Impuesto sobre Sociedades: la simple anotación contable como presunción de incremento de patrimonio

Dado que el precepto principal generador de los interrogantes que acabamos de plantear se halla en el artículo 15.1 de la Ley del IS, se transcribe a continuación:

“1. 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.



estudios

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 consencuencia de pérdidas por depreciación que no se hayan computado como amortización producidas durante el período impositivo”.

El precepto configura como incremento no sólo el que resulte de las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo puestas de manifiesto con motivo de alteraciones en su composición, que queda subsumido en el hecho imponible del Impuesto (art. 3.2.c) de la Ley), sino también el que se ponga de manifiesto por simple anotación contable. Le ampara el propio artículo 3 al establecer que componen la renta del sujeto pasivo los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley. Esta, en el artículo 15, distingue claramente los incrementos de patrimonio propiamente dichos, de lo que reputa o estima como tales. “*Se computarán...*”, dice. Estamos aquí, pues, ante una presunción en la que el *indicio o hecho demostrado* es el resgistro contable de bienes o derechos en el activo sin contrapartida alguna de pasivo exigible, y el *hecho deducido* el que de esa incorporación constituye un incremento de patrimonio a efectos —no se olvide— del IS.

La lógica deductiva se aplica aquí en su más cristalina nitidez, sin que pueda oponerse reparo alguno, al menos en principio.

Ahora bien; el IS no se rige en exclusiva, obviamente, por la norma transcrita, sino por el amplio abanico de preceptos ínsitos en su Ley reguladora, Ley que, a su vez, constituye un componente del sistema tributario vigente que tiene en la LGT “la formulación de una serie de principios básicos contenidos en reglas jurídicas comunes” (2) y que “establece los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español” (art. 1 LGT). Y el sistema tributario, es a su vez, un componente del sistema jurídico, o, en palabras de la Constitución española, del ordenamiento jurídico.

Pretendo subrayar así, que el precepto objeto de estudio y la presunción que establece ha de interpretarse acorde no sólo con las restantes normas reguladoras del IS, sino en correcta sincronización y plena armonía con el ordenamiento jurídico.

Ahora bien, antes de adentrarnos en esa Labor esclarecedora, conviene hacer referencia, bien que breve, a la evolución legislativa del precepto, o, si se prefiere, a los antecedentes históricos. A este efecto, sitúo el inicio de la tributación de los rendimientos obtenidos por las Sociedades en la llamada Reforma Tributaria de Fernández Villaverde, coincidente con el crepúsculo del siglo XIX y el pórtico del presente, lo que no significa que tales rendimientos o algunos de ellos no se contemplasen con anterioridad.

3. Evolución histórica del precepto

Si bien la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliara, de 1990, puede considerarse como punto de partida al respecto, es, sin embargo, la versión del Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922, la que incluye en la Tarifa III un precepto ínsito

(2) Preámbulo de la LGT.

estudios

en el apartado b) de la Regla 1ª de la Disposición V, que bajo el epígrafe “se comprenderán entre los ingresos”, establece:

“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 algunos de los fines expresados en los apartados A) y H), ambos inclusive, de esta disposición”.

Esta norma, si bien se mira, se ciñe a los beneficios, en cuanto plusvalías computables como ingresos, que se realicen en la enajenación de los efectos u otros elementos del activo como consencuencia del aumento de su valor.

El presupuesto de hecho queda delimitado, en un primer momento, por los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo puestos de manifiesto con motivo de su enajenación. En un momento posterior incorpora al presupuesto de hecho: “o de otra manera luzcan en cuentas o...”.

Más, ¿qué es lo que ha de lucir en cuentas?

A la luz de la norma sólo cabe entender que ese lucimiento en cuentas se refiere a los mismos beneficios, bien que no generados por la enajenación de los valores del activo, sino por otra causa. Cabe pensar, por ejemplo, en una revalorización voluntariamente decidida por el órgano volitivo social. Pero, ¿puede considerarse, acaso, la incorporación de nuevos efectos u otros elementos del activo?

La realidad social del tiempo en que se emanó la norma, con estabilidad de precios, inexistencia de mercados paralelos “under ground”, circuitos transparentes de flujos económicos empresariales, ausencia de causas generadoras de economía subterránea, y en fin, la propia atmósfera social del entorno de la época, elimina cualquier resquicio de duda al respecto. No cabe pensar en dicha posibilidad, y menos todavía sin esa incorporación hubiere de entenderse financiada con beneficios obtenidos en ejercicios anteriores no declarados. En aquella realidad social no resultaría verosimilmente encajable. La norma transcrita permaneció vigente en el devenir del tiempo. Cuando en 1957 se publicó la Ley de 26 de diciembre de reformas tributarias, el artículo 69 de la misma, si bien dió sustantividad propia al nuevo Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades Jurídicas, sin embargo, lo que hizo, en rigor, fue simplemente cabiar el nombre de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades ya que expresamente establece que el nuevo tributo “se exigirá con arreglo a las normas contenidas en los preceptos reguladores de aquella Contribución salvo en la parte modificada en la presente Ley”, modificación que no afecta al precepto que nos ocupa.

En la ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, el artículo 78.1, referido a plusvalías computables como ingresos, establece:

“A lo efectos de lo dispuesto en el apartado b) de la Regla 1ª. de la Disposición V de la Tarifa III del Texto refundido de 22 de septiembre de 1922, el incremento de valor que habrá de computarse en este Impuesto y en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, en su caso, no deberá ser inferior al que determine la diferencia que exista entre el atribuido



estudios

en cuentas al elemento enajenado o cedido y el que realmente tenga éste en el mercado”.

Como puede apreciarse, esta norma se ciñe a las diferencias de valor en los supuestos de enajenación o cesión, sin referencia alguna al supuesto comprendido en la frase: “o de otra manera luzcan en cuentas”.

¿Ha de entenderse, con todo, vigente el precepto de 1922?
El artículo 68 de la Ley 41/1964, se limita a señalar al respecto:

“El Impuesto general sobre la renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas se exigirá para los ejercicios cerrados en 31 de diciembre de 1964 y siguientes de acuerdo con las normas que actualmente lo regulan en tanto no resulten modificadas por esta Ley”.

El Texto refundido del Impuesto publicado por Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, parece sacarnos de dudas. El artículo 15.2 dispone que se comprenderán entre los ingresos:

“Los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo, en cuanto se realicen por su enajenación o de otra manera luzcan en cuentas o se destinen a alguno de los fines expresados en el artículo 18, salvo los apartados 1 y 2 del artículo 16.

El incremento de valor computable no deberá ser inferior a la diferencia que exista entre el atribuido en cuentas al elemento enajenado o cedido y el que realmente tenga éste en el mercado.

Sin perjuicio de que se compute siempre la plusvalía contabilizada, lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en los casos de fusión de sociedades, en los que mediante cualquiera de las modalidades admitidas en las leyes se produzcan, además del traspaso en bloque del patrimonio o patrimonios, la agrupación en una sola entidad de los socios o accionistas respectivos, con disolución de alguna de las sociedades pre existentes”.

Finalmente, la Ley 61/1978, del IS, actualmente vigente contiene el precepto, transcrito en el epígrafe 2, objeto de estudio.

4. Alcance de la expresión “o de otra manera luzcan en cuentas”

Tratemos, ahora, de situar en sus justos términos la significación y alcance jurídico de la parte del precepto ceñido a la frase: “o de otra manera luzcan en cuentas”.

Ya hemos dicho que la contemplación conjunta del precepto aclara y permite inferir que ese lucimiento en cuentas se concreta en beneficios que se contabilizan cuando nos provienen de incrementos de valor de los efectos y otros elementos del activo enajenados. Más, del contexto de la norma se deduce con claridad, y no sólo se deduce, sino que lo dice textualmente, que se trata de beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo, que, sin enajenarse, luzcan en cuentas.

estudios

El perímetro normativo queda, pues, delimitado con precisión: los beneficios que de otra manera luzcan en cuentas han de provenir del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo, esto es, de bienes patrimoniales contabilizados. En otras palabras, los beneficios han de provenir de revalorizaciones o incrementos de valor de bienes que figuran en el activo, es decir, han de originarse por saneamiento de activo, o sea, por adecuación de los valores contables a la realidad. Esto es lo que la norma ordena.

El legislador de entonces previó que podrían producirse revalorizaciones de bienes contabilizados, esto es, "efectos u otros elementos del activo" que se hicieran lucir en cuentas sin necesidad de enajenación. Y quiso, justificadamente, someterlos a gravamen, para evitar que en una posible enajenación posterior se tomase como coste el nuevo valor contabilizado y dejarse huérfano de gravamen el montante de la revalorización. De esta manera conseguía catalogar como beneficios el incremento íntegro de valor, determinado por la diferencia entre el precio de enajenación y el precio de coste, en el marco, por supuesto, de una economía con estabilidad general de precios. Quedaban lejos, todavía, las plusvalías meramente nominales o "plus aprecio", en la terminología de LARRAZ (3), que la pérdida de poder adquisitivo de la unidad monetaria empezó a generar a partir de la post-guerra civil finalizada en 1939.

Esas plusvalías nominales, simplemente aparentes, introdujeron un factor de acentuada confusión en el marco contable, que no obstante los intentos y ensayos efectuados en los últimos 40 años, dista de haberse superado. Otro tanto ocurrió en la esfera tributaria al seguir vigentes normas pensadas para un marco con estabilidad de precios, o conceptos válidos sólo para este marco incorporados a leyes posteriores e incluso vigentes. La ausencia de distinción legal entre plusvalías reales y plusvalías nominales ha dado lugar a un tributo inflacionario que, por cierto, es menos invisible de lo que en pura apariencia parece. Y si no, ahí está la cruda realidad de los balances de las empresas expresivos del incremento monetario anual de las existencias, por ejemplo, sean de materia prima o de producto elaborado, manteniendo invariables las unidades físicas.

Y bien, si el alcance jurídico del precepto objeto de análisis resulta serm con claridad, el que acabamos de acotar, hemos de preguntarnos por qué se le ha dado otro mucho más amplio.

Considero que la razón principal conecta con el predominio de criterios contables sobre criterios jurídicos, en su aplicación.

Piénsese que el precepto llevaba muchos años de vigencia pacífica, cuando bruscamente la dinámica empresarial quedó envuelta en la inflación, y, con ella, como obligada consecuencia, la contabilidad. La nueva realidad económica pecisaba de una manifiesta adaptación de conceptos a la misma. Quizá el primero fuera el incremento del valor contable, que resultaba deformado y hasta inservible sin efectuarse las matizaciones y distinciones que la nueva situación exigía.

(3) Prólogo de la obra de C. ALBIÑANA, "Tributación de la Empresa y sus Participes". Revista de Derecho Mercantil, Madrid, 1949, pág. XXII.



estudios

Las cosas, sin embargo, siguieron igual. La noción de incremento de valor contable, válido solamente para una economía con unidades de medida de valor invariable, continuó prevalenciando y propició una manifiesta confusión contable reflejada en los balances de las unidades económicas de producción cuyos rubros expresaban valores heterogéneos al ser medidos en unidades monetarias de distinto poder adquisitivo.

Faltó entonces decisión legislativa para adaptar el ordenamiento tributario a la nueva realidad, con la necesaria distinción entre auténticos "incrementos de valor de los efectos u otros elementos de activo", y desajustes monetarios motivados por la inflación en la contabilización de dichos efectos y elementos del activo. Fue así como plusvalías meramente nominales fueron reconducidas artificiosamente a incrementos de valor sujetos o gravamen (4). Fue así, también, como esa causa, unida a otras, generó la aparición de la doble o triple contabilidad con balances ficticios, viciados por la inflación, por la ocultación de activos y por pasivos aparentes.

El fenómeno de la ocultación de activos propiciado por la situación de control e intervención pública de la economía y por la inflación, apareció a partir de la postguerra, sin que lo contemple el ordenamiento del tributo que somete a gravamen los rendimientos de las sociedades mercantiles, en abierto contraste con la imposición sobre la renta de las personas físicas (5).

Más la solución para quedar atraída esa ocultación al tributo, resultó relativamente fácil al prevalecer criterios estrictamente contables en la aplicación del precepto. Bastó para ello que la frase "o de otra manera luzcan en cuentas", se desconectase del resto de la norma, es decir, se hiciese caso omiso o ignorarse que, según la misma, ese "de otra manera luzcan en cuentas", ha de ser de revalorizaciones de bienes contabilizados

(4) El legislador no quiso reconocer lo que anteriormente había aceptado como realidad manifiesta en el artículo 9 de la Contribución sobre la Renta (Ley 16-12-54), al establecer que: "Se computarán como ingresos constitutivos de la renta imponible las ganancias obtenidas en la enajenación de activos mobiliarios o inmobiliarios, adquiridos a título oneroso con menos de tres años de antelación y *habida cuenta del valor del dinero entre ambas fechas*". (El subrayado es del autor).

(5) El Impuesto sobre la Renta que amaneció en España en 1932, con el nombre de contribución sobre la Renta, no pudo, obviamente, contemplar supuestos de ocultación ya que el fenómeno era desconocido, aquí, entonces. La reforma de la Contribución efectuada por Ley de 16 de diciembre de 1954 reguló, por primera vez, el tratamiento tributario de los patrimonios ocultos, con la denominación de incrementos no justificados de patrimonio. El segundo inciso del artículo 9 de la Ley dispuso: "Los incrementos no justificados de patrimonio exteriorizados por adquisiciones a título oneroso, sólo se computarán si guardan desproporción con la renta atribuida...". Sin embargo, la Ley 11/1964, de Reforma del Sistema Tributario, tras señalar en el preámbulo que el nuevo impuesto General sobre la renta sustituía a la Contribución del mismo nombre, explica que "son numerosos los conceptos vigentes de la contribución anterior que quedan superados", entre ellos "La consideración de los incrementos patrimoniales como presunción de rentas". Acorde con esta orientación el artículo 112 de la ley dispone: "En ningún caso se computarán como renta imponible los incrementos no justificados de patrimonio" Posteriormente la ley 44/78 del IRPF tornó a ellos, en el artículo 20.13, en los términos siguientes: "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 ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio en los de este Impuesto, respectivamente, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 27 de esta ley"

estudios

que permanezcan en el patrimonio social, para que pudiera admitirse contablemente que el "lucimiento en cuentas" *per se*, sea simple actualización, auténtica revalorización, o, también, incorporación, queda reconducido a ingreso computable como beneficio sujeto a gravamen. Con razón escribió LARRAZ en 1949: "Es, por tanto, claro, que la inteligencia dada por la Administración y la jurisprudencia al apartado b), de la regla primera, de la Disposición Quinta, Tarifa III de Utilidades, ha quedado retrasada respecto de la anterior evolución de nuestro Derecho Tributario"(6).

5. El presupuesto de hecho del artículo 15.1 del impuesto

Situemos aquí nuevamente en primer plano el precepto del artículo 15. Es de observar, a diferencia de lo que consideramos precedentes históricos del mismo, que el vigente texto legal independiza "los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo, en cuanto se realicen por la enajenación de valores", del resto del precepto: "o de otra manera luzcan en cuentas". El primer inciso entrecomillado constituye, ahora, el primer apartado del artículo 15.1, bien que con otra redacción, que, no obstante, podemos considerar equivalente, mientras que en el segundo apartado se separa claramente del texto "o de otra manera luzcan en cuentas", al establecer que:

"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".

La Ley delimita la hipótesis normativa, en principio, con suma claridad: Se computan como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable.

Se trata, pues, de una proposición que toma como sustrato prejurídico delimitador el registro contable.

De donde, la presunción parte del hecho cierto: anotación contable, para, a partir del mismo, configurar aquélla. A *contrario sensu*, sin registro contable no hay presunción, por lo que el precepto que ocupa nuestra atención no subsume en su seno los activos ocultos, y como tales no contabilizados.

Estamos, pues, ante un hecho imponible en el que el presupuesto objetivo no lo constituye, en rigor, el incremento de patrimonio en sí mismo, sino su manifestación contable. La circunstancia desencadenante de la sujeción a gravamen es su registro en la contabilidad, "los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables", ordena el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto y el artículo 36.1 del Reglamento precisa:

"Con carácter general, la base imponible se determinará por la suma algebraica de los rendimientos netos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio obtenidos o producidos en el ejercicio deducidos de la contabilidad del sujeto pasivo".

Más, ¿significa esto que el precepto del artículo 15.1 somete a gravamen por simple

(6) Prólogo citado a la obra de ALBIÑANA, pag XXXIV.



estudios

anotación contable y por cómputo como incremento de patrimonio, cualquier activo oculto que se contabilice? (7)

Hemos de avazar con cuidado.

Si se entiende por activos ocultos los bienes y derechos patrimoniales que no se hallan incorporados a la contabilidad y que, por tanto, no aparecen en el Balance, adquiere notorio relieve, a efectos de este trabajo, la causa generadora de ese patrimonio oculto.

Se dirá, quizá, que obvia conocer la causa, ya que no puede haber más que una: la ocultación de beneficios de uno o varios ejercicios económicos. Más el aserto no es exacto, al menos en abstracto, toda vez que tales activos pueden haber sido financiados, por ejemplo, con aportaciones dinerarias de los accionistas a modo de ampliación de capital no escriturado o bien, aportados directamente por los propios accionistas sin contabilizarlos, entre otras posibilidades (8). Conste que lo relevante no es tanto desgranar una retahíla de ejemplos, posibles, cuanto poner en evidencia que los activos ocultos de las Sociedades no inevitablemente se hallan generados por beneficios ocultados. No sería correcto afirmar que conocido el efecto: activos no contabilizados, se conoce la causa: beneficios ocultados.

Sentado que no existe una única causa, centremos la atención en la más común o frecuente, que, está, sí es, porque la realidad así lo evidencia, la de beneficios ocultados.

El sujeto pasivo —Sociedad—, deja de contabilizar rendimientos que quedan extra-muros del Balance y en el supuesto que permanezcan en el patrimonio social pasan a constituir activos ocultos.

(7) ALBIÑANA, tras señalar que las plusvalías, en su consideración material, puede ser o no realizadas, y que se realizan quedan dinerariamente expresadas con todo su contenido y representación, de suerte que desde el estricto ámbito económico no cabe examinar de otro modo a las plusvalías, se refiere a las plusvalías registrales en los términos que sigue: "Pero cuando entren en juego las normas jurídico-formales, pueden entenderse producidas las plusvalías por simple reconocimiento del titular de los respectivos bienes. Y esta significación tienen las llamadas plusvalías registrales, esto es, las confesadas mediante un asiento contable. Por ello, insistimos las plusvalías registrales tienen una significación eminentemente jurídica y normalmente, estarán respaldadas por el correspondiente contenido económico.

Las plusvalías registrales son producto del ordenamiento jurídico respectivo, que las prevé en el régimen tributario de las sociedades y demás entidades jurídicas. Y ello por dos motivos: uno, porque a las empresas sociales alcanza de modo preceptivo la obligación de contabilizar todas sus operaciones, y otro, porque en las sociedades está implícita la organización y propósito de lucro propio de toda explotación económica" (Tributación de las ganancias de capital en España. Ed. Guadiana. Madrid, 1970, págs. 57-58).

(8) Con alguna cautela parece escribir SANZ GADEA, en relación a bienes patrimoniales ocultos en las Sociedades, que: "La Ley 61/1978, a diferencia de la Ley 44/1978, no menciona el tema de los activos ocultos o no contabilizados, sin duda porque en el Impuesto de Sociedades siempre se entendió que el elemento no contabilizado era prueba de ocultación de beneficios". (Ob. cit, pág. 763)

estudios

Ahora bien; ese rendimiento oculto que se refleja económicamente en dinero efectivo, bienes o derechos, puede haberlo sido en el tiempo pasado, en uno o varios ejercicio económicos, entre los más inmediatos o menos.

Este aspecto temporal adquiere especial relieve aquí hasta colocarse en primer plano junto y en conexión con el instituto jurídico de la prescripción y sus efectos. Resulta indispensable, por ello dedicarle alguna atención.

6. La prescripción en derecho tributario.

¿Qué nos dice la Ley del IS de la prescripción?
Sencillamente, nada.

Más ahí está la LGT que la configura como una de las causas de extinción de la obligación tributaria (9), con alcance para todos los tributos, conforme alecciona el artículo primero de la Ley y cuida de rubricar, por su fuere necesario —que no lo es— la Orden de 24 de junio de 1964, del Ministerio de Hacienda, por la que se interpreta la aplicación de las normas sobre prescripción de la Ley General Tributaria.

Recordemos que el artículo 64 de la Ley General Tributaria, preceptúa en los apartados a) y b), tras disponer que “prescribirán” a los cinco años los siguientes derechos y acciones:

“a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas”.

Y el artículo 65 establece que el plazo de prescripción comenzará a contarse en el caso a) “desde el día en que finalice el plazo para presentar la correspondiente declaración”, y en el caso b) “desde la fecha en que finalice el plazo de pago en período voluntario”.

El otro flamante precepto —año 1963— aportó certeza y claridad a una cuestión hasta entonces un tanto confusa, o al menos de perfiles imprecisos.

El maestro GIANNINI al ocuparse de la prescripción tributaria y después de precisar que “el crédito impositivo se extingue, como cualquier otro derecho de crédito, cuando no se hace valer dentro de un determinado período de tiempo” (10), explica: “Pero esta influencia del tiempo sobre la suerte del crédito impositivo adopta diversa configuración

(9) “La relación obligatoria de Derecho tributario se puede extinguir también, como en general todas las obligaciones (cfr. el art. 1930 del Código Civil), por prescripción. La inercia del titular, mejor aún, el silencio de la relación jurídica durante un plazo de tiempo determinado por la Ley, significa la extinción de la deuda y, por tanto, la del correspondiente derecho de crédito de la Administración”.
J.J. FERREIRO LAPATZA, Curso de Derecho Financiero Español, 13ª. edic., Marcial Pons. Madrid, 1991, pág. 419.

(10) Instituciones de Derecho Tributario. EDERSA. Madrid. 1959, pág. 299.



estudios

jurídica según la teoría que se sustente acerca de la eficacia de la liquidación respecto al mencionado crédito. En efecto, si la liquidación se considera como un elemento constitutivo de crédito, de tal suerte que el nacimiento de éste se hace depender de aquélla, en tanto que la realización del presupuesto se estima que da vida a un derecho (o poder) distinto del ente público, es decir, a liquidar el impuesto, habrá de deducirse, lógicamente, que la prescripción del crédito sólo puede tener lugar a partir del momento en que el impuesto se liquida, y que, por lo que respecta al período anterior, el transcurso del tiempo desde la realización del presupuesto sólo podrá constituir una causa de caducidad del derecho de la administración a liquidar el tributo" (11).

Pues bien, en la LGT, el artículo 28 elimina cualquier duda al respecto, al vincular a la realización del presupuesto de hecho "el nacimiento de la obligación tributaria", con lo que claramente opta por la teoría declarativa de la liquidación frente a la teoría constitutiva (12).

La contemplación sistemática de los artículos 28 y 64 de la LGT pone en evidencia que el legislador ha querido acotar y delimitar, vía prescripción, el período temporal del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, con independencia de la prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. Y dado que el artículo 65 de la LGT fija el plazo de comienzo de la prescripción "desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración", es obvio que, por una parte, constituye una excepción al precepto del artículo 105.2 de la LGT, consistente en que "la observancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa", y por otra, que el principio *in illiquidis non fit praescriptio* no reza para casos como el que nos ocupa en el que la determinación de la deuda mediante liquidación depende, única y exclusivamente, del acreedor tributario. Si éste deja transcurrir el tiempo con absoluta pasividad, la prescripción extingue su derecho.

No ha de olvidarse, al respecto, que el artículo 109 de la LGT no sólo faculta, sino ordena, que la Administración compruebe e investigue "los hechos, situaciones", actividades, explotaciones, y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible" (13), y el artículo 140 de la propia Ley atribuye esa función a la Inspección de Hacienda, la cual, obviamente, tendrá que llevarla a cabo dentro del plazo de prescripción (14). Después, el derecho habrá decaído: dejará de existir.

(11) Ob. cit. pág. 299.

(12) Un amplio y profundo estudio sobre este tema lo contiene la obra *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. 2º. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, 1967, págs. 322 y ss.

(13) En relación a este tema puede verse mi trabajo "Comprobación e investigación (arta. 109 a 112 LGT) preparado expresamente e incorporado a la obra en homenaje al maestro SAINZ DE BUJANDA, Comentarios a la Ley General Tributaria, líneas para su reforma (Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 1991, pág. 1411 y ss).

(14) El Reglamento General de la Inspección de los Tributos publicado por el Real Decreto 939/86, de 25 de abril, establece en el artículo 11 sobre "alcance de las actuaciones de comprobación e investigación" que éstas pueden tener carácter general o parcial, y que, las primeras

estudios

Así las cosas y conforme escribe GIANNINI “no constituye un obstáculo para el comienzo de la prescripción la falta de declaración, por parte del obligado, ni tampoco la circunstancia de que a la autoridad financiera le haya sido prácticamente imposible conocer la existencia de la expresada situación” (15)

Con la realización del hecho imponible nace la obligación tributaria y con ella la del correspondiente crédito, que, en los supuestos en que sea ilíquido, el derecho para determinarlo prescribe a los cinco años a partir de la fecha que la Ley establece. Transcurrido el plazo prescriptivo con las interrupciones que, en su caso, se produjeran, el derecho deja de existir y la obligación a cargo del sujeto pasivo se extingue. No cabe, pues, invocar que la Administración desconocía o no, pudo conocer la existencia del hecho imponible o una parte del mismo. Tan es así, que, acorde con la doctrina citada, cuando el artículo 154 de la LGT establece la revisión de actos dictados en vía de gestión tributaria, uno de los dos supuestos es el consistente en aportar “nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión”, bien entendido que tal revisión sólo será posible y viable “en tanto no haya prescrito la acción administrativa”.

Aquí quedan perfectamente claros los efectos de la prescripción tributaria. Otra cosa sería la no existencia del precepto del artículo 64. a) de la LGT complementado por el artículo 65. Pero está ahí, con los efectos jurídicos que le son propios (16).

Es así como adquiere singular relieve y trascendencia la innovación que en materia prescriptiva introdujo la LGT, importancia que se acentúa, si cabe, cuando dicha innovación se conecta con el presupuesto de hecho del artículo 15.1 de la Ley del IS, consistente en “computar como incremento de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable”.

...según el apartado 2, tendrá por objeto la verificación de la totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con los diversos tributos, pero dentro de los límites determinados por: “... c) La prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y de la acción para imponer las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias que, en su caso, se aprecien”.

(15) Ob. cit. pág. 300.

(16) En un reciente artículo publicado en La Ley (Madrid, 13 - 10 - 1991), sobre “Los incrementos no justificados de patrimonio y la prescripción”, referido al IRPF, su autor JOSE MENENDEZ HERNANDEZ, escribe: “las obligaciones un día nacen y otro mueren. Mueren, en otros casos, cuando prescriben” (pág. 1). Dice el autor en relación a dichos incrementos en el marco del IRPF: “El que el fisco pudiera invocar cada nuevo ejercicio la reinstauración de un eternamente resucitable incremento no justificado de patrimonio, constituiría un descarado agravio de dos categorías básicas de toda imposición: la del devengo impositivo y de la prescripción de la deuda tributaria. Si fuesen válidos esos indefinidos traslados de fechas para situar en cada sucesivo devengo el incremento de patrimonio no justificado, se estaría abortando el instituto de la prescripción fiscal. Pero esto no es jurídicamente posible; ni la regulación básica del Código Civil (aplicable supletoriamente en materia fiscal, art. 9 de la Ley General Tributaria) ni la normativa tributaria (arts. 64 y ss. de la Ley General Tributaria) tolera el “olvido” de una institución básica del derecho como es la prescripción extintiva” (pág. 2).

En otro apartado afirma: “Este crédito de la Administración (como todo derecho subjetivo) tiene una duración tasada: tiene una fecha de nacimiento y otra de defunción: cuando se cumplan cinco años a contar desde la finalización del plazo para presentar la autoliquidación”. (pág. 2).

Más adelante puntualiza: “Cualquiera de las actitudes fiscales posibles, a saber: o bien la integración de los incrementos no justificados de patrimonio en la renta del período respecto del que se descubran, o bien su integración en algún ejercicio anterior si los bienes proceden de otros rendimientos no declarados oportunamente, o bien su inclusión en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio (si provienen de la reinversión de otros activos), sólo estarán justificados siempre que no pueda invocarse con éxito la prescripción” (pág. 5.)



estudios

6.1 Relevancia del período en el que se haya obtenido el incremento del patrimonio

Fijado el presupuesto de hecho contenido en el precepto y admitido, por imperativo de la propia realidad, que la “simple anotación contable” de manifestaciones computadas como incrementos de patrimonio puede serlo en razón de beneficios ocultados no distribuidos, procede indagar si resulta o no intrascendente a efectos de sujeción a gravamen el período o períodos impositivos en que aquéllos fueron obtenidos; y la incidencia que, en su caso, puede tener la prescripción en cuanto causa extintiva de la obligación tributaria en los términos establecidos en la LGT.

Para ello hemos de empezar por excluir del análisis los beneficios ocultados correspondientes a ejercicios económicos en los que “el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación” (artº. 64.a) de la LGT) no ha prescrito.

Contemplamos sólo beneficios ocultados constitutivos de alícuotas de base imponible del IS correspondientes a ejercicios económicos en los que ha prescrito el citado derecho de la Administración, y cuyos beneficios ocultados se incorporan tempestivamente a la contabilidad cuando la prescripción ha extinguido al referido derecho de la Administración.

Delimitado así el tema, he de recordar que en nuestro ordenamiento tributario la Contribución sobre la Renta, en la Ley de 16 de diciembre de 1954, consagró el apartado tercero del artículo 9º, otrora famoso, a los incrementos no justificados de patrimonio. Lo hizo como sigue:

“Los incrementos no justificados de patrimonio exteriorizado por adquisiciones a título oneroso, sólo se computarán si guardan desproporción con la renta atribuida en los cuatro años anteriores al que la adquisición tuviere lugar, y *siempre dentro del límite de prescripción de la acción para exigir el impuesto*” (17).

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo IRPF) emanado por Ley 44/1978, de 8 de septiembre, con diversas modificaciones posteriores, dispone en el artículo 20.13, restablecedor de los incrementos injustificados de patrimonio:

“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, declaradas por el sujeto pasivo, así como en el caso de *elementos patrimoniales o rendimientos ocultados* en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o en la de este Impuesto, respectivamente, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 27 de esta Ley” (18).

El artículo 26.7 de la misma Ley, preceptúa:

(17) El subrayado es del autor. Como ya fue advertido en páginas anteriores, la norma transcrita fue derogada por el artículo 112.1 de la Ley 41/64, de 11 de junio, de reforma del sistema tributario.

(18) El artículo 17, que se cita, se refiere a rentas irregulares.

estudios

“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 imputarán a éste”.

Como claramente expresan las normas transcritas, tanto en la anterior Contribución sobre la Renta, durante el período de vigencia del precepto sobre incrementos injustificados de patrimonio, como en el IRPF de 1978, las ocultaciones patrimoniales y las rentas no declaradas constituyen porción de base imponible, *pero con el límite temporal de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria*. Ciertamente que en la primera de las normas referidas lo dispone expresamente, y no así en la segunda, pero de su contexto se deducen, sin vacilación alguna, los mismos efectos, en razón de la remisión de la imputación al período en que se produjeron.

La nueva Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dedica el artículo 49 a incrementos de patrimonio, los regula así:

“Tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se correspondan con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo.

Los incrementos no justificados de patrimonio tendrán la consideración de renta del período impositivo respecto del que se descubran y se integrarán en la base liquidable regular. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando pueda probarse que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, se procederá a la regularización de la situación tributaria que corresponda a la naturaleza de estos hechos imposables, sin perjuicio de la prescripción”.

Nuevamente aquí el legislador emplea la expresión *sin perjuicio de la prescripción*, mención está que, ciertamente, aún omitiéndola quedaría sobreentendida en el contexto de la norma, pero que en modo alguno sobra, puesto que aporta seguridad jurídica.

6.2. Aplicación de la prescripción, de oficio

Tal es la relevancia que la LGT atribuye a la prescripción, que se aparta ostensiblemente de su regulación en el Derecho Civil en un aspecto concreto de profundo arraigo y de doctrina civilista pacífica, cual es el que troca la aplicación de la prescripción por expresa evocación de la parte interesada, por la aplicación de oficio (19). El artículo 67 es contundente:

La prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo”.

A diferencia de la prescripción en Derecho privado sólo opera si se invoca, en Derecho tributario la Administración debe aplicarla de oficio (20). Aquí resulta, con claridad,

(19) “La prescripción, tal y cómo aparece en el artículo 67, supone extinción de la obligación tributaria producida *ope legis* (M. DIEZ ALEGRIA, “La extinción tributaria”. RDFHP, núm. 68/1867, pág. 58)

(20) Escriben CORTES y MARTIN al respecto: “... la prescripción se produce generalmente en Derecho tributario, como consecuencia de un incumplimiento de la Ley por parte de la Administración, por lo que es lógico que deba ser acogida de oficio, abjetivándose así el propio instituto



estudios

que la prescripción tributaria surte eficacia *ipso iure*, sin que pueda siquiera insinuarse que lo hace *ope exceptionis*. Esta singularidad no sólo no ha pasado desapercibida sino que ha sido valorada y puesta de relieve por la jurisprudencia, cual la sentencia del TS de 25 de marzo de 1968 que explica:

“... porque la prescripción, en materia tributaria si bien su instituto, tiene grandes afinidades con el que les es propio en derecho privado, tiene la singularidad en el derecho público de ser apreciable de oficio y tan es así que el legislador ha consagrado una vez más esa singularidad nada menos que en la Ley General Tributaria, en cuyo artículo 67, sección 3ª., capítulo 5º., dedicado a la deuda tributaria, se establece “la prescripción se aplicará de oficio sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo” (21).

Se trata, pues, lisa y llanamente de un deber de la Administración, que al igual que acontece con los deberes que la misma Ley impone a los sujetos pasivos, por ejemplo, presentar declaraciones tributarias (arts. 35, 101 y concordantes), facilitar la práctica de inspecciones, o, en fin proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes, del hecho imponible (art. 35.2), ha de cumplirse sin discrecionalidad alguna. La diferencia, con todo, estriba en que mientras el incumplimiento de los deberes tributarios por parte de los sujetos pasivos y contribuyentes en general se halla configurado como infracción tributaria simple, con sanciones pecuniarias, que, por cierto, nada tienen de simples, ya que pueden alcanzar algún millón de pesetas (art. 83 LGT), el incumplimiento por parte de la Administración se halla huérfano de regulación, con lo que tales deberes se diluyen sin efectividad alguna.

Por cierto que también aquí, en cuanto concierne a los deberes del sujeto pasivo, surte efecto la prescripción. El artículo 35.2., dispone:

Las obligaciones a que se refiere el número anterior, en cuanto tengan el carácter de accesorias, no podrán exigirse una vez expirado el plazo de prescripción de la acción administrativa para hacer efectiva la obligación principal.

6.3. La prescripción como manifestación del principio de seguridad jurídica.

La contemplación sistemática del ordenamiento tributario que acabamos de efectuar

...jurídico; se trata de una consecuencia jurídica objetiva de la aplicación del Ordenamiento jurídico” (Ordenamiento Tributario Español, Civitas, Madrid, 1977, pág. 467)

(21) La STS de 20 de diciembre de 1973 razona al respecto: “... la complejidad del tema invita a ciertas matizaciones, puesto que en la actualidad, dado el terminante precepto contenido en el artículo 67 de la LGT, sobre aplicación “de oficio” de la prescripción sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo (...), se ha considerado que esta institución viene encuadrada en unos principios, como este concreto que nos ocupa, de “orden público”.

Asimismo la STS de 20 de marzo de 1978 conecta el mandato del artículo 67 de la LGT con la caducidad. Dice al respecto: “... que la caducidad —a diferencia de la prescripción— no requiere alegación, siempre que de las actuaciones resulten elementos de juicio que la revelen, y opera por sí misma; obligando al juzgador a declararla “de oficio”, aunque como se añade en esta Sentencia, esta distinción entre “caducidad” y “prescripción”, no tenga ya el artículo 67 de la Ley General Tributaria”.

En términos similares, entre otras, la STS de 14 de diciembre de 1979.

estudios

en relación a la prescripción, abunda y pone de relieve la indispensable función jurídica que tiene confiada y realiza en el Derecho. Se trata de una institución exclusiva y eminentemente jurídica, de un concepto creado por el Derecho y al servicio del mismo. Más allá del marco jurídico, la prescripción no existe ni tendría sentido, y, sin embargo, el Derecho, sin la prescripción, ¿qué sería?

El orden jurídico requiere que los derechos insitos en el seno de la relación jurídica se ejerciten dentro de un período temporal razonable, ya que de lo contrario el Derecho podría desencadenar caos cuando tales derechos no se ejercieran o mantuvieran la protección de aquél por tiempo indefinido. De ahí que, en el mismo, se sienta la necesidad de fijar un límite temporal al ejercicio de los derechos que regula y tutela y a las acciones derivadas de éstos. Se trata, valga el símil, de una medida profiláctica que preserve la salud del Derecho.

Conforme escribe DE CASTRO, "la prescripción extintiva tiene su mejor ambiente en la economía de mercado. La vieja regla romana *vigilantibus et non durmientibus iura succurrunt*, sigue siendo vida (22), para concluir, poco después, que sea cual fuera el resultado tras la búsqueda de "un fundamento último para la prescripción, lo cierto es que actualmente se ha convertido en una figura aceptada por la sociedad, sin reserva, y útil, posiblemente necesaria, para la limpieza y purificación drástica del tráfico jurídico, eliminando situaciones residuales que obstaculizarían el buen juego de las instituciones patrimoniales" (23).

He aquí como, en esencia, se configura la prescripción extintiva en virtud de la que decaen por el trascurso del tiempo los derechos que no ejercitan por inactividad de su titular. El tráfico jurídico requiere fluidez y ha de contar con las necesarias garantías para su desarrollo. El Derecho no puede sumirse en la confusión ni en la falta de certeza, ya que entonces generaría desorden y resultaría perturbador para la convivencia armónica y equilibrada que ha de procurar.

La incertidumbre de las personas ante la norma y la falta de certeza, provoca vacilaciones y dudas que impiden saber a qué atenerse. Y estas situaciones socavan seriamente la seguridad jurídica. Es así como la prescripción se nos presenta como una manifestación o como un componente de la seguridad jurídica, seguridad que se erige en principio cardinal del Derecho y como tal se halla reconocido y garantizado por la Constitución (art. 9.3.)

Esa clara incardinación de la prescripción de el principio contitucional de seguridad jurídica (24), a su vez conectado con la justicia en cuanto valor superior del ordenamiento jurídico (art.1 de la Constitución), muestra, por si menester fuere, que estamos ante un

(22) Federico DE CASTRO Y BRAVO. Temas de Derecho Civil. Madrid, 1972, pág. 146.

(23) Ob. cit. pág. 146.

(24) Escribe MANTERO: ... "el principio de seguridad jurídica del que se derivan los institutos de la caducidad y de la prescripción..." ("La prescripción en Derecho tributario". HPE, núm 52/1978, pág. 167)".



estudios

instituto jurídico fundamental y como tal ha de ser contemplado y reconocido, con todas sus consecuencias implícitas y explícitas (25).

Si la prescripción es relevante en el marco del Derecho privado, no la va a la zaga en Derecho público. Sin propósito alguno de entrar en el debate doctrinal acerca de si se trata de un mismo concepto en ambas vertientes jurídicas o, por el contrario, constituyen categorías distintas, he de subrayar, no obstante, que si en Derecho privado es necesaria la prescripción, en el Derecho tributario deviene en fundamental e imprescindible (26).

Piénsese sólo que mientras en aquél la relación jurídica nace por anuencia de voluntades de las dos partes intervinientes con el haz de pactos libremente convenidos en situación de plena igualdad, en el segundo, en la Ley la que origina el vínculo jurídico, el cual todavía ahora, en el marco del Estado de Derecho, arrastra reminiscencia de otra, con facultades exorbitantes de la Administración tributaria e incluso privilegios frente a una posición jurídica menguada del sujeto pasivo, es decir, del ciudadano contribuyente.

Ante esa situación jurídica difícilmente clasificable de igualdad, por más que la Constitución lo proclame, el contribuyente precisa disponer de medios de protección idóneos, entre los que queda incluido, de alguna manera, el instituto de la prescripción. Es por ello, o al menos así es lícito entenderlo, que la LGT exige que la prescripción se aplique de oficio por la Administración, sin necesidad de que la invoque el sujeto pasivo, a diferencia de cuanto se halla regulado en Derecho privado.

La prescripción, en definitiva, al erigirse en instrumento idóneo coadyuvante de la seguridad jurídica del contribuyente adquiere singular realce en el Derecho tributario, lo que exige —valga la expresión— mayor atención y cuidado en su aplicación sin discrecionalidad ni laxitudes (27).

6.4. La prescripción y el presupuesto de hecho en cuestión

Corolario obligado de cuanto acaba de decirse es que si la LGT establece que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria prescribe a los cinco

(25) Sobre fundamento de la prescripción puede verse Derecho Civil Española, Común y Foral, de J. CASTAN TOBEÑAS. Tomo I. Vol. II, 9ª edición, Ed. Reus, Madrid, 1956, págs. 704 y ss.

(26) "En la prescripción tributaria la certeza aparece dando fundamento a dicha forma de extinción de la obligación tributaria". T. ASOREY, "El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario". (Civitas, REDF, núm. 66/1990, pág. 178).

(27) La prescripción de la obligación tributaria responde al mismo fundamento y sirve al mismo principio (la seguridad de las relaciones jurídicas) que la prescripción en general". (Notas de Derecho Financiero. Tomo I, Vol. 3º Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, 1975, pág. 74). Y la sentencia del TS de 13 de febrero de 1991, en idéntica línea dice: "... estas soluciones tienen los límites que la propia Ley establece en función de uno de los principios rectores de nuestro ordenamiento jurídico acogido en el artículo 9 de la Constitución, donde se garantiza la seguridad jurídica. Esta, sirve de fundamento por ejemplo a la prescripción...".

estudios

años, la norma ha de aplicarse, siempre y sin excepción, sean cuales fueren los presupuestos normativos de los tributos que al subsumir situaciones de la vida real origina el nacimiento de la obligación tributaria, dicho sea en términos del artículo 28 de la propia Ley.

En aplicación de este aserto al IS, si el hecho imponible del Impuesto lo constituye "la obtención de la renta por el sujeto pasivo", el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria prescribe a los cinco años, de suerte que transcurrido el plazo de prescripción con todas las interrupciones que hayan podido producirse (art. 66, LGT), aquella renta obtenida por el sujeto pasivo queda liberada de sujeción a gravamen por decaimiento del derecho de la Administración a practicar liquidación, o en otros términos por extinción de la obligación tributaria al incurrir en prescripción. Aquella renta, en definitiva, queda exonerada de gravamen. Recordemos que la prescripción tributaria tiene eficacia *ipso iure*.

Resulta significativa, al respecto, la sentencia del TS, de 4 de enero de 1965, bien que no referida al IS, sino a la Contribución sobre la Renta. El primer Considerando es como sigue:

"Que es reiterada jurisprudencia de este Tribunal que, por conocida no es preciso su enumeración, que le corresponde velar por el exacto cumplimiento de las garantías procesales que la Ley otorga a los contribuyentes, declarando de oficio, cualquier nulidad sustancial que observe, y en este caso salta a la vista lo parcial de acta de inspección, ya que la investigación se produce el día 10 de mayo de 1960 y con referencia los ejercicios fiscales de 1955 a 1958, ambos inclusive siendo así que los tres primeros no podían ser objeto de investigación ya que la Administración había declarado prescrita la facultad en los pendientes a la fecha de entrada en vigor del Derecho Ley de 27 de julio de 1959 (art. 2º), incluido el ejercicio de 1957, como con reiteración tiene declarado esta Sala en múltiples sentencias, por tanto, toda investigación referente a los ejercicios de 1955, 1956 y 1957 es nula de pleno derecho, y atenda a la seguridad jurídica del contribuyente, y siendo así, resultan también nulas las subsiguientes diligencias en cuanto se refieren a los ejercicios dichos, incluso las declaraciones de competencia del Jurado a ellos referida ya que su actuación sería inoperante y baldía al tener por objeto que ese Organismo fije unas bases de una liquidación a todas luces improcedentes porque no se podrá iniciar su gestión" (28). La claridad de la exposición que hace el TS así como la contundencia de sus términos relevan de cualquier comentario, por innecesario (29).

Y es que el instituto de la prescripción y la seguridad jurídica así lo exigen, amén de que el análisis sistemático del ordenamiento tributario que hemos efectuado, al igual que

(28) El Decreto-Ley 14/59, de 27 de julio que menciona, se refiere en el artículo 1º a la prescripción de comprobación de declaraciones, en los términos siguientes: "Se declara prescrito el derecho de la Administración para comprobar las declaraciones presentadas dentro del plazo reglamentario por personas sometidas al citado tributo y que sean de fecha anterior a 1 de enero de 1958".

(29) Un sugestivo estudio sobre problemática conceptual tributaria, naturaleza y contenido del ordenamiento tributario en la doctrina del Tribunal Supremo, se halla contenido en la obra de LLAMAS LABELLA, **Jurisprudencia Tributaria** (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973)



estudios

la contemplación del aspecto teleológico, lo refrendan, avalado, todo ello, con jurisprudencia de la mejor factura (30), que declara nula de pleno derecho toda investigación relativa a ejercicios económicos prescritos, que, además —afirma— “atenta a la seguridad jurídica del contribuyente”.

7. Hecho imponible contable

Ahora bien, cabe en lo posible que, sin objetar esta conclusión, se aduzca que el presupuesto de hecho del artículo 15 que ha sido analizado: **“Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable”**, claramente distinto, del que ha de considerarse su antecesor, **“o de otra manera luzcan en cuentas”**, ya que el vigente, a diferencia del anterior, se configura **per se** sin conexión ni supeditación alguna, lo que podría reforzar la objeción, se deduzca, repito, que no somete a gravamen renta alguna sino que el hecho imponible en su elemento material lo constituye la simple anotación contable de bienes o derechos que la Ley computa como incrementos de patrimonio (31).

Admitamos, en principio, la objeción y razonemos sobre la misma (32). Hagámoslo, además, con el máximo rigor jurídico posible, distinguiendo, de entrada, este

(30) Con razón, ZANCADA, Inspector de los Tributos, en el comentario que efectúa de una sentencia del TS, advierte: “La Administración Tributaria ha de ser cada vez más celosa de sus atribuciones, más consciente de su responsabilidad y más fluida y flexible en su gestión. Estando fiscalizada su actuación, en un Estado de Derecho, no se puede permitir que, por atonía, desconocimiento o error, dejen de percibirse por prescripción, los ingresos públicos. Y como garantía del contribuyente, y límite de la discrecionalidad de la Administración, afortunadamente está el control jurisdiccional en última instancia... (“Una consecuencia de la inactividad de la Administración: prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria” **Crónica Tributaria**, núm. 13/1975, pág. 252).

(31) En relación a este tema MANTERO, siempre agudo, escribe como queriendo indicar, bien que con las debidas reservas; algunas insinuante discrepancia: “Hemos insistido en el comentario de los incrementos patrimoniales por simple anotación contable no sólo por la novedad de su reglamentación, sino también porque constituye una nota diferencial con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el que no son sujeto de gravamen. El fundamento hay que buscarlo principalmente, en la carencia general de contabilidad en la persona física (aún tratándose en empresarios individuales) y en la función de la misma, a pesar de que existen unas declaraciones de patrimonio (en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio) que podrían hacer las veces de balances y recoger revalorizaciones” (**Impuestos sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento**. Escuelas de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, 1984, págs. 157-158).

(32) Para HUGUET TORREMADE, “... 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 devariación 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 ejercicio prescritos tendrá su incidencia fiscal en el primer ejercicio no prescrito o no comprobado, o en aquel en que se realiza la anotación contable” (**Todo sobre la declaración de Sociedades**, Ejercicio fiscal 1990. Ed. Praxis. Barcelona, 1991, pág. 147).

estudios

hecho imponible como concepto jurídico: “**cómputo como incremento de patrimonio de los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable**”, de la sustancia prejurídica existente en la realidad: **patrimonio contabilizado**. Y precisamos que lo que se somete a gravamen **no es el simple patrimonio no contabilizado, sino su anotación contable**, situación perfectamente aislable en la realidad. Estamos entonces, valga la expresión, ante un **hecho imponible contable**, de suerte que el sustrato prejurídico: patrimonio no contabilizado, queda atrás, diríase que irrelevante (33).

Más, si ese 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 poblado 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 fuese 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?

7.1. La prescripción extingue el derecho de la Administración.

Ahora estamos en condiciones de responder, en el sentir, sin vacilación alguna. 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 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 deja de serlo y el hecho imponible se diluye en la nada. A partir de ahí la manifestación de riqueza económica ínsita 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 haya extinguido por el pago de la correspondiente prestación pecuniaria.

De ahí que, configúrese como se quiera el hecho imponible, con todas las cortinas de humo y todos los camuflajes imaginables y con toda la intencionalidad posible, que en

(33) Escribe SANZ GADEA al respecto: “La anotación en contabilidad de una variación de valor pone de manifiesto la existencia de un incremento o de una disminución de patrimonio que se integrará en la base imponible del Impuesto de Sociedades. En éste uno de los efectos más relevantes de la contabilidad en el Impuesto de Sociedades (Ob. cit pág. 686).



estudios

tanto el elemento material o si se quiere la riqueza imponible o el objeto de tributo resulte ser el que constituyó un hecho imponible anterior en el que la obligación que originó se extinguió, por prescripción será siempre invocable ésta, y surtirán los efectos jurídicos que le son propios (34).

7.2. Expresión implícita: sin perjuicio de la prescripción.

Ante la imposibilidad de retornar a la vida jurídica las relaciones de esta naturaleza extinguidas por el propio Derecho a través de la prescripción, la consecuencia lógica es que cuando un hecho imponible posterior fuere susceptible de subsimir presupuestos fácticos de dichas relaciones jurídicas extinguidas, automáticamente el intérprete las excluya, si expresamente esa exclusión no se halla en la norma, pues, el legislador con frecuencia se muestra diligente y aseado al respecto.

En el caso concreto que analizamos, el intérprete no tiene alternativa posible, al presente nivel del discurso. Lo quiera o no, el presupuesto de hecho en examen, tiene el desenlace interpretativo siguiente:

Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, SIN PERJUICIO DE LA PRESCRIPCION, salvo que una Ley...

La expresión introducida en mayúscula "sin perjuicio de la prescripción" se halla implícita en la norma, por más que la silencie, es decir, ha de entenderse incluida ya que jurídicamente no cabe interpretarlo de otras manera.

Tan es así y tal es la exigencia jurídica que lo impone, que la propia LGT al configurar como causa de extinción de la obligación tributaria, a la insolvencia probada, lo hace con la siguiente cautela en el artículo 70:

"Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos ejecutivos por insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables, se declararán provisionalmente extinguidas en la cuantía procedente en tanto no se rehabiliten dentro de plazo de prescripción".

La Ley declara sólo proviosionalmente extinguida la deuda tributaria cuando no obstante haberse agotado las vías de acción de la Administración para conseguir su ingreso en el Tesoro, siga transcurriendo el plazo de prescripción. Si durante el mismo hubiere rehabilitación económica del sujeto pasivo o de los responsables, en su caso, la declaración de extinción provisional de la deuda paralizaría sus efectos y reviviría el derecho de la Administración para accionar. Más, una vez superado el plazo de prescripción, la extinción de la deuda es definitiva sin más, es decir, con todos sus efectos.

(34) "Ni la afluencia contable ni (...) 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 afluídos o descubiertos existía ya en un ejercicio prescrito" (ARIAS VELASCO, J., Notas sobre las consecuencias de la afluencia contable o del descubrimiento de bienes ocultos en el Impuesto sobre Sociedades. Asociación Española de Asesores Fiscales. Notas e Informes. Madrid, 1990, pág. 189)

estudios

Preguntémosnos, ahora, al filo de este precepto del artículo 70, cuál sería su alcance, en el supuesto que el legislador hubiere puesto punto final al mismo inmediatamente después de la palabra “rehabiliten”, de suerte que no apareciera la frase “dentro del período de prescripción”.

¿Es que acaso la declaración de extinción provisional de la deuda subsistiría como tal en el tiempo, en tanto no se rehabilitase el sujeto pasivo a los responsables?

¿Es que la no mención expresa del plazo de prescripción, habría de entenderse como inoperancia o inaplicación de la misma?

Obviamente, no. Entenderlo así sería algo muy parecido a un dislate jurídico, al prescindir de lo que es imprescindible. La prescripción surtiría idénticos efectos en el precepto del artículo 70 sin su expresa referencia, al hallarse la misma implícita en la norma.

Algo similar, como puede verse, a cuanto acontece con el precepto del artículo 15.1 del IS, cuyo desenlace interpretativo conduce a idéntica conclusión, por más que el legislador haya sido menos preciso en su texto. Pero, la aparente obscuridad legislativa no empece para que se alcancen las pertinentes conclusiones con el auxilio de la lógica jurídica. De la misma manera, pues, que el sujeto pasivo insolvente provisional no rehabilitado durante el plazo de prescripción se convierte en insolvente definitivo transcurrido dicho plazo, con extinción del derecho de crédito que ostenta la Administración, por más que posteriormente se rehabilite, también la obligación tributaria se extingue por el transcurso del tiempo e inactividad de la Administración en virtud de prescripción, aunque posteriormente la renta constituida del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, que originó la obligación extinguida, se incorpore a la contabilidad.

El problema, en su caso, podría ser de prueba, pero, éste, obviamente, es otro tema. El artículo 114.1 de la LGT establece que “quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”. Si se prueba, con los medios que regula el artículo 115 de la misma Ley, que se trata de afloraciones de patrimonio procedente de rentas obtenidas en ejercicios económicos en los que el derecho de la Administración hata prescrito, tales afloraciones quedan **per se** excluidas del hecho imponible, ya que ha de entenderse implícitamente incluida en el presupuesto de hecho, las salvedad “sin perjuicio de la prescripción”.

No se trata, pues, de apreciar y de pronunciarse acerca de si prevalece la norma del artículo 15.1 sobre la norma prescriptiva, o a la inversa. De lo que se trata, lisa y llanamente, es de aplicar el ordenamiento tributario, ordenamiento en el que la prescripción surte los efectos que les son propios, los cuales venden cualquier veleidad normativa y cualquier posible ligereza del legislador.

Igual sucedería si en Derecho privado el acreedor dejase prescribir su derecho y así lo invocase el deudor, y posteriormente, aquél, pretendiese incluir entre los créditos activos a cargo del mismo deudor, el importe del crédito prescrito. O, en Derecho penal con el autor de un delito que no pudo ser habido durante el plazo de prescripción, y que fuere detenido



estudios

posteriormente por el delito cometido y prescrito (35).

8. El ejemplo insito en la Ley 18/1991.

Finalmente, resulta oportuno traer a colación la Disposición Adicional 13 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que al regular el canje de activos financieros establece que los titulares de Pagarés del Tesoro, sean personas físicas o jurídicas, pueden canjearlos por Deuda Pública Especial, hasta el 31 de diciembre de 1991. Deuda cuyo vencimiento será a los seis años de su emisión y tendrá lugar en 1997, bien entendido que hasta la amortización ordinaria o anticipada de dicha Deuda "los datos relativos a la identidad de sus titulares serán absolutamente confidenciales". En otros términos, se mantiene su opacidad, o lo que es lo mismo, constituye patrimonio ocultado.

Cuando se afloren, en razón a que resultará probado que sus respectivos titulares la poseen con seis años de antelación, operará la prescripción y, por tanto, no será computable como incremento de patrimonio. En esa ocasión el legislador, reacio a emanar cualquier tipo de amnistía, se refugia en el propio ordenamiento para facilitar la eliminación del "peculiar régimen fiscal de los Pagarés del Tesoro" (36). Respecto al Impuesto sobre Sociedades y también al IRPF, concreta el apartado tres c) de dicha Disposición Adicional 13:

"Los rendimientos de capital mobiliario o, en su caso, incrementos de patrimonio procedentes de la amortización de los activos de la Deuda Pública Especial no estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los titulares de los mencionados activos".

Y la propia Disposición, en el apartado tres e) explicita su eficacia frente a las actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria. Lo hace como sigue:

"El precio efectivo de adquisición de los activos de la Deuda Pública Especial podrá imputarse por suscriptores a la reducción de las rentas o patrimonios netos no declarados, correspondientes a períodos anteriores a 1990, que pudiese poner de manifiesto la Administración Tributaria con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en otros bienes o derechos".

Esta norma, coherente con la anterior, no se aparta un ápice de los efectos que surte la

(35) La sentencia del TS de 1 de febrero de 1968, tras señalar que la extinción de la responsabilidad penal, nacida de la prescripción del delito, se funda en el aquietamiento que produce en la conciencia social el transcurso del tiempo y en la necesidad de eliminar la incertidumbre en la misión punitiva, afirma que "no puede condenarse por un delito a una persona a quien su responsabilidad penal se extinguió de hecho (...) so pena de consagrar una perpetua perturbación jurídica...".

(36) **Boletín Oficial de las Cortes. Senado**, IV Legislatura. Serie II. Proyectos de Ley, núm. 45 (d), 12 de abril de 1991. Justificación de la enmienda núm. 426 del Grupo Parlamentario Socialista, pág. 166.

estudios

prescripción, ya que si el sujeto pasivo invoca prescripción y prueba que las rentas o patrimonios no declarados, descubiertos por la Administración, corresponden a períodos en los que el derecho de la Administración para practicar liquidación ha prescrito, obviamente no puede, ésta, practicarse.

Así ha venido reconociéndose por la propia Administración en el IRPF. Ahora, por fin, el legislador lo reconoce también en el IS, pues no otra cosa significa el contenido del precepto transcrito, absolutamente ajeno en su espíritu a amnistía alguna. Se trata de incrementos de patrimonio de antigüedad superior a seis años que descubiertos por la Administración no producen efectos tributarios.

He aquí como por vía de la referida Disposición Adicional, se viene a reconocer, con norma de rango de Ley, que al igual que en el IRPF, también en el IS los incrementos de patrimonio descubiertos por la Administración o declarados por el contribuyente correspondiente a períodos impositivos en los que ha prescrito el derecho de la Administración para practicar liquidación, no pueden someterse agravamen. Y si así se reconoce y acepta en este caso. ¿Por qué no en los demás casos susceptibles de darse en el IS?

9. Conclusion

Considero que estamos, ya, en condiciones de dar respuesta fundada a la cuestión suscitada y con ello superar el interrogante planteado. Del contenido de estas páginas resulta:

Primero. —De modo similar a los establecido en el artículo 1930 del Código Civil, la LGT regula la prescripción de derechos y acciones en los artículos 64 y siguientes, entre cuyos derechos recoge expresamente el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Segundo. —El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria derivada de beneficios o rendimientos obtenidos, componentes del hecho imponible del Impuesto, que se concreta en el importe de la renta constitutiva de la base imponible, prescribe, acorde con los artículos 64 y siguientes de la LGT, al igual que todos los demás derechos de la misma naturaleza, sin excepción.

Tercero. —El presupuesto de hecho del artículo 15.1 de la Ley del IS al que denominamos “hecho imponible contable”, contiene, implícitamente, la expresión “sin perjuicio de la prescripción, conforme resulta de la interpretación lógico-sistemática de las normas.

Cuarto. —Los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por simple anotación contable correspondiente a beneficios ocultos, obtenidos en ejercicios económicos en los que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, quedan fuera del presupuesto de hecho del artículo 15.1 del IS.

