

Revista
Técnica
Tributaria
SUMARIO

PRESENTACION 9

ESTUDIOS

TRATAMIENTO DE LA BASE IMPONIBLE: EL DEVENGO Y LA DEUDA
TRIBUTARIA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES SEGUN LA LEY 43/1995. 15
Mercè Busquets Altet

LOS "BIENES O DERECHOS" NO CONTABILIZADOS O NO DECLARADOS 35
EN EL AMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.
Pablo Chico de la Cámara

UN APUNTE SOBRE LA EVOLUCION LEGISLATIVA DE LOS ENTES 53
PUBLICOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
Javier Martín Fernández

LOS NUEVOS Y DESCONCERTANTES DELITOS SOCIETARIOS 67
Luis Rodríguez Garrido

LAS ACTAS PREVIAS: JUSTIFICACION E IMPROCEDENCIA 89
Antonio Velasco Garrido

Documentos

Informe emitido por la AEDAF al Proyecto de Reglamento del Impuesto 107
sobre Sociedades

Informe emitido por la AEDAF al Proyecto de Real Decreto sobre 115
Actualización de Balances

LEGISLACION

CRONICA LEGISLATIVA
Disposiciones fiscales aparecidas durante el período julio-septiembre de 1996. 123

JURISPRUDENCIA

SELECCION DE JURISPRUDENCIA
TC. Sentencia de 30-4-96, por la que se resuelve la cuestión de 133
inconstitucionalidad contra los artículos 137.d) y 124.3) de la Ley
General Tributaria

TC. Sentencia de 21-5-96, sobre vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva: subsanación de la omisión de comunicación previa	143
TC. Sentencia de 29-7-96, por la que se anula la redacción dada al artículo 9.b y c) de la ley 18/1991 por el artículo 62 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994	147
TS. Sentencia de 21-12-95. Se anula una liquidación por tasa de licencia de obras	151
TS. Sentencia de 2-2-96. Se anula la Orden Ministerial de 17-3-92 sobre tarifas portuarias	152
TS. Sentencia de 16-2-96. El mero cambio de titularidad en un negocio no determina la exigibilidad de determinadas tasas	156
TS. Sentencia de 23-3-96. Preposición del derecho de la Administración para exigir deudas liquidadas	158
TSJ Galicia. Sentencia de 28-4-95. Aplicación del principio de proporcionalidad de las sanciones	162
TSJ Madrid. Sentencia de 25-1-96. Ingreso fuera de plazo por la pérdida del derecho a la exención en el caso de reinversión en vivienda habitual	164
TEAC. Resolución de 6-3-96. Deducción por inversiones procedentes de anteriores ejercicios que se acumulan en uno	166
TEAC. Resolución de 7-3-96. Devengo del IVA en los contratos de tracto sucesivo	168

UNION EUROPEA

Jurisprudencia

STJCE de 2-5-96. IVA. Operaciones de explotación de un restaurante a bordo de un barco. Lugar de realización del hecho imponible	174
STJCE de 23-5-96. Tributación de los transportes de personas, de los cruceros circulares y de los viajes organizados	175
STJCE de 11-6-96. Cotización al Registro Mercantil	176
STJCE de 20-6-96. IVA. Concepto de actividad económica	175
STJCE de 27-6-96. Impuesto sobre la Renta de los no residentes. Igual de trato	177
STJCE de 27-6-96. Derecho de Sociedades. Cuentas anuales. Fecha de obtención de beneficios	182

Documentos

Un sistema común de IVA. Programa para el Mercado Unico	185
---	-----

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

**TRATAMIENTO DE LA BASE IMPONIBLE, EL DEVENGO
Y LA DEUDA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES SEGUN LA LEY 43/95**

Mercè Busquets Altad

Abogada

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

**1- CUATRO TEMAS A TENER EN CUENTA EN LA DETERMINACIÓN DE
LA BASE IMPONIBLE.**

- 1.1. *Imputación Temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.*
- 1.2. *La Subcapitalización.*
- 1.3. *Reinversión de beneficios extraordinarios.*
- 1.4. *Compensación de bases imponibles negativas.*

**2- PERÍODO IMPOSITIVO, DEVENGO DEL IMPUESTO Y PAGO FRAC-
CIONADO.**

- 2.1. *Período y devengo.*
- 2.2. *Pago Fraccionado.*

3- DEUDA TRIBUTARIA.

- 3.1. *Tipo de gravamen y cuota íntegra.*
- 3.2. *Deducciones para evitar la doble imposición.*
 - 3.2.1. *Deducciones para evitar la doble imposición interna: Di-
videndos y participaciones en beneficios.*
 - 3.2.2. *Deducciones para evitar la doble imposición internacio-
nal: Impuesto soportado por el sujeto pasivo (Deducción
jurídica).*
 - 3.2.3. *Deducciones para evitar la doble imposición internacio-
nal: Dividendos y participaciones en beneficios (Deduc-
ción económica).*
- 3.3. *Bonificaciones.*

E S T U D I O S

3.4. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

3.4.1. Deducción para la realización de Actividades de Investigación y Desarrollo.

3.4.2. Deducción por Actividades de Exportación.

3.4.3. Deducción por inversiones en Bienes de interés cultural.

3.4.4. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, o audiovisuales españolas.

3.4.5. Deducción por inversiones en la edición de libros.

3.4.6. Deducción por gastos de formación profesional.

3.4.7. Disposición adicional Duodécima: Deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material.

3.4.8. Régimen transitorio (Disposición transitoria Undécima).

1- CUATRO TEMAS A TENER EN CUENTA EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

1.1. *Imputación Temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos*

— Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la *corriente real de Bienes y Servicios* que los mismos representan, con independencia del momento en que se corresponda el cobro o el pago. Si excepcionalmente, y de acuerdo con el Código de Comercio, se utiliza contablemente otro criterio, su eficacia fiscal estará supeditada a su *aprobación* por la *Administración Tributaria*.

— No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan *imputado contablemente* en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

— Si la imputación contable no se corresponde con la imputación temporal, se estará a lo establecido en los dos apartados anteriores. Sin embargo y como excepción: tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas anteriormente.

— En el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Se considerará ope-

ración a plazo, cuando el tiempo transcurrido entre la entrega y el último cobro, sea superior al año. En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación, y todo ello, con independencia de cual fuere el criterio contable.

— Las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias análogas, serán imputables en el período impositivo en que se abonen las contraprestaciones.

— La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor, se imputarán en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma. Asimismo, también se aplicará dicha regla, en el supuesto de pérdidas derivadas de transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

— *Algunas reflexiones con respecto a la imputación temporal:*

A) Principio del Devengo.

— El criterio general de imputación de ingresos y gastos, es el del *DEVENGO*, ATENDIENDO A LA CORRIENTE REAL DE BIENES Y SERVICIOS QUE LOS MISMOS REPRESENTAN, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera; por tanto, esta regla general se basa en dos principios contables: el de *devengo* y el de *correlación de ingresos y gastos*.

De entrada nada hay que objetar a dicho principio general si enlazamos con el art.º 10.3. que nos dice: "En el régimen de Estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". Sin embargo el problema puede aparecer, cuando el devengo contable, rompe con los esquemas tradicionales del devengo fiscal y para ello citaré algunos ejemplos:

— *Transmisiones lucrativas: Efectos en el donatario.*

La Resolución de 21 de Enero de 1992, señala: "se aplicarán al Inmovilizado inmaterial, los criterios de valoración, contenidos en la Resolución de 30 de Julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del Inmovilizado material". La Resolución de 30 de Julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del *Inmovilizado material*, establece, que: "la empresa receptora de un bien obtenido sin contraprestación, lo contabilizará por su *valor venal*, utilizando como contrapartida una cuenta de "*ingresos a distribuir en varios ejercicios*", a la que le será de aplicación las reglas en relación con las subvenciones de capital, contenidas en la norma de valoración 20ª del Plan General de Contabilidad."

E S T U D I O S

Recordemos que estas normas establecen que se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período, por los activos correspondientes. En el caso de que los activos no sean depreciables, la imputación al resultado se hará en el ejercicio en que se produzca la enajenación o baja en inventario del bien.

La LIS aquí analizada, incluye en su artículo 15.2: "Se valorarán por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales transmitidos o *adquiridos a título lucrativo*" y por tanto, nos dicta una *norma de valoración*; sin embargo, ¿En qué momento deberá imputarse el ingreso o renta consecuencia de haber adquirido un bien a valor normal de mercado sin contraprestación?; es en este momento, cuando entra en juego el art. 19, correspondiente a la *imputación temporal*. En la medida en que el devengo fiscal que atiende a la corriente real de bienes y servicios, coincida con el devengo contable en este caso inspirado en la norma de valoración 20ª del PGC, y siempre que las Resoluciones del ICAC puedan considerarse desarrollo reglamentario de las disposiciones sobre determinación del resultado contable, serían aplicables estas normas contables y ello supondría que: las donaciones se imputarían en la base imponible en la misma medida en la que se imputen a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, los ingresos a distribuir en varios Ejercicios.

— *Operaciones de "Lease-back".*

— *Rentas Contabilizadas de la acciones o participaciones de las instituciones de inversión colectiva.*

El artº 73 de la LIS nos dice: "Se integrará en la base imponible, el importe de las rentas *contabilizadas* por el sujeto pasivo, derivadas de las acciones o participaciones de las instituciones de inversión colectiva".

La Resolución del ICAC del 27-7-92, sobre criterios de contabilización de las participaciones en los FIAMM, en atención al alto grado de liquidez de estos fondos, obliga a contabilizar al cierre del ejercicio la rentabilidad acumulada a lo largo del período. La nueva LIS parece señalar que para este caso se seguirá el principio del devengo contable y para los restantes (por ejemplo: FIMS), el principio de *inscripción contable*: integrándose en la base imponible en base a su contabilización.

Si citamos este caso, es porque en el mismo se produce un trato discriminatorio de productos patrimoniales muy parecidos: FIMS y FIAMMS; y la causa no es más que una: el hacer depender la determinación de la Base imponible y la imputación temporal, del resultado y devengo contable.

Terminar advirtiendo que el artº 19, en su apartado 7, señala que Reglamentariamente, a los solos efectos de determinar la *base imponible* se podrán dictar normas, *en cuanto a la imputación de los ingresos y gastos* para determinadas: *operaciones*, actividades o sectores.

B) Excepción al principio del Devengo.

B.1) En principio, en caso de conflicto entre el principio de devengo y el de inscripción contable, prevalece el principio de devengo. No obstante, prevalece el principio de inscripción contable frente al de devengo, si los gastos se contabilizan en ejercicios posteriores o los ingresos en anteriores. De manera que los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que se hubieran devengado o los ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, se imputarán fiscalmente *en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable*. Pero esto será así, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación estricta de las normas de imputación temporal. (Ejemplo: imputar gastos a períodos posteriores con el fin de alargar el plazo de compensación de bases imponibles negativas; o anticipar ingresos, con la finalidad de compensar bases negativas de ejercicios anteriores que se habrían perdido por prescripción).

Como Regla de oro diremos:

Anticipar Ingresos o retrasar gastos:	<i>si</i>
Retrasar Ingresos o anticipar gastos:	<i>no</i>

En definitiva, la prevalencia del principio de inscripción contable, será admisible en la medida en que se produce una anticipación del Impuesto: bien porque se difiere la contabilización del gasto, bien porque se anticipa la contabilización del ingreso.

Digamos que no deja de ser un paso importante hacia delante, rompiendo con el principio de *estanqueidad de ejercicios* que en ocasiones múltiples, conducía a no admitir la deducibilidad de un gasto, deducible fiscalmente por naturaleza; ya que por cuestiones de imputación temporal: no se admitía su deducibilidad en el ejercicio porque en él no se había contabilizado y tampoco se admitía la deducibilidad en el ejercicio en que se contabilizaba porque en él no se había devengado.

Concretando lo dicho en el apartado anterior, en ejemplos puntuales, nos encontramos con:

— *Intereses de demora de Actas de Inspección.*

Entendemos que son deducibles por no figurar en la relación que la LIS desarrolla como liberalidades; pero aún siendo deducibles, con la vigente Ley, tampoco podrán calificarse de extemporáneos a la luz de este nuevo régimen de imputación de ingresos y gastos.

— *Correcciones de valor: amortización mínima.*

Nada establece la LIS, sobre la consideración de amortización mínima. Ahora bien, si parece intuirse en la norma que regula las tablas de amortizaciones y además

E S T U D I O S

atendiendo a la realidad contable, ésta debería practicarse de forma sistemática, dentro de la vida útil del elemento.

A pesar de todo ello, la falta de contabilización de amortización en el ejercicio que corresponda, no tendrá ningún efecto, ya que si se registra con posterioridad, podrá imputarse al ejercicio en que se ha contabilizado, si ello no supone una menor tributación de la que hubiese correspondido. Otra cosa distinta, será si dicha amortización mínima no se ha contabilizado y se produce la enajenación del elemento. La LIS no dice nada al respecto y habrá que esperar al desarrollo reglamentario.

— *Otras correcciones de valor:*

En el caso de dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles *insolvencias de los deudores*, podremos gozar de cierta flexibilidad en cuanto al momento de la dotación de las mismas.

B.2) *Libertad de amortización.*

Con independencia de cuándo se produzca el devengo de las amortizaciones, se permite la deducción fiscal sin necesidad de su contabilización en relación con los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Lo mismo sucede con el Régimen especial o “Leasing”, dentro de la amortización acelerada permitida.

B.3) *Dotaciones a Fondos internos para compromisos por pensiones*

B.4) *Operaciones a Plazos o con precio aplazado.*

Señalar que esta excepción se aplica de forma automática, salvo que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

1.2. *La Subcapitalización.*

Cuando el *endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto*, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra de capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.

Mediando convenio bilateral, el coeficiente puede ser otro, fundado en el valor normal de mercado.

1.3. *Reinversión de beneficios extraordinarios.*

La nueva Ley suprime la exención por reinversión dentro del régimen general, sustituyéndola por un diferimiento del Impuesto para determinadas transmisiones onerosas y en los casos en que se produzca la reinversión requerida.

Mercé Busquets Alted

- *Elementos transmitidos*: Elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial y acciones o participaciones de una sociedad que otorguen una participación superior o igual al 5% del capital y adquiridas con un año de antelación. No se nos habla de *afectación* a actividad empresarial.
- *Elementos a reinvertir*: Cualesquiera de los citados en el punto anterior. La Ley no habla de una relación directa entre los transmitidos y vendidos.
- *Plazo*: El comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega y los 3 posteriores, entendiéndose que ésta se ha producido en la fecha de la puesta a disposición de los elementos en los que se reinvierte. Cabe, en el caso de circunstancias justificadas, la aprobación por parte de la Administración de Planes Especiales de reinversión.
- La renta una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria, se integrará en la base imponible por partes iguales en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo máximo de reinversión (tres años), o si se trata de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los cuales, se amorticen los bienes en que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo.
- Los elementos reinvertidos deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo (salvo pérdidas justificadas), hasta que se cumpla el plazo de 7 años anteriormente mencionado, salvo que el período de amortización fiscalmente admitido fuere menor. La transmisión de dichos elementos, con anterioridad, determinará la integración *en la base imponible* de la parte de renta pendiente de integración, excepto que el importe obtenido sea a su vez objeto de reinversión.
- En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél.
- La disposición transitoria 4ª de la Ley, mantiene el régimen establecido en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, a los incrementos de patrimonio imputados a períodos impositivos regidos por esta Ley, aunque la reinversión se produzca con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley.

1.4. *Compensación de bases imponibles negativas.*

- Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

E S T U D I O S

- Las entidades de nueva creación, podrán computar el plazo de compensación, a partir del primer período impositivo, cuya base imponible sea positiva.
- La base imponible susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - a) La mayoría del capital social, hubiere sido adquirida por una persona o entidad (o por un conjunto de personas o entidades), con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
 - b) Los accionistas del punto a) hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
 - c) La Entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría de capital social.
- La disposición transitoria 12ª, dispone que las bases imponibles negativas pendientes de compensación al comienzo del período impositivo en que sea de aplicación la Ley, podrán compensarse en el plazo de siete años, a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél en que se determinaron dichas bases imponibles negativas.

2- PERÍODO IMPOSITIVO, DEVENGO DEL IMPUESTO Y PAGO FRACCIONADO

2.1. Período y devengo.

El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad. Dicho período impositivo no podrá exceder de doce meses y en todo caso concluirá: cuando la entidad se extinga o cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.

La declaración del Impuesto sobre Sociedades se presentará dentro de los 25 días siguientes a la finalización del plazo de seis meses contados a partir del final del ejercicio económico.

2.2. Pago fraccionado.

En los primeros veinte días naturales de los meses de Abril, Octubre y Diciembre, los sujetos pasivos, deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día primero de cada uno de los meses indicados.

Merce Busquets Alted

I Sistema.- Con carácter general se aplicará el 15% sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV del presente título, así como las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél (omisión de los propios pagos fraccionados), del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los veinte naturales anteriormente mencionados.

II Sistema.- Con carácter opcional, podrá aplicarse las 4/7 partes del tipo de gravamen (20% para el tipo General), sobre la parte de base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural. De la cuota resultante, se deducirán las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, así como los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

Para que la opción sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal durante el MES DE FEBRERO, del año natural en que deba surtir efectos. Dicha modalidad, vinculará al sujeto pasivo respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo.

Régimen transitorio (Disposición adicional novena).

a) Entendemos que el II Sistema no ofrece problema; no obstante, para I Sistema, el primer ingreso a efectuar, que será el 20 de Abril, se determinará de la siguiente forma: 15%, para la modalidad que opere sobre la cuota a ingresar del último período impositivo con plazo voluntario de declaración vencido, incrementado en los pagos fraccionados efectuados en el mismo; esto es: La cuota a ingresar correspondiente al Ejercicio de 1994, pero sumándole los pagos fraccionados, efectuados a cuenta de la Declaración del Impuesto sobre Sociedades Ejercicio 1994.

b) En los pagos fraccionados que deban efectuarse en 1996, correspondientes a períodos impositivos que se hubieren iniciado en 1995 y concluyan dentro de 1996, la base y porcentajes para calcular dichos pagos, en cualquiera de las dos modalidades, se determinará de acuerdo con lo establecido en el artº 73 de La Ley 41/1994, de 30 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

c) Las Sociedades de transparencia fiscal, no están obligadas a realizar pagos fraccionados por la parte de base imponible que deba tributar al tipo reducido del 0%, 10% y 20% respectivamente; por el contrario, sí lo hará por la parte de base imponible no imputada que tributará al tipo general (Ejemplo: socio extranjero).

3- DEUDA TRIBUTARIA

3.1. Tipo de Gravamen y Cuota íntegra.

Se entenderá por cuota íntegra, la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

E S T U D I O S

Tipos de gravamen:

35%: Tipo general.

25%: - Mutuas de Seguros Generales, entidades de previsión social, Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la seguridad social.

— Sociedades de Garantía Recíproca y las de refinanciamiento: Ley 1/1994.

— Sociedades Cooperativas de crédito y Cajas Rurales (excepto resultados extra-cooperativos).

— Los Colegios Profesionales, las asociaciones empresariales, las Cámaras Oficiales, los Sindicatos de trabajadores y los Partidos políticos.

— Las Fundaciones y Entidades sin ánimo de lucro no acogidas a la Ley 30/1994 de Fundaciones.

— Los Fondos de Promoción de empleo.

— Las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas.

20%: Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas (excepto resultados extra-cooperativos).

10%: Entidades y Fundaciones acogidas a La Ley 30/1994 de Fundaciones.

7%: Sociedades y Fondos de inversión inmobiliaria (Ley 46/84), que tengan por objeto exclusivo la inversión en inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, y además las viviendas representen, al menos, el 50% del total del activo.

— Sociedades de Inversión Mobiliaria que coticen en Bolsa. (Ley 46/84).

— Fondos de Inversión Mobiliaria y FIAMM (Ley 46/84).

Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria (Ley 46/84), que tengan por objeto exclusivo la inversión en viviendas para su arrendamiento.

— Fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.

40%: Entidades que se dediquen a la investigación y explotación de hidrocarburos (Ley 21/1974).

0%: Los Fondos de Pensiones (Ley 8/1987).

3.2. Deducciones para evitar la doble imposición.

3.2.1. *Deducción para evitar la doble imposición interna: Dividendos y participaciones en beneficios.*

— Cuando entre las rentas del sujeto pasivo, se computen *dividendos* o *participaciones en beneficios* de otras Entidades residentes en España, se deducirá: el 50% de la

cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participación en beneficios. Dicha base imponible, será el importe íntegro de la renta percibida.

Dicha deducción se elevará al 100%, cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades participadas, *directa o indirectamente*, en, al menos, un 5% (con la legislación anterior era un 25%), siempre que dicha participación, se hubiere poseído de manera ininterrumpida, durante el año anterior, al día que sea exigible el beneficio que se distribuya. La deducción, también será del 100%, respecto de los *beneficios* percibidos de Mutuas de Seguros Generales, Entidades de Previsión Social, Sociedades de Garantía recíproca y Asociaciones.

Es importante destacar que en los casos en que proceda la deducción del 100%, NO SE PRACTICARÁ RETENCIÓN, sobre los mencionados dividendos o participaciones en beneficios.

— La deducción para evitar la doble imposición interna, prevista en el apartado anterior, también será aplicable, en los siguientes casos:

a) *Liquidación de Sociedades, adquisición de Acciones o participaciones propias para su amortización y separación de socios.*— En tales casos, será base para la deducción, los beneficios no distribuidos que figuren en el balance final de la sociedad liquidada, o la parte proporcional de tales beneficios no distribuidos imputables a las acciones o participaciones amortizadas o a los socios que se separan, respectivamente.

b) Dividendos correspondientes a *beneficios de ejercicios anteriores* a aquél en el que se adquiera la participación, y los *acordados con anterioridad a la adquisición de la misma y pagados con posterioridad*, a condición de que la referida participación se posea de manera ininterrumpida, durante los seis meses vigentes al día de su adquisición. El socio practicará la deducción sobre los dividendos percibidos a pesar de que, en su caso, no se computan ni contable ni fiscalmente como ingresos, sino como cobro del crédito contabilizado al adquirir acciones propias con cupón corrido.

c) Disolución sin liquidación en las operaciones de *fusión, escisión total o cesión global del activo y el pasivo*. Será la sociedad absorbente, beneficiaria de la escisión o cesionaria, quién se practicará la deducción sobre los beneficios no distribuidos, según el balance aprobado al efecto y atendiendo a su participación.

— En todos estos Supuestos, entre los beneficios no distribuidos, se computarán, como base para la deducción, *las plusvalías tácitas gravadas*, en sede de la sociedad que realiza las operaciones descritas, como consecuencia de aquellas alteraciones de patrimonio en las que opera, a efectos fiscales, *el valor de mercado*, provocando discrepancias con la norma contable (Supuestos contemplados en la norma 2 y 3 del artº 15 de La Ley 43/1995).

Por último, entre los supuestos especiales de aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, hemos de mencionar el contenido en la disposición tran-

E S T U D I O S

sitoria vigésimo tercera, según la cual darán derecho a dicha deducción los resultados de las cuentas en participación correspondientes al partícipe no gestor que, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 14 b) de La Ley 61/1978 y 37.1 de La Ley 18/1995, se hubieran integrado en la base imponible del partícipe gestor.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, los resultados de las cuentas en participación correspondientes al partícipe no gestor no se consideran rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de Entidad, al plegarse la normativa fiscal al Tratamiento Contable, no procediendo la deducción por doble imposición de dividendos (La disp. final sexta de la Ley 43/1995 da nueva redacción al art. 37.1. de la Ley 18/1991 a estos efectos, y se deroga el art. 1º de La Ley 14/1985, de 29 de Mayo de Régimen fiscal de determinados Activos Financieros por la disp. derog. única).

— *Rentas excluidas de la deducción por doble imposición de dividendos:*

1º.- Rentas derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

2º.- Los beneficios distribuidos procedentes de reservas existentes en el momento de la adquisición de la participación, siempre que la misma se hubiere adquirido a:

- Personas o Entidades no residentes.
- Personas físicas residentes vinculadas con la entidad adquirente.
- Entidad vinculada que haya adquirido la participación a las personas de los dos supuestos anteriores.

Sin embargo este 2º punto no se aplicará cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:

- a) *A personas o entidades no residentes.*- a menos que se pruebe que los beneficios no distribuidos han tributado en España, a través de cualquier transmisión de la participación.
- b) *A personas físicas, residentes, vinculadas con la Entidad adquirente.*- a menos que se pruebe que más del 50% del incremento de patrimonio obtenido por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del IRPF.
- c) *A una Entidad vinculada con la Entidad adquirente que a su vez adquirió la participación de personas o entidades no residentes.*- a menos que se pruebe que los beneficios no distribuidos han tributado en España, a través de cualquier transmisión de la participación.
- d) *A una Entidad vinculada con la Entidad adquirente que a su vez adquirió la participación de personas físicas residentes.*- a menos que se pruebe que más del

Merce Busquets Alted

50% del incremento de patrimonio obtenido por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del IRPF.

- e) La entidad participada cotice en Bolsa y la participación se haya mantenido ininterrumpidamente, durante el año anterior a la fecha en que resulte exigible el beneficio que se distribuye.
- f) La entidad participada no cotice en Bolsa y el importe de la participación, sea inferior al 5% del capital social y la participación se haya mantenido ininterrumpidamente, durante el año anterior a la fecha en que resulte exigible el beneficio que se distribuye.
- g) El reparto de beneficios no haya determinado una disminución del valor de la participación.

3º.- Los beneficios distribuidos, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, o el traspaso de la prima de emisión a Reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

4º.- Las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.

5º.- Los dividendos distribuidos con cargo a determinados beneficios exentos o bonificados como son las vacaciones fiscales, forales o estatales (disp. adic.segundo de la Ley 43/95).

3.2.2. *Deducción para evitar la doble imposición: Impuesto soportado Por el sujeto pasivo (Deducción Jurídica).*

— Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integran rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) *El importe efectivo* de lo satisfecho en el extranjero por un impuesto de naturaleza similar, no deduciéndose los impuestos no pagados por algún beneficio fiscal y de mediar Convenio, la deducción aplicable, será la que resulte del mismo.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas, si se hubieran obtenido en territorio español.

— El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la base imponible y las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

E S T U D I O S

3.2.3. *Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios* (Deducción económica).

— Cuando en la base imponible del sujeto pasivo, se computen *dividendos* o *participaciones en los beneficios*, pagados por una entidad no residente, se deducirá el impuesto *efectivamente* pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo. (Impuesto extranjero: 3 niveles).

— Para la aplicación de esta deducción será necesario que la participación *directa o indirecta* en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5%, y que la misma se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.

— La deducción por doble imposición jurídica y la deducción por doble imposición económica, respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio español, no teniendo la consideración de gasto fiscalmente deducible, el exceso sobre dicho límite.

— Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 7 años inmediatos y sucesivos.

— No se integrará en la Base imponible del sujeto pasivo, la depreciación derivada de la distribución de beneficios, excepto que éstos hubieran tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

— La disposición transitoria vigésima de la Ley 43/1995, establece que los saldos de la deducción por doble imposición internacional, tanto jurídica como económica, inaplicados en 1995 por insuficiencia de cuota íntegra, podrán trasladarse a ejercicios futuros en las mismas condiciones en que nació el crédito de impuesto, es decir, se mantiene el período de traslación de cinco años.

3.3. *Bonificaciones.*

La Ley 43/1995, mantiene las siguientes bonificaciones respecto a la parte de cuota íntegra que corresponda a:

- Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla: 50%.
- Rentas procedentes de exportación de producciones cinematográficas, o audiovisuales españolas: 99%.
- Rentas procedentes de exportación de libros, fascículos y elementos homogéneos: 99%.

- Rentas obtenidas por prestación de servicios públicos, competencia de Entidades Locales, Territoriales, Municipales o Provinciales y Comunidades Autónomas: 99%.

3.4. *Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.*

El capítulo IV del título VI de La Ley 43/1995, establece los siguientes incentivos fiscales:

- Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo.
- Deducción por actividades de exportación.
- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural.
- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales.
- Deducción por inversiones en la edición de libros.
- Deducción por gastos de formación profesional.

La primera novedad se encuentra en la supresión de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos y en la deducción por creación de empleo.

La Ley 43/1995 en su disposición final novena apartado 2, establece: "La Ley de Presupuestos Generales del Estado, establecerá los incentivos fiscales pertinentes, en relación a este Impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de la política económica. En particular, la inversión se estimulará mediante deducciones en la cuota íntegra, fundamentadas en la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos".

En el artículo 37, se recogen *las normas comunes*, a estas deducciones, y que son:

- a) Las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, no podrán exceder conjuntamente del 35% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.
- b) Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos. Hasta ahora para el traslado de deducciones se exigía que no pudieran practicarse por insuficiencia de cuota y el traslado se limitaba a los cinco períodos impositivos siguientes.
- c) Los elementos patrimoniales afectos a estas deducciones, deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años o durante su vida útil si fuere inferior.

E S T U D I O S

- d) El cómputo del plazo de cinco años se podrá diferir, hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos en los siguientes casos:
- Empresas de nueva creación.
 - Empresas que saneen pérdidas mediante aportaciones efectivas de nuevos recursos (no se consideran como tales, la aplicación o capitalización de Reservas).
- e) La norma actual, no contempla al respecto, ninguna cautela por vinculación.
- f) Una misma inversión, no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una Entidad.

3.4.1. *Deducción por la realización de Actividades de Investigación y Desarrollo.*

— La realización de actividades de investigación y desarrollo, dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 20% de *los gastos* efectuados en el período impositivo por este concepto. Si los gastos en I+D del ejercicio son mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 20% hasta dicha media y el 40% sobre el exceso. Manteniéndose el criterio de minorar tales gastos en el 65% de las subvenciones recibidas con tal fin.

— No se señala expresamente la deducción por adquisición de Activos Fijos que se afecten a I+D, si bien podemos aplicarla, vía amortizaciones del bien en cuestión.

— A continuación, el artículo 33 en sus apartados 2 y 3 puntualiza que se entiende por I+D, dentro del marco del Real Decreto 1622/92 que no ha sido derogado y la sentencia del TS de 3 de Noviembre de 1994. Es importante destacar como novedad: que también considera actividad de I+D el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de productos.

— Se admiten como base de la deducción, tanto los gastos realizados por el propio sujeto pasivo, siempre que figuren específicamente individualizados por proyectos, como las cantidades pagadas a terceros por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras Entidades, siempre que unos y otros estén directamente relacionados con actividades de *investigación y desarrollo efectuadas en España*.

3.4.2. *Deducción por actividades de Exportación.*

— Actividades relacionadas directamente con la exportación, incluidas las vinculadas con la contratación de servicios turísticos en España y excluidas las financieras y de seguros.

— Se aplicarán los siguientes tipos:

- a) 25% de las inversiones que se realicen en la creación de sucursales o E.P. en el extranjero y en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras

Mercé Busquets Alted

o constitución de filiales relacionadas con la actividad exportadora, siempre que la participación sea como mínimo del 25% del capital social. En el período impositivo en que se alcance el 25% de la participación, se deducirá el 25% de la inversión local efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes.

- b) El 25% del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero y los de asistencia a ferias y exposiciones, incluidas las celebradas en España con carácter internacional.

— Limitaciones a tener en cuenta y que son novedades:

- a) No procederá la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un Estado calificado como paraíso fiscal.
- b) Se excluye de la base de la deducción el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos incentivados.
- c) Se establece un *límite específico*, que se cifra en el *15% de la renta* o en el *4% de los ingresos* de las actividades exportadoras bienes o servicios y de la contratación de servicios turísticos en España. Pudiéndose trasladar las cantidades no deducidas a los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos. Si bien, dicho plazo, podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, produciéndose resultados positivos, la renta derivada de las actividades de exportación de bienes o servicios y de la prestación de servicios turísticos en España, sea positiva. Además de este límite específico, la deducción por actividades de exportación, tendrá también el límite conjunto del 35%.

3.4.3. Deducción por inversiones en Bienes de interés cultural.

Las inversiones en bienes de interés cultural, darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10% de las inversiones que efectivamente se realicen en bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

3.4.4. Deducción por inversiones en Producciones cinematográficas o audiovisuales españolas.

Deducción del 10%, siempre que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.

3.4.5. Deducción por inversiones en la edición de libros.

Deducción del 5%, siempre que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.

E S T U D I O S

Estas tres últimas deducciones, incluyen como novedad el que, el total importe (100%) de las subvenciones percibidas, se sustraen íntegramente del beneficio fiscal, en lugar del 65%, como ocurre con el resto de modalidades de deducción.

3.4.6. *Deducción por Gastos de Formación Profesional.*

— La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5% de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades. Si los gastos del año, son mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, el porcentaje será del 5% hasta dicha media y del 10% para el resto.

— Se considerará formación profesional, el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo.

3.4.7. *Disposición adicional Duodécima: Deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material.*

— Se mantiene la deducción por inversiones en elementos materiales nuevos del inmovilizado material, para los períodos impositivos que se inicien dentro del 1996. La deducción será del 5% del importe de las inversiones de estos elementos, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad que sean puestos a disposición de los sujetos pasivos dentro de dichos períodos.

— La base de deducción será el precio de adquisición o coste de producción y será requisito imprescindible que los elementos permanezcan en funcionamiento en la empresa durante 5 años, excepto en el caso de que su vida útil, conforme al método de amortización que se aplique, sea inferior.

— Podrá acogerse a esta deducción las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios. (Parece ser que se suprimen los condicionamientos que venían exigiéndose en cuanto a coeficientes de amortización señalados a los bienes).

— La deducción por inversiones es incompatible, respecto de los mismos elementos, con:

- a) Incentivos fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja (Ley 31/1992).
- b) La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en que se materialice la inversión, de los beneficios bonificados prevista en el artículo 32.1 de la Ley 43/1995.

Mercé Busquets Alted

- c) La exención por reinversión establecida en el artículo 127 de La Ley 43/1995 para empresas de reducida dimensión, respecto de los bienes en que se reinvierta el importe de la transmisión.

— Las cantidades no deducidas en 1996 podrán serlo en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos con los siguientes límites:

- a) Límite específico e individual del 15% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.
- b) Un límite conjunto con la aplicación de las deducciones procedentes de ejercicios anteriores, nacidas del artículo 25 de La Ley 61/1978, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, del 35%, pero que operará para futuros Ejercicios, para las cantidades no deducidas en el Ejercicio de 1996.

3.4.8. Régimen transitorio (Disposición Transitoria Undécima).

— Como regla general, se establece que las deducciones pendientes correspondientes a beneficios fiscales establecidos en:

- a) Artº 26 Ley 61/1978 (en sus distintas redacciones por Leyes de Presupuestos).
- b) Ley 12/1988 (Expo 92 —V Centenario y JJ.OO.— Barcelona 92).
- c) Ley 30/1990 (Madrid Capital Europea de la Cultura 1992).
- d) Ley 31/1992 (Proyecto Cartuja 1993).
- e) Disposición Adicional Séptima Ley 39/1992 (Año Santo Compostelano 1993).
Se aplicarán en las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, en las condiciones y requisitos previstos *en las mencionadas Leyes*.

— Si el sujeto pasivo, hubiera optado por utilizar el criterio del pago (artº 218.3 anterior RIS), la deducción se aplicará, en las liquidaciones de los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley en los que se efectúan los referidos pagos, en las condiciones y requisitos previstos en la citada norma.

— Por un lado, la mencionada disposición nos dice: Las deducciones a que se refieren los apartados anteriores, se deducirán respetando el límite, sobre la cuota líquida previsto en las citadas Leyes. A estos efectos se entenderá por cuota líquida la resultante de minorar la cuota íntegra en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional (nacidas en el ejercicio o provenientes de 1995) y en las bonificaciones que resulten procedentes.

E S T U D I O S

— Pero por otro lado, se nos dice: Las deducciones procedentes del artículo 26 de la Ley 61/78, excepto la correspondiente a la creación de empleo, no podrán rebasar un límite conjunto del 35%.

— Orden liquidatorio:

Cuota íntegra (–Deducciones por doble imposición interna e internacional.)

— Deducciones pendientes artículo 26 Ley 61/1978. 35%

— Deducciones Ley 43/1995

a) Incentivos Capítulo IV, título VI	35%	50%
b) Inversiones activos fijos nuevos (Disp. Adicional 12ª)	15%	<u>85%</u>

Y ello sin tener en cuenta las deducciones por creación de empleo y deducciones especiales pendientes a la entrada en vigor de la nueva Ley, y no respetándose el límite individual y acumulativo del 25% que la normativa anterior establecía para las deducciones “por gastos de formación profesional”, por “Gastos en Activos Fijos nuevos” en “I+D” y en “Incentivos a la exportación”.



Revista
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 *Comentarios 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 CISS, 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 Consúltase 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 consúltase 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. PEREZ 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 GANOS, 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.



Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

LOS NUEVOS Y DESCONCERTANTES DELITOS SOCIETARIOS*

Luis Rodríguez Ramos

Catedrático de Derecho Penal y abogado

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN

2. GESTACIÓN

3. ASPECTOS GENERALES

- 3.1. *El bien jurídico protegido: el patrimonio y el orden socioeconómico.*
- 3.2. *¿Delitos societarios y/o de peligrosa o lesiva administración desleal de bienes ajenos?: concursos normativos.*
- 3.3. *Injustos penales y civiles o administrativos: ¿cuestiones prejudiciales devolutivas?*
- 3.4. *Clasificaciones de los nuevos delitos.*
- 3.5. *Los sujetos activos y las sociedades "en formación".*

4. ANÁLISIS DE LOS TIPOS PENALES:

- 4.1. *Impedimento o denegación de derechos.*
- 4.2. *Falsedades documentales con capacidad de perjuicio económico.*
- 4.3. *Maquinaciones adoptando acuerdos perjudiciales.*
- 4.4. *Acuerdos abusivos perjudiciales.*
- 4.5. *Defraudaciones patrimoniales.*
- 4.6. *obstruccionismo a inspecciones administrativas.*

5. CONCLUSIONES DE "LEGE DATA" Y "DE LEGE FERENDA".

6. BIBLIOGRAFÍA.

* Texto de la Conferencia pronunciada en la reunión de la Delegación Territorial 1ª de la AEDAF, el día 24 de junio de 1996.

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN

El Código penal de 1995, en el Título XIII "De los delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico", introduce un nuevo conjunto de figuras delictivas en el Capítulo XIII bajo el rótulo "Delitos societarios" con el siguiente texto:

Art. 290. *Los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falseen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses.*

Si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior.

Art. 291. *Los que, prevaleciendo de su situación mayoritaria en la Junta de accionista o en el órgano de administración de cualquier sociedad constituida o en formación, impusieren acuerdos abusivos, con ánimo de lucro propio o ajeno, en perjuicio de los demás socios, y sin que reporten beneficios a la misma, serán castigados con la pena de prisión de seis meses a tres años o multa del tanto al triplo del beneficio obtenido.*

Art. 292. *La misma pena del artículo anterior se impondrá a los que impusieren o se aprovecharen para sí o para un tercero, en perjuicio de la sociedad o de alguno de sus socios, de un acuerdo lesivo adoptado por una mayoría ficticia, obtenida por abuso de firma en blanco, por atribución indebida del derecho de voto a quienes legalmente carezcan del mismo, por negación ilícita del ejercicio de este derecho a quienes lo tengan reconocido por la Ley, o por cualquier otro medio o procedimiento semejante, y sin perjuicio de castigar el hecho como corresponde si constituyese otro delito.*

Art. 293. *Los administradores de hecho o de derecho de cualquier sociedad constituida o en formación, que sin causa legal negaren o impidieren a un socio el ejercicio de los derechos de información, participación en la gestión o control de la actividad social, o suscripción preferente de acciones reconocidos por las Leyes, serán castigados con la pena de multa de seis a doce meses.*

Art. 294. *Los que, como administradores de hecho o de derecho de cualquier sociedad constituida o en formación, sometida o que actúe en mercados sujetos a supervisión administrativa, negaren o impidieren la actuación de las personas, órganos o entidades inspectoras o supervisoras, serán castigados con la pena de prisión de seis meses a tres años o multa de doce a veinticuatro meses.*

Además de las penas previstas en el párrafo anterior, la autoridad judicial podrá decretar alguna de las medidas previstas en el artículo 129 de este Código.

Art. 295. *Los administradores de hecho o de derecho o los socios de cualquier sociedad constituida o en formación, que en beneficio propio o de un tercero, con abuso de las funciones propias de su cargo, dispongan fraudulentamente de los bienes de la sociedad o contraigan obligaciones a cargo de ésta causando directamente un perjuicio económicamente evaluable a sus socios, depositarios, cuentapartícipes o titulares de los bienes, valores o capital que administren, serán castigados con la pena de prisión de seis meses a cuatro años, o multa del tanto al triplo del beneficio obtenido.*

Art. 296. 1. *Los hechos descritos en el presente Capítulo, sólo serán perseguibles mediante denuncia de la persona agraviada o de su representante legal. Cuando aquélla sea menor de edad, incapaz o una persona desvalida, también podrá denunciar el Ministerio Fiscal.*

2. *No será precisa la denuncia exigida en el apartado anterior cuando la comisión del delito afecte a los intereses generales o a una pluralidad de personas.*

Art. 297. *A los efectos de este Capítulo se entiende por sociedad toda cooperativa, Caja de Ahorros, mutua, entidad financiera o de crédito, fundación, sociedad mercantil o cualquier otra entidad de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado.*

La novedad de estas figuras y su previsible trascendencia en el orden jurisdiccional penal, exigen verificar su origen, evolución prelegislativa y parlamentaria, así como soluciones de “*lege data atque ferenda*” a los graves problemas que plantea su próxima aplicación.

2. GESTACIÓN

En el ámbito de las personas jurídicas, especialmente en el de las sociedades mercantiles, han surgido comportamientos de administración desleal de bienes ajenos, consistentes genéricamente en injustos enriquecimientos de los administradores con el correlativo empobrecimiento igualmente injusto de los administrados. En muchas ocasiones tales comportamientos no tenían encaje en el ámbito de los tradicionales delitos contra el patrimonio (estafas, apropiaciones indebidas, maquinaciones para alterar el precio de las cosas), cuando su gravedad no pocas veces era y es muy superior a la de esos otros comportamientos sin duda delictivos. En el ámbito de las sociedades mercantiles los perjudicados vienen siendo la propia sociedad, sus socios o terceros acreedores o competidores. Pero conviene tener en cuenta “*a limine*” que dichos comportamientos no necesariamente se circunscriben al ámbito societario, al extenderse a otras modalidades de administración de patrimonios ajenos unidos o separados de los propios de sus titulares.

Para colmar esta necesidad político criminal, en el **Proyecto de Código penal de 1980** y en la **Propuesta de Anteproyecto de 1983**, bajo el rótulo de “*Delitos financieros*” incluyeron algunas figuras en un capítulo del Título que en el primer texto se denominaba “*De los delitos contra el orden socioeconómico*” y en el segundo “*De los delitos socioeconómicos*”. Si se analizan dichas figuras comparativamente con las finalmente promulgadas se llega a las siguientes conclusiones:

1ª Los originalmente llamados “*delitos financieros*” son los antecedentes más inmediatos de los luego denominados “*delitos societarios*”.

2ª Sólo los tipos penales contenidos en los actuales artículos 290, 291 y 292 tienen un precedente claro en ambos textos que no llegaron a ser aprobados por la Cortes.

En el **Anteproyecto de Código penal de 1992** se cambió ya el rótulo del capítulo por el de “*Delitos societarios*”, siguiendo el parecer de algunos autores; su contenido tuvo algunas modificaciones respecto a la Propuesta de 1983 y, desde la perspectiva de la versión recientemente promulgada, cabe destacar las siguientes:

1ª Aparecen ya precedentes claros de los actuales artículos 293 y 295.

2ª Se incluye también un nuevo delito societario que hoy ya no lo es, al figurar como “*delito relativo al mercado y a los consumidores*” en el Capítulo XI del mismo título, arts. 285 y 286 del nuevo Código, consistente en obtener beneficio o causar perjui-

E S T U D I O S

cio por valor de más de 75.000.000 de pts. en un mercado “organizado, oficial o reconocido” merced a información privilegiada.

En el **Anteproyecto de Ley orgánica de Código penal de 1994**, como Capítulo XIV del Título XII el correspondiente a los “Delitos societarios”, arts. 292 y ss., existe ya un precedente muy próximo a las nuevas figuras, si bien no constan antecedentes de los artículos luego incluidos 294 y 297. La misma situación se mantiene en el Proyecto.

En la tramitación en el Congreso de los Diputados el PNV propuso la supresión del actual artículo 291, por estimarlo injusto meramente civil; IU algunas modificaciones parciales y la supresión del carácter semipúblico de los delitos; el PP algunas mejoras técnicas restrictivas de los hoy arts. 293 y 295, y el PSOE la introducción del nuevo art. 294. En el Senado, se reprodujeron las referidas y rechazadas pretensiones de los partidos minoritarios, admitiéndose una enmienda del PP que mejoraba técnicamente el actual art. 295, y a su vez el PSOE propuso otras que lógicamente fueron admitidas, correspondientes a la actual redacción de todos los artículos del capítulo, mereciendo especial mención, por las razones que luego se verán, **la introducción “ex novò” del actual artículo 297.**

3. ASPECTOS GENERALES

Antes de analizar cada uno de los nuevos tipos penales, contenidos en el Capítulo de los “Delitos societarios”, es necesario estudiar algunas cuestiones generales que puedan servir para la posterior labor de exégesis de los tipos penales y que, en último término, se van a centrar en el análisis de los artículos 296 y 297 que, aun siendo los últimos de dicho conjunto, ofrecen previas claves globales de indudable interés.

3.1. El bien jurídico protegido: el patrimonio y el orden socioeconómico.

En contraste con lo acaecido en el Proyecto de Código penal de 1980 que diferenciaba en dos títulos distintos los “delitos contra el patrimonio” y los “delitos contra el orden socioeconómico” (Títulos V y VIII), el nuevo Código ha optado por abandonar esa diversificación siguiendo las pautas marcadas por las restantes propuestas de anteproyecto, anteproyectos y proyectos precedentes. Los delitos “financieros” de 1980, antecedentes de los actuales societarios como ya se ha dicho, estaban ubicados en el Título de los contrarios al orden socioeconómico; en cambio ahora, al encontrarse bajo el rótulo bimembre, no es posible saber en atención a puras razones sistemático-formales si pertenecen a uno u otro subconjunto, a ambos o, en fin, unas veces a uno y otras al otro, cuestión relevante a la hora de determinar el bien o interés jurídicamente protegido.

No es el momento de pormenorizar las opciones doctrinales en relación a lo que deba entenderse por delitos contra el patrimonio y por delitos contra el orden socioeconómico. Baste con decir, respecto a los primeros, que consisten en un conjunto de derechos reales y de crédito protegidos penalmente en yuxtaposición a la protección de que ya gozan en el orden civil; y de los segundos, que reúnen una serie de derechos,

protegidos también por normas civiles y/o administrativas, de contenido más discutible, pues teóricamente pueden alcanzar tanto a los originalmente llamados “delitos económicos” relativos a los supuestos de intervención del Estado en la economía de mercado (delitos tributarios, de contrabando y monetarios), cuanto al Derecho penal de la empresa en sus aspectos tanto macroeconómico como microeconómico (delitos contra el mercado, contra los productores y comerciantes, contra los consumidores, contra los trabajadores, etc.), y finalmente sólo al funcionamiento del mercado libre —oferta y demanda, producción/comercialización y consumo— obviando otros aspectos.

Una aproximación a los contenidos de los Títulos XIII, XIV y XV del Libro II del nuevo Código penal es suficiente para eliminar como contenido de los delitos contra el orden socioeconómico las dos primeras acepciones (excepción hecha del, en principio, extravagante tipo del art. 294), debiendo aceptar la tercera. Sin embargo, resta por coordinar los dos bienes jurídicos concurrentes, patrimonio y orden socioeconómico, para saber si son o no compatibles, incluso complementarios y, en fin, si cabe también la posibilidad de que sean concurrentes en los mismos delitos, y parece que debe optarse por la **compatibilidad, complementariedad e incluso posible concurrencia de ambos bienes jurídicos**, pues en definitiva el mercado es la ocasión temporal, local y normativa en la que se produce el intercambio —el tráfico— de los intereses patrimoniales de los productores y consumidores, tanto en abstracto cuanto en concreto. En consecuencia, los derechos de crédito y reales que resulten protegidos por el Derecho penal, tanto en general cuanto en cada caso particular, tienen sin duda vinculación con el patrimonio de los partícipes en dicho tráfico jurídico y con el orden o marco en el que se producen esas relaciones mercantiles.

Cabe pues concluir, como hipótesis, que patrimonio y orden socioeconómico son realidades compatibles, concurrentes y diferenciables en función del mayor o menor grado de abstracción y generalidad de la actividad mercantil. Lo concreto y particular tendría más inmediatamente que ver con el patrimonio, mientras que lo abstracto y colectivo con el orden socioeconómico, aun cuando ambas realidades tuvieran en todo caso una vinculación, sin perjuicio de que en función de la particularidad o generalidad de cada supuesto, resplandeciera o predominara más una u otra.

Congruente con este planteamiento es la naturaleza de **delito público y semipúblico** que el artículo 296 otorga a estas infracciones, semipúblicas (sólo perseguible mediante denuncia del perjudicado) cuando no se trate de una **pluralidad de personas o no afecte a los intereses generales**, y públicas cuando sí se cumplan tales condiciones. El **patrimonio sería un bien jurídico privado y particular, mientras el orden socioeconómico colectivo y general.**

3.2. ¿Delitos societarios y/o de peligrosa o lesiva administración desleal de bienes ajenos?: concursos normativos.

Otro problema común a todos los preceptos que configuran los delitos societarios es su carácter de protectores del buen funcionamiento de las sociedades, princi-

E S T U D I O S

palmente mercantiles y sobre todo las anónimas, o más bien de defensores de la administración leal de los bienes ajenos, que se puede convertir en desleal generalmente en el seno de sociedades. La cuestión como se verá de inmediato no es baladí en atención a lo dispuesto en el artículo 297, en primer lugar, pero también y sobre todo si se considera que la reclamación de protección penal se había dirigido más bien frente a la llamada **administración desleal de bienes ajenos**, en general, sin circunscribirla al ámbito societario.

De no haberse introducido en el capítulo el referido artículo 297 en el último trámite parlamentario (enmienda del Grupo socialista en el Senado, como se ha visto), la cuestión podría ser menos acuciante, pero lo cierto es que una interpretación sistemática de todos y cada uno de los artículos del capítulo desde la perspectiva de este nuevo precepto supone que, por “sociedad”, ha de entenderse no sólo la persona jurídica con patrimonio separado, tanto regulada por el Código civil cuanto por el de Comercio y por leyes especiales mercantiles con tal nombre y naturaleza, sino también “toda cooperativa, Caja de Ahorros, mutua, entidad financiera o de crédito, fundación, sociedad mercantil o cualquier otra entidad de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado”. Obviando de momento críticas gramaticales y lógico formales a la precedente descripción extensiva, y partiendo de la inexistencia de jurisprudencia que interprete este precepto, lo que parece desprenderse de su contenido literal es que donde los tipos societarios aluden a “sociedad”, debe entenderse por tal no sólo las **entidades jurídicas denominadas genéricamente “sociedades”** (arts. 1665 y ss. del Código civil: “dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias”; arts. 116 y ss. del Código de Comercio; Leyes de Sociedades anónimas —Real Decreto legislativo 1564/89 de 22 de diciembre—, de Sociedades de responsabilidad limitada 2/95 de 23 de marzo, de Sociedades anónimas laborales 15/86 de 25 de abril, de Sociedades de garantía recíproca 1/94 de 11 de marzo) sino también:

1. **Las cooperativas**, que según el art. 1º de la Ley General de cooperativas 3/87 de 2 de abril, “son **Sociedades** que, con capital variable y estructura y gestión democráticas, asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, a personas que tienen intereses o necesidades socio-económicas comunes, para cuya satisfacción y al servicio de la comunidad desarrollan actividades empresariales, imputándose los resultados económicos a los socios, una vez atendidos los fondos comunitarios, en función de la actividad cooperativizada que realizan”. Es decir, que **también son sociedades**.

2. **Cajas de Ahorro**, que al ser entidades equiparables a los bancos desde 1977 **son sin duda “entidades de crédito”**, si bien su estructura organizativa es **equiparable a la de las “fundaciones”** (RD 2290/77 de 27 de agosto y Ley 31/85 de 2 de agosto, reguladores de los órganos de gobierno de la Cajas de ahorro).

3. Las **mutuas** de seguros o de accidentes **son sociedades o asociaciones** caracterizadas por la cobertura de riesgos a sus socios o asociados (arts. 7 y ss. de la Ley 30/95

de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, y 202 y ss. de la Ley General de la Seguridad Social, texto refundido por D 2065/74 de 30 de mayo).

4. **Las entidades de crédito**, que son “toda empresa que tenga por actividad típica y habitual recibir fondos del público en forma de depósito, préstamo, cesión temporal de activos financieros u otras análogas que lleven aparejada la obligación de sus restitución, aplicándolos por cuenta propia a la concesión de créditos u operaciones de análoga naturaleza”, y de modo más concreto son el Instituto de Crédito Oficial, los bancos, **las cajas de ahorro** y la Confederación española de cajas de ahorro y **las cooperativas** de crédito; también, hasta el 31 de diciembre de 1996, las sociedades de crédito hipotecario, la entidades de financiación, las sociedades de arrendamiento financiero y las sociedades mediadoras del mercado de dinero (art. 1º del Real Decreto Legislativo 1298/86 de 28 de junio, sobre adaptación del derecho vigente en materia de Entidades de crédito al de las Comunidades Europeas). **Las entidades financieras** parece que sólo se podrían distinguir de la de crédito en que no intermedian éste, sino que proporcionan dinero o crédito a quienes lo pueden precisar para operaciones concretas (ventas a plazos, “leasing”, “factoring”, etc.), pero sin recibir fondos distintos de los provenientes del pago de los vencimientos de dichas operaciones; **suelen tener siempre la personalidad de sociedad anónima** (D 896/77 de 28 de marzo sobre Régimen de las Entidades de financiación de ventas a plazos, Disposiciones adicionales 6ª, 7ª y los de la Ley 26/88 de 29 de julio sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de crédito, sobre entidades de “arrendamiento financiero”, y órdenes ministeriales de 14 de febrero de 1978 y de 13 de mayo de 1981 respecto a las empresas de “factoring”).

5. **Fundaciones**: “las organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”, y “se rigen por la voluntad del fundador, por sus Estatutos” y por la Ley 30/94 de 24 de noviembre de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (art. 1º).

6. **Sociedad mercantil** o compañía de tal carácter, que puede ser colectiva, comanditaria, anónima o de responsabilidad limitada (art. 122 del Código de Comercio), pero en la actualidad hay que hacer más bien mención de las anónimas, de responsabilidad limitada, anónimas laborales, de garantía recíproca y agrupaciones de interés económico, que gozan de específicas regulaciones legales.

7. Y “**cualquier otra entidad de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado**”, lo que ya es más difícil de identificar o concretar, pues en primer lugar no se sabe si la analogía tiene como punto de referencia las sociedades mercantiles o, más bien, todas las entidades antes mencionadas (una interpretación gramatical se inclina por esta segunda opción, pues en caso contrario habría que haber situado otra partícula “o” antes del término sociedades mercantiles); y en segundo término el género “cualquier otra entidad” no puede ser más amplio si por tal hay que entender “colectividad considerada como unidad” (acepción 4.

E S T U D I O S

del Diccionario de la Real Academia de la Lengua), y la especie consistente en la “participación permanente en el mercado” tampoco es especialmente delimitadora, pues mercados hay muchos y la permanente participación no supone especiales características de intensidad sino de mera presencia; de todo ello se concluye que por “otras entidades” cabrá entender **tanto cualquier persona jurídica no incluida ya en los anteriores conceptos (asociación, sociedad civil, comunidad de propietarios) cuando incluso conjuntos carentes de tal personalidad como patrimonios separados constitutivos de comunidades de bienes, es decir, “cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece proindiviso a varias personas” (art. 392 del Código civil).**

La primera crítica de carácter formal que debe recibir el artículo 297 ahora comentado es su **torpeza lógico-formal** al caer en reiteraciones innecesarias —redundancias— en un paroxismo de pleonasmos o tautologías, pues como se ha visto en la descripción precedente multitud de términos se solapan en su significado, y hubiera bastado decir por ejemplo: “A los efectos de este capítulo se entenderá por sociedad toda entidad jurídica, con vocación de participación permanente en el mercado”.

Por otra parte, de este sumario repaso de lo que debe entenderse por “sociedad” en el nuevo Capítulo XIII de los “delitos societarios”, se llega a la conclusión de que **sociedad será toda colectividad de bienes o personas que actúe permanentemente en el mercado, siempre que haya un cierto grado de ajenidad en la administración de ese patrimonio separado.** Quiere esto decir, al margen de las especificaciones respecto al ámbito típico que deba de hacerse en cada uno de los delitos, que en realidad estos delitos **no son societarios**, sino más bien modalidades de lesión y de peligro de administración desleal de bienes ajenos, conclusión que por una parte convierte en absurdo el rótulo del capítulo, y por otra en esta reconversión conceptual **se queda corto desde el punto de vista político criminal, al no considerar delito cualquier comportamiento de administración desleal de bienes ajenos que no puedan considerarse, en sí mismos o en atención a la pluralidad de titulares, una “entidad”,** es decir, que la administración desleal de bienes de otra persona que no sea “entidad” —colectividad considerada como unidad— sólo constituirá injusto penal si es estafa o apropiación indebida, pero no en caso contrario aunque encaje tal conducta en los artículos de este capítulo.

En definitiva, que el bien jurídico protegido en este conjunto no es tanto el buen funcionamiento de las sociedades mercantiles, para salvaguardar el patrimonio de los socios, sino más bien la **protección del patrimonio administrado por un tercero, siempre que pertenezca a una colectividad**, conclusión que evidencia la torpeza del legislador en el fondo y en la forma, en el fondo porque pudiendo haber criminalizado directa o indirectamente (a través de estos delitos pseudosocietarios) los supuestos más graves de administración desleal de bienes ajenos que no constituirían delitos tradicionales —hurto, estafa, apropiación indebida—, no lo ha hecho en su integridad, y en la forma porque incluso este logro parcial se ha frustrado con el artículo 297, introducido en

el último trámite parlamentario, al haber destruido el aparente carácter de delitos societarios que formalmente se pretendía.

Y en fin, precisamente por estas circunstancias descritas, los concursos normativos en el propio ámbito del Código (apropiación indebida, delitos relativos al mercado y a los consumidores, etc.) y en el resto del ordenamiento jurídico, serán muy abundantes, pero éste último aspecto se trata en el siguiente epígrafe.

3.3. Injustos penales e injustos civiles o administrativos: ¿cuestiones prejudiciales devolutivas?

Nadie duda que el nuevo capítulo relativo a los delitos societarios significa una expansión o invasión del Derecho penal, en terrenos reservados hasta ahora al orden jurídico y jurisdiccional civil/mercantil o contencioso-administrativo —art. 294— y que, en consecuencia, como substrato o infraestructura de todos los posibles injustos penales derivados de los nuevos tipos siempre habrá un injusto civil o administrativo. Esta **invasión de otros sectores del ordenamiento jurídico por parte de las normas penales supone, inevitablemente y al menos en este caso atendiendo a las referencias tácitas o expresas de los propios tipos penales, el planteamiento de cuestiones prejudiciales de carácter civil-mercantil y/o administrativo**, a la hora de considerar si se ha realizado o no la conducta típica penalmente injusta, pues no es posible que se realice el injusto penal si al mismo tiempo no se confirma la existencia de alguno de los otros injustos más leves, al ser en estos supuestos la norma penal una mera yuxtaposición sobreprotectora de bienes o intereses jurídicos ya protegidos por esos otros sectores del ordenamiento jurídico. Semejante situación deviene, concretamente, del carácter **de tipo penal en blanco, incompleto y/o con elementos normativos jurídico extrapenales** que corresponde, en mayor o menor medida, a todos los delitos contenidos en este capítulo.

De todos es conocida la mecánica operativa de las cuestiones prejudiciales en el ámbito del procedimiento penal. Los artículos 10 de la Ley orgánica del Poder judicial y 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal disponen, en una interpretación integradora y apostando por el principio de conservación de las normas, la preferencia del orden jurisdiccional penal a la hora de instruir o enjuiciar los mismos hechos objeto de procedimientos en dos órdenes jurisdiccionales; por otra parte, el artículo 3º de la misma ley ritual extiende como regla general la competencia del orden jurisdiccional penal para resolver cuestiones prejudiciales civiles o administrativas conexas con las penales en un proceso de este carácter. Sin embargo, el artículo 4º de la misma ley dispone que “si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia, el Tribunal de lo criminal suspenderá el procedimiento hasta la resolución de aquélla por quien corresponda...”, y en todos los tipos penales del capítulo ahora comentado, por la existencia de injustos civil/mercantil o administrativo, parece cumplirse tal condición, cual veremos en el posterior análisis de cada uno de ellos, lo que permitirá e inclusive obligará a los jueces de instrucción a convertir de ordinario tales cuestiones prejudiciales en

E S T U D I O S

requisitos de procedibilidad —cuestiones prejudiciales suspensivas y devolutivas—, evitando así la proliferación de denuncias y querellas por delitos societarios que, en fraude de ley procesal civil o administrativa (con mala fe procesal vetada en el artículo 11, 1. y 2. de la Ley orgánica del Poder judicial), sin duda se producirá tras la entrada en vigor del nuevo Código penal, solución “de lege data” que puede ser el prolegómeno de la más radical “de lege ferenda” que en el futuro habrá de producirse revisándose en profundidad y con ánimo restrictivo estos tipos penales, en los términos que se aconsejan en las conclusiones de este trabajo.

3.4. Clasificaciones de estos delitos.

Desde un punto de vista de la exigencia típica de **lesión o de peligro** del bien jurídico, los delitos pueden clasificarse del siguiente modo:

- Delitos de peligro (para el patrimonio, pues para el orden socioeconómico podría resultar discutible si serían de lesión): los contenidos en los artículos 290 primer párrafo, 291, 292, 293 y 294.
- Delitos de lesión: los descritos en los artículos 290 segundo párrafo y 295.

Si se considera en cambio el **sector del ordenamiento jurídico no penal afectado** por cada nuevo delito, resultará lo siguiente:

- Que tienen su causa en el Derecho administrativo las conductas previstas en el artículo 294.
- Y en cambio, en la civil o mercantil, las contempladas en los restantes preceptos tipificadores de delitos.

Y finalmente atendiendo a un **criterio sistemático en función de las conductas descritas**, cabría hacer el siguiente esquema:

1. Aspectos generales: arts. 296 y 297 ya suficientemente analizados.
2. Delitos de carácter preparatorio de futuras defraudaciones patrimoniales:
 - A. Impedimento o denegación de derechos de información o participación: art. 293.
 - B. Falsedades:
 - a) Documentales con capacidad de perjuicio económico: art. 290.
 - b) Instrumentales para adoptar acuerdos lesivos perjudiciales: art. 292.
 - C. Acuerdos abusivos en perjuicio de minoritarios y con ánimo de lucro: art. 291.
3. Defraudaciones patrimoniales mediante administración fraudulenta: art. 295.
4. Obstruccionismo a controles administrativos: art. 294.

Luis Rodríguez Ramos

3.5. Los sujetos activos y las sociedades "en formación".

Todos los tipos penales, salvo los contenidos en los artículos 291 y 292, prevén como sujetos activos a los "administradores de hecho o de derecho". Por su parte, los tipos penales excluidos de tal regla general parecen referirse a los socios —accionistas o no—, administradores e inclusive a terceros (art. 292: el que se "aprovechare" de un acuerdo lesivo).

Respecto a lo que pueda significar "administrador de hecho" (el significado de "administrador de derecho" se encuentra en las normas extrapenales a las que se remiten tácitamente estos tipos penales) baste con decir que son los que realmente deciden la gestión del patrimonio separado constituido por las aportaciones de sus titulares, aun cuando formalmente no figuren como tales mandatarios.

Análogo significado hay que asignar a las llamadas "sociedades en formación", en cuanto que aluden a la realidad económica más que jurídica, constituida por la existencia de unos bienes aportados por terceros a una entidad —patrimonio separado—, aun cuando tal masa de bienes aun no tenga la naturaleza jurídica a la que en el propósito de los socios, asociados, comuneros, etc. se haya destinado la constitución de tal entidad. Se incluyen, por lo tanto, en dicho término —"en formación"— las llamadas "sociedades irregulares" —no inscritas— y las "de hecho".

En definitiva, esta referencia a entidades "constituidas o en formación", en combinación con el ya comentado art. 297, viene a confirmar que lo relevante no es tanto el ámbito societario en el que acaezca la conducta, cuanto la existencia de un patrimonio separado susceptible de administración desleal, es decir, de enriquecimiento injusto por parte de los administradores o de terceros, generador de perjuicio también injusto para los titulares de ese patrimonio.

4. ANÁLISIS DE LOS TIPOS PENALES

Siguiendo la clasificación final del apartado precedente dedicado a tal fin, en primer lugar hay que hacer referencia a los delitos de carácter preparatorio de futuras defraudaciones patrimoniales, que son los previstos en los artículos 293, 290, 292 y 291, siguiendo precisamente este orden.

4.1. Impedimento o denegación de derechos.

A tenor del artículo 293,

"los administradores de hecho o de derecho de cualquier sociedad constituida o en formación, que sin causa legal negaren o impidieren a un socio el ejercicio de los derechos de información, participación en la gestión o control de la actividad social, o suscripción preferente de acciones reconocidos por las Leyes, serán castigados con la pena de multa de seis a doce meses"

La **denegación o impedimento de los derechos referidos en el artículo 293** del nuevo Código penal es un delito de peligro, si el bien jurídico protegido se considera el

E S T U D I O S

patrimonio del socio (de lesión, si tal bien fuera el conjunto de derechos que la ley le otorga), y cuyo ámbito sería exclusivamente el societario en el que “las Leyes” otorguen a sus socios “derechos de información”, de “participación en la gestión o control de la actividad social” y/o de “suscripción preferente de acciones”. Como el tipo penal es claramente **mixto alternativo** (basta una sola conducta para generar responsabilidad penal, y no la acumulación de dos o más de las descritas), en principio sólo podrá cometerse este delito en aquellas personas jurídicas en las que existan socios, con derechos de información, participación, control o suscripción preferente de acciones reconocidos por la Ley (no por contratos o estatutos), bastando en cada caso que tal norma legal reconozca ese derecho conculcado en concreto, si bien la referencia a las “acciones” en la tercera alternativa limita al ámbito de las sociedades por acciones la posibilidad de cometer este ilícito penal a aquellas sociedades cuyas cuotas de capital se configuren de tal manera.

En principio, pues, este delito parece ubicarse más bien en el ámbito de los propiamente societarios y de peligro, y no en el de las otras entidades con vocación de permanente presencia en el mercado, aun cuando no sean sociedades ni siquiera personas jurídicas. ¿Qué sociedades, según ley, obligan a sus administradores a informar a sus socios, permitirles participar en la gestión o control, o suscribir preferentemente acciones? Para responder con orden a esta pregunta conviene individualizar cada uno de los derechos sociales enumerados.

Respecto al **derecho-deber de informarse/informar relativo a los socios**, el art. 173 del Código de Comercio extiende a todas las sociedades mercantiles la obligación de los administradores de permitir a los socios “el examen de todos los documentos comprobantes de los balances que se formen para manifestar el estado de la administración social”, excluyendo expresamente los supuestos contenidos en los artículos 150 y 158 del mismo texto legal que como es sabido afecta el primero a las “compañías en comandita” y el segundo afectaba a las “compañías en comandita por acciones” hasta su derogación por la Ley 19/1989.

La Ley de Sociedades anónimas determina también la existencia para el socio el derecho de información (art. 48, 2-d), en los términos que especifica el art. 112 y de modo particular en supuestos concretos tales como los prescritos en los artículos 41, 200 y 238. Y la de Sociedades de responsabilidad limitada también dispone el derecho de información de los socios en su art. 51, con otras referencias a supuestos específicos en los artículos 71 y 86.

En el ámbito de las cooperativas se prevé igualmente el derecho de información del socio cooperativista (artículos 35, b. y 36 de la Ley 3/87 General de Cooperativas), inclusive del llamado “asociado” (art. 41, 3.). Respecto a las fundaciones, aun cuando la Ley 30/94 de 24 de noviembre se refiera en alguno de sus artículos a deberes de información a eventuales beneficiarios, demás interesados, etc., no parece que los problemas relativos a la infracción de tales deberes puedan encajar en el tipo penal ahora

comentado, por no ser titular del derecho de información socio alguno, al carecer por definición las fundaciones de tal clase de miembros.

En cuanto a las entidades financieras o de crédito y las cajas de ahorro, a las que también hace referencia el art. 297, sumariamente cabe reseñar como referencias al derecho de información el art. 55 de la Ley de 31 de diciembre de 1946 de ordenación bancaria que remite para su aplicación a la normativa ya aludida reguladora de las sociedades mercantiles; los artículos 40, j) y 5 n) de la Ley 26/88 de 29 de julio sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito (si bien a los efectos de este delito sólo operaría el deber de información a los socios), y el art. 12 de la Ley 13/85 de 25 de mayo de Inversiones obligatorias, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros. Y en cuanto a las cajas de ahorros, el art. 24, 1 a de la Ley 31/85 de 2 de agosto de Normas Básicas sobre órganos Rectores de Cajas de Ahorros atribuye a la Comisión de Control la función de envío a la Asamblea General, compuesta por los consejeros generales a los que cabría considerar socios a estos efectos, información semestral sobre la gestión económica y financiera de la entidad.

En lo atinente a las mutuas, sin reiterar lo dicho respecto a las cooperativas, baste recordar que el art. 9º, 3. de la nueva Ley 30/95 de 8 de noviembre de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, remite al Reglamento a la hora de fijar los derechos y obligaciones de los mutualistas —socios—, pero exigiendo “funcionamiento, gestión y control democráticos”, lo que sin duda supone derecho a la información.

El artículo 293 se refiere también al **“ejercicio de los derechos de..., participación en la gestión o control de la actividad social...”**. Sin ánimo de agotar las referencias legislativas a los derechos de participación en la gestión y control de las sociedades, los artículos 48, 93 y otros muchos concordantes de la Ley de sociedades anónimas regulan tales derechos de los socios; otro tanto cabe decir respecto a los artículos 43 y conexos de la Ley de sociedades de responsabilidad limitada, 10 y concordantes de la Ley 12/91 de 29 de abril de Agrupaciones de interés económico, etc.

Finalmente, el mismo precepto incluye como conducta típica la denegación o impedimento a un socio de su derecho a la **“suscripción preferente de acciones”**, regulado en los artículos 48,2.b), 158 y concordantes de la Ley de sociedades anónimas. Si se aplica estrictamente la literalidad del art. 293 del nuevo Código penal, tal conducta no podrá extenderse al ámbito de las sociedades de responsabilidad limitada (art. 75 de la ley), al no estar dividido su capital en “acciones”, y otro tanto cabe decir respecto a las demás entidades carentes igualmente de tales títulos que confieren a su titular la condición de socio.

Para que en los ámbitos precedentemente descritos se cometa el delito previsto en el art. 293 del nuevo Código penal, los **sujetos activos** “administradores de hecho o de derecho”, que lo sean de “cualquier sociedad constituida o en formación”, habrán de **“negar o impedir a un socio el ejercicio” “sin causa legal” de cualquiera de los derechos referidos**.

E S T U D I O S

La expresa eliminación de matices o ficciones al describir el tipo objetivo tanto el sujeto activo cuanto la situación de la entidad administrada, exige de comentarios exegéticos al respecto. Los problemas se centran en la aclaración de lo que deba entenderse por las conductas alternativas de “negar o impedir” el ejercicio de alguno de los derechos descritos y comentados; por negar hay que entender “decir que no a lo que se pretende o se pide”, bien de modo expreso o positivo, bien de modo tácito o negativo (no contestando o eludiendo la respuesta), supuesto este último que supondría la comisión por omisión u omisión impropia a la que se refiere el artículo 11 del nuevo Código penal, al tratarse como se verá de inmediato de un delito de resultado; impedir, en cambio, parece más bien un comportamiento activo, consistente en “estorbar, imposibilitar la ejecución de una cosa”, en este caso el ejercicio de los indicados derechos. La redacción del precepto parece exigir que tales conductas, negación o impedimento, tengan como efecto o resultado que no se ejercite el derecho de información, gestión, control o suscripción preferente de acciones, lo que configuraría este tipo penal como delito de resultado, cuya manifestación de voluntad sería la conducta de negar o impedir y el resultado o efecto tal frustración del ejercicio de alguno de tales derechos. Para que el tipo objetivo se cumpla, tendrá que concurrir el elemento negativo del tipo “sin causa legal”, elemento por otra parte superfluo al mantenerse como causa de justificación en el artículo 20, 7º el obrar “en ejercicio legítimo de un derecho”.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 12 del nuevo Código, este delito **sólo podrá ser doloso**, al ser inviable la versión culposa o imprudente. Por otra parte, y aun cuando no figure de modo expreso en el texto legal, la necesidad de diferenciar estos injustos penales de los meramente civiles/mercantiles, aconsejan exigir la presencia de un **elemento subjetivo del injusto** consistente en el ánimo específico de perjudicar el patrimonio del socio o de la sociedad. El error vencible sobre un elemento del tipo será también y por idéntica razón impune (art. 14).

Al tratarse de un **delito especial propio**, pues sólo lo pueden cometer los administradores sociales, no podrán ser partícipes —coautores o cómplices— quienes no ostenten tal condición. En cuanto a la **tentativa y actos preparatorios** —proposición, provocación y conspiración para delinquir—, los segundos son claramente impunes (artículos 17 y 18), mientras que la primera parece en principio viable, si los actos dirigidos a negar o impedir el ejercicio del correspondiente derecho no son eficaces por causas ajenas a la voluntad del administrador o administradores protagonistas de tales acciones (artículos 15 y 16).

Y finalmente, respecto a los concursos de delitos o de normas, al ser el bien jurídico protegido el patrimonio de los socios, cualquier lesión efectiva del mismo en la que estas conductas puedan ser instrumentales, estará en concurso de normas o leyes con el presente artículo 293 que resultará absorbido o consumido en el “más amplio o complejo” (art. 8º). No parece que pueda producirse un concurso de delitos, material o real, formal o ideal, o instrumental con otros contra el patrimonio o incluso de los conte-

nidos en el mismo capítulo de estos “delitos societarios”, por la identidad de bien jurídico.

4.2. Falsedades documentales con capacidad de perjuicio económico.

El párrafo primero del artículo 290 castiga con las penas de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses a

“los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios o a un tercero.

La **conducta típica** consiste en falsear las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad. Falsear equivale a alterar la verdad o faltar a la misma, parece que tanto por acción cuanto por omisión; la falsedad documental puede ser tanto ideológica —será lo más frecuente— cuanto material, requiriéndose en ambos casos la concurrencia de informes periciales para su constatación. Sin embargo, no es bastante cualquier alteración de la verdad, sino que debe ser idónea para causar un perjuicio económico. Ahora bien, en el caso del párrafo primero que ahora se trata no es necesario que el perjuicio económico se produzca efectivamente, lo que significa que nos encontramos ante un tipo de peligro concreto, con problemas tanto de prueba —procesales— cuanto de nexo causal o de imputación objetiva —sustantivos—. Para el caso de que se llegue a causar el perjuicio económico el párrafo segundo establece que la pena se impondrá en su mitad superior.

El delito es eminentemente doloso, en el sentido de que el sujeto activo debe querer falsear el documento y ser consciente de ello y de que tal falseamiento es susceptible de producir un perjuicio económico, siendo esta segunda referencia base suficiente para exigir la presencia de un elemento subjetivo del injusto, consistente en el ánimo de perjudicar.

Los casos de concurso con la estafa en grado de tentativa (párrafo primero del artículo 290) y con la estafa consumada (párrafo segundo del mismo artículo) serán frecuentes y habrán de resolverse por aplicación del artículo 8º del nuevo Código.

4.3. Maquinaciones adoptando acuerdos perjudiciales.

El artículo 292 castiga con la misma pena del anterior a

“los que impusieren o se aprovecharen para sí o para un tercero, en perjuicio de la sociedad o de alguno de sus socios, de un acuerdo lesivo adoptado por una mayoría ficticia, obtenida por abuso de firma en blanco, por atribución indebida del derecho de voto a quienes legalmente carezcan del mismo, por negación ilícita del ejercicio de este derecho a quienes lo tengan reconocido por la Ley, o por cualquier otro medio o procedimiento semejante”.

Se trata de un **tipo mixto alternativo**, en el sentido de que basta para la consumación del delito la perpetración de cualquiera de las dos conductas descritas: la im-

E S T U D I O S

posición del acuerdo —de la Junta o Asamblea de socios o del órgano de administración— lesivo o el aprovechamiento del mismo. De la misma manera que ocurría en el artículo anterior, el legislador resulta redundante al hacer referencia al “acuerdo lesivo” y exigir además “perjuicio de la sociedad o de alguno de sus socios”. En efecto, parece que la lesividad debe identificarse con el perjuicio: el acuerdo es lesivo porque perjudica. De otro lado, a diferencia de lo que ocurría en el artículo anterior —en el que acuerdo es fruto de una mayoría real—, en el presente artículo se trata de una mayoría ficticia como consecuencia de haberse obtenido esta merced a alguno de los procedimientos que se refieren. Dichos procedimientos —cualquiera de ellos— debe ser determinante de la adopción del acuerdo. Si, aun sin la utilización de alguno de tales procedimientos, el acuerdo se hubiera adoptado igualmente no existiría este delito.

En el caso de la imposición del acuerdo, sujetos activos del delito sólo podrán serlo en principio los socios o los administradores. No obstante, cabe también concebir la posibilidad de que lo sea un tercero extraño, como, por ejemplo, sucede si éste falsea el documento que le atribuye la representación de un socio para participar en la Junta. En el supuesto de aprovechamiento sujeto activo —es decir, persona que se aprovecha— puede serlo cualquiera. Aunque, en virtud de los procedimientos que el precepto expresa para que la mayoría sea ficticia, cuando quien se aprovecha sea persona extraña a la sociedad, normalmente habrá actuado de acuerdo con socios o administradores.

El delito es doloso, lo que significa que debe obrarse con conciencia de la improcedencia del medio utilizado para la consecución de la mayoría (que por eso es ficticia) y de que el acuerdo es lesivo, elementos que también en este caso parecen reclamar la presencia de un elemento subjetivo del injusto: el ánimo de perjudicar.

4.4. Acuerdos abusivos perjudiciales.

El artículo 291 castiga con la pena de prisión de seis meses a tres años o multa del tanto al triplo del beneficio obtenido a

“los que, prevaleciendo de su situación mayoritaria en la Junta de accionistas o el órgano de administración de cualquier sociedad constituida o en formación, impusieren acuerdos abusivos, con ánimo de lucro propio o ajeno, en perjuicio de los demás socios, y sin que reporten beneficios a la misma”.

Es un **delito especial** que sólo puede ser cometido por los miembros de la Junta de accionistas o miembros del órgano de administración de cualquier sociedad constituida o en formación. En términos generales hay que criticar la redacción del precepto porque, como se verá inmediatamente, su texto sin duda plantea diversos e importantes problemas de interpretación. En primer lugar, la utilización de la expresión Junta de accionistas —en clara referencia a la sociedad anónima u otras entidades cuyo capital esté dividido en acciones— es inadecuada, porque, haciéndose luego referencia a cualquier sociedad, hubiera sido preferible la referencia a los miembros de la Junta o Asamblea de socios. En segundo lugar, la utilización del plural suscita la duda de si el

Luis Rodríguez Ramos

delito exige el acuerdo de varios socios o, por el contrario, puede ser cometido sólo por uno de ellos que sea mayoritario.

La **conducta típica** está constituida por la imposición de acuerdos abusivos en perjuicio de los demás socios y sin que reporten beneficios a la entidad. En primer término, no se comprende muy bien la utilización de la expresión "impusieren", ya que de lo que parece tratarse es simplemente de dar lugar con el voto favorable a la adopción del acuerdo. En segundo lugar, pudiera suponer una redundancia la calificación de los acuerdos de abusivos si luego se exige que perjudique a los demás socios y no reporte beneficios a la sociedad, pues parece que esa doble cualidad del acuerdo lo convierte ya en abusivo. En tercer término, no queda tampoco claro si el acuerdo debe perjudicar a todos los demás socios (por perjudicar a la sociedad) o es suficiente que perjudique a algunos. Por último, parece suficiente para no apreciar la existencia del delito con que el acuerdo reporte algún beneficio a la entidad por mínimo que éste sea, siempre que el perjuicio mayor sea exclusivo de los socios y no afecte a la sociedad.

Se trata de un delito doloso, es decir, que sólo se puede cometer con conciencia de los elementos del tipo objeto de voluntad de realizarlos. De otro lado, el tipo incorpora un elemento subjetivo cual es el de obrar con ánimo de lucro.

4.5. Defraudaciones patrimoniales.

El artículo 295 castiga con la pena de prisión de seis meses a cuatro años o multa del tanto al triplo del beneficio obtenido a

"los administradores de hecho o de derecho o los socios de cualquier sociedad constituida o en formación que, en beneficio propio o de un tercero, con abuso de las funciones propias de su cargo, dispongan fraudulentamente de los bienes de la sociedad o contraigan obligaciones a cargo de ésta causando directamente un perjuicio económicamente evaluable a sus socios, depositarios, cuentapartícipes o titulares de los bienes, valores o capital que administren".

El precepto viene a tipificar la denominada administración desleal o fraudulenta de bienes ajenos hasta ahora impune de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo que venía entendiendo que en tales casos no concurrían los requisitos de los delitos de estafa o apropiación indebida. En este sentido el precepto es loable. Pero, una vez más, la redacción no es del todo afortunada.

Nos encontramos ante un delito especial que sólo pueden cometer los administradores de hecho o de derecho o los socios de una entidad en el ejercicio de su cargo. El tipo es una vez más **mixto alternativo**: disponer fraudulentamente de los bienes de la sociedad o contraer obligaciones a cargo de ésta. El carácter fraudulento hay que predicarlo tanto de la disposición cuanto de la contracción. Es, además, un **delito de resultado**, pues aquél comportamiento debe causar directamente un perjuicio económicamente evaluable a los socios, depositarios, cuentapartícipes o titulares de los bienes, valores o capital y el correlativo beneficio al agente o a un tercero. La exigencia de que el perjuicio se cause directamente a los socios puede conducir a confusión o dar pie a

E S T U D I O S

interpretaciones absurdas como la de que los actos fraudulentos que disminuyen el patrimonio de la entidad afectan directamente a ésta y sólo indirectamente a los socios en cuanto titulares del derecho a participar en el patrimonio resultante de la liquidación. Por ello parece preferible que se hubiera exigido simplemente que el acto fraudulento perjudicara económicamente a la entidad.

La utilización del término fraude no está exenta de problemas. Fraude equivale a engaño, inexactitud consciente o abuso de confianza. En el presente caso, sin embargo, no hay que interpretar la expresión fraude como abuso de confianza, pues el tipo ya lo exige al decir "con abuso de las funciones propias de su cargo". De esta manera es dudoso si lo que el legislador quiere exigir es: bien que se oculte a los demás socios o administradores la disposición o contracción —engaño—; bien que el agente sea consciente de que su comportamiento es perjudicial para los socios o miembros de la entidad y beneficioso para él o un tercero —conciencia de la inoportunidad—.

Es un **delito doloso** en el sentido de que el sujeto debe ser consciente de que su comportamiento entraña segura o probablemente un perjuicio económico a los socios o miembros de la entidad y correlativamente le comporta un beneficio a él o a un tercero. Está también presente un **elemento subjetivo del injusto**, consistente en un ánimo de beneficio/perjuicio, por ello la administración fraudulenta hay que distinguir la mala administración. En su caso, serán sólo ejemplo de mala administración y no de administración fraudulenta aquellos actos que entrañen perjuicio para los socios o miembros de la entidad y beneficien a un tercero, pero que el administrador o administradores hayan llevado a cabo en la creencia o con la esperanza de beneficiar a la sociedad o de que eran necesarios para ésta.

Los problemas de concursos normativos con la apropiación indebida (art. 252), en generalmente se resolverán en favor de esta figura, en último término al amparo de lo dispuesto en el artículo 8º—4ª del Código penal.

4.6. Obstruccionismo a inspecciones administrativas.

El artículo 294 castiga con las penas de prisión de seis meses a tres años o multa de doce a veinticuatro meses (además de la posibilidad de decretar algunas de las medidas previstas en el artículo 129 del propio Código) a

"los que, como administradores de hecho o de derecho de cualquier sociedad constituida o en formación, sometida o que actúe en mercados sujetos a supervisión administrativa, negaren o impidieren la actuación de las personas, órganos o personas inspectoras o supervisoras".

Se trata de un delito especial que sólo puede ser cometido por los administradores de hecho o de derecho de la entidad.

Es un **tipo mixto alternativo**: "negaren o impidieren" dice el precepto. Negar significa no acceder pasivamente a la inspección o supervisión. Impedir puede significar además obstaculizar o poner trabas. En la medida en que emplear los dos verbos en el

mismo sentido supondría una mala técnica legislativa, hay que interpretar impedir como equivalente a obstaculizar u obstruir. En consecuencia, el delito se consumará tanto cuando se haga imposible la inspección o supervisión cuanto si simplemente se dificulta o entorpece con cierta intensidad.

Los supuestos a los que extienden tales "supervisiones administrativas" son básicamente, en primer lugar, los previstos en la Ley 24/88 de 28 de julio del Mercado de valores, señalando el art. 84 las personas o entidades sometidas a "supervisión", en los términos previstos en los artículos siguientes; a su vez, el art. 99, t) considera falta muy grave "la negativa o resistencia a la actuación inspectora...siempre que medie requerimiento expreso y por escrito", previendo el art. 102 las sanciones administrativas imponibles. En segundo término, la Ley 26/88 de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de crédito, en su art. 4º, h) e i) considera también falta muy grave "la negativa o resistencia a la actuación inspectora..." así como el no envío de información, afectando tal deber a las entidades de crédito, previendo el art. 43 bis que es al Banco de España al que corresponde, el "control e inspección de las entidades de crédito"; y, en fin, la Ley 30/95, de 8 de noviembre de ordenación y Supervisión de los Seguros privados, encomienda la actividad supervisora de este sector a la Dirección General de Seguros (Ministerio de Economía y Hacienda), siendo falta muy grave (art. 40, 2., m) la "ex-cusa, negativa o resistencia a la actuación inspectora...".

No es fácil justificar la existencia de esta nueva figura delictiva. En primer lugar, porque tales supuestos están ya sancionados en el ámbito administrativo, y en segundo término, porque el delito o fallo de desobediencia (arts. 556 y 634 del Código penal) cubriría el mismo o parecido espectro de conductas. La única explicación de la presencia de este precepto en este capítulo, sería su destino a proteger en tales ámbitos la buena administración del patrimonio ajeno por la que vela la vigilancia administrativa, pero no parece que esté justificado el precepto desde un punto de vista político criminal.

5. CONCLUSIONES DE "LEGE DATA" Y DE "LEGE FERENDA"

Este rápido paseo por los nuevos delitos societarios lleva a las siguientes conclusiones:

1ª Los nuevos delitos societarios son delitos de lesión y de peligro de administración fraudulenta o desleal de bienes ajenos, más que delitos propiamente cometidos en, contra o a través de sociedades.

2ª Todos los delitos pseudosocietarios son injustos penales que necesariamente se yuxtaponen a otros civiles/mercantiles —arts. 290 a 293 y 295— o administrativos —art. 294—.

3ª Para evitar una hipertrófica criminalización de tales injustos, procedente de "chantajes", "fraudes de ley", "abusos de derecho" y/o "deslealtades procesales" de per-

E S T U D I O S

sonas sin escrúpulos, "de lege data" el orden jurisdiccional penal debería tender a plantear cuestiones prejudiciales suspensivas y devolutivas (art. 4º LECr.) en favor del orden civil o contencioso administrativo, para evitar los abusos indicados en el ejercicio de la acción penal.

4ª En el mismo sentido, y dada la torpeza del legislador penal a la hora de "confundir" los injustos penales con aquellos sobre los que se yuxtaponen de carácter civil o administrativo, para la declaración de cualquiera de estos delitos habría que hacer hincapié en la necesaria concurrencia de peligros idóneos y reales así como de los elementos subjetivos del injusto a los que se ha aludido en cada caso.

5ª "De lege ferenda" habría que suprimir estos delitos, a cambio de uno o varios delitos de "abuso de confianza" centrados en la administración desleal de bienes ajenos, agravando la penalidad, si fuera preciso, de los comportamientos de tal carácter acaecidos en el ámbito de sociedades mercantiles y manteniendo el delito de falsedad documental del actual artículo 290.

6ª Y, en fin, se podría estudiar si debería criminalizarse en leyes especiales (mercantiles o administrativas) alguna conducta de las contenidas en el nuevo Código penal (Título XIII, Capítulo XIII) y, en caso positivo, tipificar esos delitos, pero diferenciándolos cuidadosamente en su descripción de las infracciones meramente civiles o administrativas en esos mismos ámbitos.

6. BIBLIOGRAFÍA

- ARROYO ZAPATERO, L., *El Derecho penal económico en la República Federal de Alemania, reforma penal: delitos socioeconómicos*, Madrid 1985.
- AUGER LIÑAN, C., *El derecho penal de la economía problemática*, La nueva delincuencia I, CDJ, 1993.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., *Notas sobre la propuesta de Anteproyecto de Código penal*, RFDUC, nº monográfico 6, Madrid.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid 1978; *Manual de Derecho penal. Delitos patrimoniales y económicos*, Madrid 1987.
- DÍAZ-MAROTO Y VILLAREJO, J., *Los delitos societarios en la reforma penal*, AA.VV, Madrid 1995.
- FERNÁNDEZ DE LA GANDARA, L. y SÁNCHEZ ÁLVAREZ, M., *Los delitos societarios: reflexiones preliminares sobre la imposición de acuerdos sociales abusivos* (art. 291 del Código penal), AJA no 238, Madrid.

Luis Rodríguez Ramos

- GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., *Notas para una discusión sobre los delitos contra el orden socio-económico y el patrimonio en el Proyecto de 1980 de Código penal* (Títulos VIII y V), ADPCP, 1980.
- JIMÉNEZ VILLAREJO, C., *De los delitos societarios y contra los consumidores*, BICAM nº 1, 3ª época.
- MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, J.M., *Los delitos societarios en el Proyecto de Ley orgánica del Código penal*, PJ 28, 1992.— *Los delitos societarios en el Código penal*, BICAM no 1 3ª época.
- MATA Y MARTÍN, R.M., *Los delitos societarios en el Código penal de 1995*, Rd 55 (1995).
- MUÑOZ CONDE, F., *La ideología de los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de Ley orgánica de Código penal*, RJC, 1982.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Los delitos económicos en el Proyecto de Código penal*, ADPCP, 1981; *Algunas consideraciones político-criminales sobre los delitos societarios*, ADPCP, 1984.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Los nuevos delitos pseudosocietarios*, BICAM, nº 1, 3ª época.
- STAMPA/BACIGALUPO, *La reforma del Derecho penal económico español*, Madrid 1980.
- SUAREZ GONZÁLEZ, G., *Participación en las decisiones del Consejo de Administración de una sociedad y responsabilidad penal*, *La responsabilidad penal de las sociedades. Actuación en nombre de otro. Responsabilidad de los Consejos de Administración. Responsabilidad de los subordinados*, CDJ, 1994.
- TERRADILLOS BASOCO, J., *Delitos financieros*, DJ 37/40, 1983; *Los delitos contra el orden socioeconómico en el Derecho penal francés, delitos económicos:... cit.; Delitos societarios*, Madrid 1987; *Derecho penal de la empresa*, Madrid 1995.
- TIEDEMANN, K., *PODER ECONÓMICO Y DELITO*, Barcelona 1985.

