

TRABAJO EFECTUADO POR:

JOSÉ MIGUEL PEÑA GARBÍN

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Antecedentes.

- II. Situación a partir de 1996.
 - 1. Presunción de que corresponden a rentas no declaradas.
 - 2. Presunción de titularidad en elementos ocultos.
 - 3. Importe de las rentas no declaradas.

4. La contabilización de pasivos ficticios.
5. Período al que se imputa la renta oculta. Prescripción.
6. Valor fiscal de los elementos aflorados.

III. Conclusiones.

I. ANTECEDENTES

Una situación importante en la comprobación del Impuesto sobre Sociedades se produce cuando la Inspección de los Tributos descubre bienes o derechos que no figuran registrados en la contabilidad de la empresa inspeccionada. Los problemas surgen porque es probable que dichos elementos (inmuebles, existencias, valores, créditos...) hayan sido financiados con «dinero negro», es decir, con rentas no declaradas y, por otra parte, también es posible que dichas rentas no declaradas correspondan a períodos ya prescritos cuando actúa la Inspección.

Hasta la reciente reforma del impuesto mediante la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, la normativa aplicable estaba constituida básicamente por el artículo 143 del antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), con algunas matizaciones operadas por el Real Decreto-Ley 5/1990 y la Ley 18/1991, e indirectamente con las normas relativas a la prescripción contenidas en la Ley General Tributaria (arts. 64 a 67).

Según el ahora derogado artículo 143 del RIS se gravaba como incremento de patrimonio «el valor real» de los elementos no reflejados en contabilidad «o en las declaraciones» del Impuesto sobre Sociedades. Para calcular el importe del incremento de aquel valor se restaba la parte que el sujeto pasivo justificara haber sido financiada con deudas o aportaciones de capital también ocultadas, o con beneficios no distribuidos «que hayan formado parte con anterioridad de bases imponibles liquidadas por este impuesto».

Aquel precepto reglamentario fue acusado de ilegal porque supuestamente no disponía de apoyo en la ley, pero la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 confirmó su legalidad. No obstante, su interpretación y aplicación en la práctica ha planteado no pocos problemas.

Así, en un discutido Informe de la Dirección General de Inspección del año 1989 se venía a decir que una declaración complementaria por un año ya prescrito en la que se consignaban los elementos inicialmente ocultados no tiene ninguna validez y, por tanto, aunque el bien ocultado hubiera sido adquirido y pagado en un período prescrito se imputaba y gravaba el incremento de patrimonio en el primer período no prescrito. En definitiva, que no cabía la prescripción en los elementos ocultados en contabilidad (!).

Como todo razonamiento que prescinde de la realidad económica, del conjunto del ordenamiento jurídico y del contexto en que se aplica, aquella interpretación quijotesca (o grotesca) de la Administración estaba condenada al fracaso. Como la sensatez suele acabar imponiéndose, no tardó mucho el propio TEAC en aclarar aquel precepto y sentar el criterio que ha estado vigente hasta el año 1995.

Según la Resolución del TEAC de 26 de septiembre de 1990 y otras posteriores, la correcta interpretación de aquel precepto comportaba lo siguiente:

1. Cabía aplicar la prescripción. Por ello, si el contribuyente prueba que el elemento ocultado en contabilidad fue adquirido y pagado en un ejercicio prescrito, la Inspección no podrá gravarlo en el Impuesto sobre Sociedades.
2. Si se hubiera adquirido y financiado en un ejercicio no prescrito, entonces se podrá hacer tributar el incremento de patrimonio imputándolo al período en que se efectuaron estas adquisiciones o pagos, no al período en que la Inspección está actuando y lo descubre.
3. También cabía apreciar incremento de patrimonio cuando el bien está contabilizado pero lo que se ha ocultado es parte del precio efectivamente pagado.
4. Pese a la literalidad del artículo 143 del RIS y, en buena lógica, si la ocultación sólo se ha producido en «la declaración» por el Impuesto sobre Sociedades pero el bien o derecho figura correctamente contabilizado y justificada su financiación, entonces no existe incremento de patrimonio.
5. Por último, tampoco procedía gravar por incremento de patrimonio cuando no figura contabilizado el elemento patrimonial pero el contribuyente prueba fehacientemente que ha sido adquirido con beneficios que ya han tributado, o con deudas o aportaciones de capital de los socios también ocultadas. Todo ello sin perjuicio de que en este último supuesto tales hechos revelen un «incremento no justificado de patrimonio» en los socios, según lo dispuesto en el vigente artículo 49 de la Ley del IRPF.

II. SITUACIÓN A PARTIR DE 1996

Tras la reforma operada en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, el tratamiento fiscal de los elementos no contabilizados se encuentra regulado en su artículo 140. Sorprendentemente, ahora se incluye dentro de las normas de gestión del impuesto (Título IX) pese a tratarse de una norma que en realidad afecta al hecho y a la base imponible del impuesto.

Aunque no parece que haya sido intención del legislador efectuar una revisión del tratamiento fiscal a dar a estos elementos ocultos, lo cierto es que se utiliza una redacción muy distinta del antiguo artículo 143 del RIS. Así, en línea con la reforma operada al definir el hecho imponible, ahora no se califican de «incrementos de patrimonio», al haber desaparecido las anteriores categorías de rentas, sino que se establece una presunción de que se trata de «rentas no declaradas».

En segundo lugar, ahora se utiliza la técnica de las presunciones legales para gravar estas rentas pero estableciendo en realidad cuatro presunciones distintas: una sobre titularidad, otra que presume corresponder a rentas no declaradas, otra sobre su importe, y otra para su imputación temporal. A ello se añade el criterio a seguir para el tratamiento fiscal de estos elementos no contabilizados tras su afloración o descubrimiento por la Inspección.

Quede por delante que aquellas presunciones legales son todas «relativas», es decir, admiten prueba en contrario (art. 118.1 de la LGT). Por tanto, pueden ser desvirtuadas por las pruebas que aporte el sujeto pasivo o ya estén en poder de la Inspección. Veamos con detalle esta nueva redacción:

1. Presunción de que corresponden a rentas no declaradas.

En su apartado primero dispone el artículo 140 que «Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad». Y añade a continuación que «La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición».

Lo primero que sorprende es que desaparece la anterior referencia a los elementos no reflejados en las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades y ello pese a que el artículo 140 se encabeza con el título de bienes y derechos no contabilizados «o no declarados». Ello es lógico pues no tendría sentido considerar renta lo que son simples errores u omisiones al transcribir los datos contables en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario, en la práctica quedaría como antes ya que el contribuyente podía, y podrá probar, que no se trata de rentas ocultas, si fuera el caso. Tanto antes como ahora corresponde al sujeto pasivo la aportación de estas pruebas en contrario, y no a la Inspección una vez que se han descubierto o puesto de manifiesto los elementos no contabilizados.

Por ejemplo, si la Inspección descubre que la empresa tiene una maquinaria que no figura en contabilidad pero le demuestran que ha sido adquirida con rentas que ya han tributado en el Impuesto sobre Sociedades, entonces no podrá gravar su importe como renta no declarada.

La referencia expresa que ahora se hace a la ocultación parcial del valor de adquisición de un elemento contabilizado en realidad no constituye una verdadera novedad, ya que así lo venían apreciando los Tribunales. Por ejemplo, si se ha contabilizado la compra de un inmueble por su valor de escritura y la Inspección descubre que se pagó un precio superior, esta diferencia se presume que constituye renta no declarada.

2. Presunción de titularidad en elementos ocultos.

La presunción de titularidad se recoge en el apartado segundo al disponer que «Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre los mismos».

Este nuevo párrafo, que también admite prueba en contrario, implica que la Inspección no necesitará hacerse con el título o documento que pruebe la adquisición del elemento no contabilizado, bastando con probar la simple «posesión» por la empresa. Con ello se equipara a su regulación en el IRPF donde puede apreciarse un incremento no justificado de patrimonio por la simple «tenencia o declaración» de elementos patrimoniales (art. 49 de la Ley 18/1991).

Su aplicación puede plantear algunos problemas prácticos ante la Inspección, sobre todo tratándose de bienes o derechos sobre los que no existen documentos o registros públicos que acrediten a su verdadero propietario o titular, o cuando se trata de cesiones temporales o en precario y no documentadas. Por ejemplo, pensemos el caso en que la Inspección detecta un ingreso en la cuenta corriente de una sociedad que no está contabilizado y simultáneamente se produce una salida por igual importe, sin que se conozca ni el origen ni el destino de dichos movimientos...

En esta y otras situaciones equivalentes entendemos que si el contribuyente pretende negar la titularidad de tales fondos o activos poseídos para evitar así el gravamen, cuando menos tendría que aportar las pruebas que permitieran descubrir e identificar al verdadero titular de los mismos.

3. Importe de las rentas no declaradas.

La norma para cuantificar el importe de la presunta renta no declarada se contiene en el párrafo tercero al disponer que «Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En nin-

gún caso el importe neto podrá resultar negativo». Añadiendo a continuación que «La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de la misma o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria».

Como aparente novedad ahora se hace referencia al «valor de adquisición» del bien ocultado y no al anterior «valor real», término siempre polémico y difícil de precisar. Ahora bien, a estos efectos, los Tribunales ya lo venían identificando con el valor de adquisición comprobado por la Inspección (TEAC 5-2-1991), con lo cual no habría tal novedad en la práctica.

La referencia que ahora se hace para probar el valor de adquisición remitiendo en primer lugar a «los documentos» justificativos hay que entenderla siempre dentro del principio ampliamente consagrado por el Tribunal Constitucional de libertad de prueba. Por ello puede valer cualquier medio de prueba para conocer el valor de adquisición, aunque no se trate de «documentos» en sentido estricto, si bien es cierto que por sus características en estos casos los Tribunales sólo admiten pruebas documentales, sean escrituras públicas, documentos privados, la contabilidad del vendedor, facturas... o los medios de pago empleados.

Por su parte, la referencia que se hace a las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria (art. 52) hay que entenderla en sentido supletorio, por ello sólo podrá acudir-se al valor estimado o calculado por la Administración cuando no se pueda conocer el importe efectivo de su adquisición. Lo que no procede es invertir el razonamiento, estimando que existen rentas ocultas cuando una sociedad ha contabilizado el precio efectivo de compra y la Administración considere que el «valor real» es superior al satisfecho y contabilizado (TEAC 5-2-1991).

Por otra parte, para calcular el importe de la renta a gravar, al valor de adquisición hay que restarle las deudas asimismo no contabilizadas que acredite el sujeto pasivo y que hayan servido «para financiar tal adquisición». Es decir, no basta con probar que también existen deudas o pasivos no contabilizados sino que, además, pruebe la correlación entre aquellas adquisiciones y las deudas afloradas. A este respecto recordemos que en esa concatenación o enlace entre adquisiciones y su financiación el propio TEAC está manteniendo posiciones más bien flexibles o tolerantes en favor del contribuyente (TEAC 21-9-1992).

Para el cálculo de la renta a gravar ahora no se dice expresamente que se reste lo que haya sido financiado con «aportaciones de capital» igualmente no contabilizadas. En realidad, no creemos que ello suponga una verdadera novedad porque estas aportaciones nunca constituyen un ingreso o renta a efectos del Impuesto sobre Sociedades, y si la aportación de los socios fuera en concepto de préstamo, entonces se incluyen dentro de la referencia a deudas efectivas y acreditadas. En esta línea, si las escrituras de constitución o ampliación dicen que se ha desembolsado el capital pero la Inspección no constata su ingreso en las cuentas de tesorería de la sociedad, no procedería gravar como elemento oculto si está contabilizada la deuda de los socios por los desembolsos no efectuados (TEAC 20-6-1990).

Por último, la referencia a que el importe de la renta ocultada no puede resultar negativo tampoco parece constituir una verdadera novedad ya que anteriormente sólo se preveían «incrementos» pero no disminuciones de patrimonio por la existencia de elementos ocultos. Por ejemplo, si la Inspección descubre una escritura de compra de un inmueble no contabilizado con un valor en escritura de 1.000 y el contribuyente justifica que por aquella compra tiene también deudas no contabilizadas por importe de 1.300, no procedería gravarle ninguna renta, pero tampoco puede compensar o deducirse las 300 de diferencia.

4. La contabilización de pasivos ficticios.

El apartado cuarto del artículo 140 equipara los pasivos ficticios a los bienes y derechos no contabilizados al disponer que «Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes».

Si bien en el antiguo artículo 143 del RIS no se hacía mención a estos pasivos ficticios, lo cierto es que cuando los descubría la Inspección podía gravarlos en cuanto que revelaban incrementos de patrimonio puramente contables, sujetos a gravamen en el antiguo impuesto según los artículos 126.2 y 127 del RIS.

La referencia a deudas «inexistentes» se extiende a aquellas deudas contabilizadas que el sujeto pasivo no pueda justificar su existencia o su importe. Si bien en su justificación el sujeto pasivo podrá aportar cualquier medio de prueba, entendemos como requisito imprescindible que se identifique al acreedor pues sin éste difícilmente podría admitirse la existencia de la deuda.

Por otra parte, y aunque no se recoge expresamente en el artículo 140, entendemos que también podría presumirse la existencia de rentas no declaradas cuando se pruebe la realidad de una deuda contabilizada pero no se justifique que ha financiado algún gasto o elemento patrimonial también contabilizado. Ahora bien, dada la presunción de veracidad de la contabilidad y la confusión o mezcla en las corrientes reales y financieras de la empresa (origen-aplicación de fondos), especialmente cuando se utiliza dinero en efectivo, entendemos que la Inspección no podría ser muy exigente en la prueba de esta concatenación y en muchos casos le corresponderá a ella probar estos desajustes.

5. Período al que se imputa la renta oculta. Prescripción.

El apartado quinto del artículo 140 contiene la presunción relativa al año al que debe imputarse la renta no declarada al disponer que «El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros».

Esta novedosa y confusa redacción afronta el problema de si cabe o no la prescripción cuando se descubren activos ocultos o pasivos ficticios en contabilidad. En definitiva, entendemos que viene a admitir la prescripción siempre que el sujeto pasivo pruebe que el elemento oculto y su financiación, o la deuda contabilizada pero ficticia corresponden a un período impositivo que está prescrito cuando lo descubre la Inspección. Si se prueba que corresponde a otro no prescrito, entonces se imputa a éste, y si no se justifica cuándo se generó la renta oculta, entonces no se estima prescrita y se imputará «al período más antiguo de entre los no prescritos».

1**Ejemplo:**

Supongamos que en 1996 la Inspección comprueba una sociedad que tiene prescritos los ejercicios 1990 y anteriores y descubre que posee un inmueble adquirido en 1989 por importe de 1.000 sobre el que no ha contabilizado ni su adquisición ni los pagos efectuados. Supongamos que se demuestra que los pagos fueron de 200 en 1989, 1990, 1991 y 1992 respectivamente, y los restantes 200 no se ha podido determinar cuándo se pagaron. Entendemos que los 200 de 1989 y de 1990 están prescritos y no se pueden gravar, los 200 de 1992 se liquidarán como renta no declarada por dicho período impositivo, y los 400 restantes se gravarán como renta oculta de 1991 (200 que corresponden a dicho año más los 200 que no se han justificado).

6. Valor fiscal de los elementos aflorados.

El apartado seis del artículo 140 contiene una norma de valoración que no tiene precedente en la legislación derogada al disponer que «El valor de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1 (los no contabilizados), en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales».

Se trata de un precepto que admite interpretaciones con muy distintas consecuencias para el contribuyente. Así:

- a) Una interpretación literal conduciría a que en la práctica no opere la prescripción en los elementos ocultos en contabilidad. Según ésta, si por corresponder a un período prescrito la Inspección no puede integrarlos en la base imponible al descubrirlos, parece que cuando se vendan no tendrían «valor de adquisición». De esta forma estarían tributando por todo su importe al transmitirse y, en definitiva, no se beneficiaría por la parte que estuviera prescrita.

En el ejemplo anterior esta interpretación significaría que cuando se venda aquel inmueble ocultado en contabilidad al calcular la renta obtenida (plusvalía) se tomaría como valor de adquisición no las 1.000 que realmente costó sino las 600 que fueron las «incorporadas a la base imponible».

- b) Si no se quiere dejar sin contenido el párrafo anterior que implícitamente admite la prescripción y teniendo en cuenta el artículo 19, podríamos entender que una vez registrado en contabilidad el valor del bien ocultado inicialmente, entonces sería «válido a todos los efectos fiscales». Ciertamente para llegar a esta conclusión hubiera sido más correcto remitirse a su incorporación a la contabilidad y no a la base imponible. Ahora bien, en el antiguo artículo 143 del RIS también se empleaba una referencia a las bases imponibles «liquidadas» pero se interpretó en el sentido que aquí propugnamos.

Según este segundo criterio, en el ejemplo anterior, a partir de la contabilización de aquel inmueble oculto se admitiría como valor de adquisición las 1.000 que costó y se podrían deducir las amortizaciones practicadas sobre dicho valor. Sólo de esta forma adquiere plena eficacia la prescripción de las rentas ocultas que por importe de 400 han prescrito al descubrirse las imputables a los años 1989 y 1990.

III. CONCLUSIONES

Tras este análisis detallado del artículo 140 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades entendemos que, pese a una reforma radical en su redacción respecto al antiguo artículo 143 del RIS, sin embargo, no se han producido cambios apreciables en el tratamiento fiscal que la Inspección de los Tributos puede dar cuando descubra elementos ocultos en la contabilidad o se hayan contabilizado deudas ficticias.

Si se admite esta conclusión, tampoco se producirían los problemas derivados de la inexistencia de normas transitorias que regulen estas situaciones. Por ello, el tratamiento seguiría siendo el mismo cuando ahora, bajo la vigencia de la nueva ley, la Inspección descubra elementos ocultos adquiridos antes de 1996.

Probablemente el aspecto más conflictivo y a su vez más importante para el contribuyente está en el último párrafo del artículo 140 donde una interpretación literalista puede conducir en la práctica a que no opere la prescripción cuando se ocultan bienes o derechos en contabilidad. Mucho nos tememos que si la Inspección aplica esta interpretación restrictiva, los Tribunales pongan las cosas en su sitio como ya hicieron con la aplicación del antiguo artículo 143 del RIS, máxime en un impuesto que ahora confiesa no tener una finalidad «recaudatoria» (!).

No debemos terminar sin antes reconocer el loable trabajo de los redactores de la nueva ley, tanto por la sistemática seguida en el artículo 140 como por no limitarse a incorporar la normativa anterior. Ahora bien, hubiéramos preferido una redacción más sencilla, similar a la utilizada en el artículo 49 de la Ley del IRPF para tipificar los incrementos no justificados de patrimonio.