



NOTAS

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS DE LAS SOCIEDADES EN ESTADOS UNIDOS

336.2: 347.72: 343(73)

Por **PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA**

Sumario: I. PLANTEAMIENTO.—II. REGULACIÓN DE LAS SOCIEDADES EN EL DERECHO AMERICANO.—III. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL DERECHO TRIBUTARIO AMERICANO.—IV. INFRACCIONES TRIBUTARIAS DE LAS SOCIEDADES EN LAS LEYES TRIBUTARIAS: A) Infracciones derivadas de la sociedad asociativa. B) Infracciones derivadas del impago del impuesto.—V. LAS SOCIEDADES ANTE LAS LEYES PENALES.—VI. CONCLUSIONES.

I. Planteamiento

ESTE trabajo se propone presentar una panorámica general de cómo la legislación de los Estados Unidos de América contempla las infracciones o ilícitos tributarios cometidos por las sociedades de capital—anónimas y de responsabilidad limitada—en dicho país.

Para ello se analizará la regulación de dichas sociedades, cómo son gravadas en las leyes tributarias americanas, los tipos de infracciones y sus sanciones, hasta llegar, por último, a su consideración ante el Derecho penal.

II. Regulación de las sociedades en el Derecho americano

Antes de analizar las infracciones tributarias de las sociedades en el Derecho americano es necesario primeramente hacer

una referencia, siquiera sea breve, de la regulación de las sociedades por las leyes de los Estados Unidos.

Razón para ello es también la gran relación existente entre los impuestos y las formas asociativas, ya que la elección de una determinada forma asociativa, la constitución de un cierto tipo de sociedad, dependerá muchas veces del tipo de gravamen que sobre ella recaiga (1).

Históricamente, el proceso legal para constituir las sociedades americanas empieza a desarrollarse en el siglo pasado. En 1811 el Estado de Nueva York establece la primera ley de sociedades que permitía establecer personas jurídicas sin necesidad de un título constitutivo especial (*Charter*). Le sigue Connecticut en 1837 y Louisiana en 1845. Antes de comenzar la guerra civil, la opinión general en muchos Estados era permitir la constitución de sociedades con carácter general y sin el requisito de un otorgamiento especial. Al final de los años de la década de 1870, la existencia de leyes con disposiciones generales y carácter obligatorio para la formación de sociedades era un hecho común en la casi totalidad de los Estados (2).

Las dificultades—entre otras—del estudio de la legislación americana sobre sociedades—como en otros campos—proviene de la configuración política de los Estados Unidos. Organizado federalmente en cincuenta Estados, presenta o puede presentar cincuenta diferentes tipos de regulación jurídica sobre una concreta actividad. Así, la mayoría de las sociedades existen en virtud de un documento, llámesele título constitutivo, certificado o artículos de asociación, autorizado por una ley según el Estado correspondiente. Estas leyes especifican los requisitos que la escritura constitutiva debe cumplir. Para conocer el Derecho americano sobre sociedades sería necesario, por tanto, estudiar las disposiciones al respecto de los distintos Estados de la Unión americana. Sin embargo no hay que situar las cosas en esos extremos. Los principales problemas de las formas asociativas son similares entre los cincuenta Estados como entre ellos y las legislaciones europeas. De ahí que numerosos Estados utilicen una regulación común o posean disposiciones análogas o simi-

(1) Vid. N. D. LATTIN, R. W. JENNINGS, R. M. BUXBAUM: *Corporations, Cases and materials*. Callaghan & Company, Mundelein, Illinois, 4.^a ed., 1968, p. 1.

(2) Vid. N. D. LATTIN, R. W. JENNINGS, R. M. BUXBAUM: *Corporations...*, cit., pp. 78-81.

lares. Estatutos representativos del Derecho americano sobre sociedades son los de California, Delaware, Nueva York y el *Model Business Corporation Act* (3). Por la Ley General de Sociedades del Estado de Delaware, están inscritas en dicho Estado el 35 por 100 de las sociedades que funcionan en la Bolsa de Nueva York (4), y dada, por tanto, la importancia de la misma, señalaremos alguna de sus características para así ilustrar el Derecho americano sobre sociedades.

Entre las previsiones más sobresalientes de la *General Corporation Law of the State of Delaware de 1899* y sucesivas modificaciones (5) destacan las siguientes:

El artículo 101 regula la formación de la sociedad. Cualquier persona, asociación o sociedad aisladamente o en unión de otros y sin relación con su residencia o domicilio puede inscribir u organizar una sociedad de acuerdo con esta ley cubriendo con el secretario de Estado una escritura pública (*certificate of incorporation*), que será debidamente diligenciada y archivada. La sociedad así constituida podrá realizar o promover cualquier negocio o fin lícito.

Este primer artículo es suficientemente ilustrativo del contenido de la ley y del Derecho americano sobre sociedades. Bajo el apelativo *corporations* se puede constituir una sociedad de capital, tal como la entendemos en nuestro Derecho, o también una asociación, fundación, etc., para fines caritativos, religiosos, educativos, etc. Bajo la terminología «cualquier persona», la ley permite que una sola persona física o jurídica pueda constituir una sociedad representada por acciones, con un capital social y, por lo tanto, limitando su responsabilidad. Es decir, el Derecho americano admite las sociedades unipersonales (6).

Según el artículo 102, la escritura pública ha de contener el

(3) Algunos de los requisitos de esta disposición pueden verse en N. D. LATTIN, R. W. JENNINGS, R. M. BUXBAUM: *Corporations...*, cit., p. 85. Vid. las interrelaciones entre las leyes federales y estatales que afectan a las sociedades mercantiles en H. G. HENN: *Handbook of the Law of Corporations and other Business Enterprises*, West Publishing Co., St. Paul, Minn., 1970, 2.^a ed., pp. 25-34.

(4) Cfr. W. L. CARY: *Cases and Materials on Corporations*, The Foundation Press, Ina., Mineola, 1969, 4.^a ed., p. 9.

(5) *Department of State, Dover, Delaware, 1970.*

(6) Vid. H. G. HENN: *Handbook...*, cit., pp. 107 y ss.

nombre de la sociedad (7), el domicilio, la naturaleza del negocio, el capital social, la clase y número de acciones, nombre y domicilio de los fundadores, etc. La escritura también puede establecer previsiones sobre la gerencia del negocio, sobre las responsabilidades personales, sobre los derechos de suscripción, etcétera. Respecto a este último punto, es interesante destacar que los accionistas no tienen ningún derecho de suscripción preferente, a menos que así, específicamente, se señale en la escritura constitutiva.

De la escritura pública otorgada ante el secretario de Estado queda una copia en la oficina del registrador del condado (artículo 103). La sociedad podrá establecer sus propios estatutos para regirse (*by-laws*) (artículo 109). Deberá tener en el Estado un agente registrador (*registred agent*) (artículo 132). El subcapítulo IV regula el Consejo de Administración (*Board of Directors*) y demás ejecutivos (*officers*); el subcapítulo V, el capital social y los dividendos (8); el subcapítulo VII, las asambleas generales, elecciones, votaciones e información (el artículo 220 da a los accionistas amplias facultades para inspeccionar los libros y archivos de la sociedad); el subcapítulo IX, la fusión de las sociedades, etc. Estas previsiones señaladas son suficientemente ejemplificativas de cómo la ley regula cuidadosamente y detalladamente ciertos aspectos de la actividad social. Y ha de indicarse que cualquier modificación de la escritura pública constitutiva de la sociedad o de los estatutos, además de ser aprobada por los accionistas, se llevará a cabo ante el secretario de Estado.

Las sociedades de responsabilidad limitada (*close corporations*) son contempladas en el subcapítulo XIV, considerándose tales aquellas sociedades cuyo capital social está en poder de no más de treinta personas y no es ofrecido al mercado.

Un resumen sobre esta ley de sociedades americana podría polarizarse en tres principios:

1) Amplia libertad para escoger forma y contenido en la constitución de las sociedades.

(7) Unido a una de las siguientes palabras: *association, company, corporation, club, foundation, fund, incorporated, institute, society, union, syndicate* o *limited* o abreviaciones.

(8) Sobre la regulación de los títulos valores y el mercado de valores, *vid.* la *Securities Act of 1933, as amended*, Sorg, Nueva York, 1971, y la *Securities Exchange Act of 1934 and Amendments*, Sorg, Nueva York, 1971.

2) Detallada regulación del funcionamiento de la sociedad constituida.

3) Estricto sistema de registro para dar vida, modificar o extinguir la sociedad.

III. El impuesto sobre sociedades en el Derecho tributario americano

El impuesto sobre sociedades y demás entidades jurídicas se halla regulado en Estados Unidos por el *Internal Revenue Code of 1954* (9). Bajo la denominación de *Impuesto sobre la Renta* se abarca una variedad de conceptos que comprende gravámenes que recaen sobre diferentes rentas, percibidas tanto por personas físicas como por personas jurídicas. Por tanto, existe un impuesto sobre la renta de estas personas con disposiciones comunes para ambas y específicas cuando así corresponda. Una somera descripción del gravamen sobre sociedades ayudará a comprender mejor los ilícitos tributarios de las mismas.

El artículo 11 prescribe el establecimiento durante el año fiscal de un impuesto sobre el ingreso fiscal de cada sociedad. El impuesto reviste las modalidades de un impuesto normal (*normal tax*) de un 22 por 100 y de un sobreimpuesto (*surtax*), con un tipo impositivo del 26 por 100. Este sobreimpuesto se aplica a las cantidades superiores a los 25.000 dólares.

La renta fiscal (*taxable income*) será el ingreso bruto (*gross income*), definido de acuerdo con el artículo 61 (ingresos provenientes de prestación de servicios, ingresos brutos de los negocios, ganancias de operaciones sobre la propiedad, intereses, rentas, royalties, dividendos, etc.), menos las deducciones pertinentes (artículo 63). Estas se detallan en los artículos 161 y siguientes y se refieren a gastos necesarios para el funcionamiento de los negocios, intereses de deudas, impuestos, pérdidas, depreciaciones, amortizaciones en general, donaciones, gastos de investi-

(9) Prentice Hall, Englewood Cliffs, N. J., 1971. Subtítulo A. *Income Taxes*. Una panorámica histórica del Impuesto sobre la renta puede verse en A. S. SURREY, W. C. WARREN: *Federal Income Taxation*, The Foundation Press, Brooklyn, 1950, pp. 1 y ss. El origen y el fondo social que se debatía en la implantación del impuesto sobre sociedades puede verse en S. RATNER: *American Taxation. Its History as a Social Force in Democracy*, W. W. Norton, Nueva York, 1942, pp. 287-87.

gación, etc. Tanto los ingresos brutos como las deducciones aplicables para la obtención de la renta fiscal se regulan minuciosamente en el Código. Los artículos 241 y siguientes prevén unas deducciones especiales para las sociedades, tales como intereses procedentes de obligaciones de los Estados, dividendos recibidos por la sociedad cuando le ligan relaciones con la sociedad de origen, gastos de organización, etcétera.

En distintas secciones del Código se especifican los impuestos correspondientes a las diversas clases de entidades jurídicas.

IV. Infracciones tributarias de las sociedades en las leyes tributarias

Analizaremos en este apartado, siguiendo el *Internal Revenue Code*, aquellos modos o medios más importantes dirigidos a evitar el pago del impuesto y que suponen, por tanto, una vulneración de las obligaciones tributarias contenidas en la ley. A efectos de sistematización, pueden distinguirse los preceptos directamente relacionados con las sociedades de aquellos otros que suponen infracciones generales dentro de la sistemática del Código. Así distinguimos las infracciones derivadas de la entidad asociativa de las derivadas del impago del impuesto.

A) INFRACCIONES DERIVADAS DE LA SOCIEDAD ASOCIATIVA

El subcapítulo G del Código lleva por título «uso de las sociedades para evitar el impuesto sobre la renta en los accionistas», o, como acertadamente lo denomina CHOMMIE: «Abuso de la entidad asociativa» (10).

Se contempla la utilización de la sociedad como un medio de proteger a sus propietarios del impuesto sobre la renta de las personas físicas, como una forma de evitar la doble imposición o para obtener otras ventajas derivadas de las relaciones asociativas. La ley crea unas medidas para impedir la evasión del im-

(10) Cfr. J. C. CHOMMIE: *The Law of Federal Income Taxation*, West Publishing Co., St. Paul, Minn., 1968, pp. 454 y ss., recomendable para el estudio de estos problemas. Vid. N. D. LATTIN, R. W. JENNINGS, R. M. BUXBAUM: *Corporations...*, cit., pp. 169-70 y 181-82.

puesto. Los casos tipificados más interesantes son: a) las ganancias impropriadamente no distribuidas, y b) las sociedades *holding*.

a) Según la estructura del sistema fiscal y sus diversas alícuotas tributarias, puede existir una notable diferencia entre que las ganancias de la sociedad sean distribuidas en forma de dividendos o pasen a formar parte de las reservas de la misma. En el primer supuesto, dichas rentas serían doblemente gravadas por el impuesto de sociedades y por el impuesto sobre la renta de las personas físicas; en el segundo supuesto, sólo recaería un impuesto sobre dichas rentas. El sistema fiscal americano no es ajeno a estas consideraciones, y así, en el artículo 531 del Código se previene la imposición de un impuesto adicional a aquellas sociedades que intentan evitar el impuesto sobre la renta de sus accionistas, destinando sus beneficios a reservas o ingresos acumulados o no distribuidos (11).

Los tipos impositivos que señala el artículo 531 son del 27,5 por 100 para los beneficios acumulados inferiores a 100.000 dólares, y del 38,5 por 100 para los que superen esta cantidad. Como a primera vista puede deducirse, es un impuesto con una finalidad claramente punitiva. Esta teleología del gravamen viene claramente definida en el artículo 532, que dice que se aplicará a toda sociedad cuyo propósito sea el «evadir el impuesto sobre la renta en relación con sus accionistas o los accionistas de cualquier otra sociedad, permitiendo acumular ganancias y beneficios, en lugar de ser divididos o distribuidos». Este impuesto penalizador está pensado especialmente para las sociedades de responsabilidad limitada y no para las sociedades anónimas, cuyas necesidades financieras pueden ser ilimitadas.

La clave del artículo 532 no es otra que la de determinar cuáles son los ingresos que la sociedad puede acumular. De ello depende su penalización o no por el artículo 531. La aclaración ha de buscarse en el artículo 533, donde se dice que la culpabilidad aparecerá cuando se acumulen ganancias y beneficios más allá de las «razonables necesidades del negocio». Estas razonables

(11) «Propósito del *surtax* sobre las ganancias no distribuidas de las sociedades es desanimar a los contribuyentes individuales de abusar de la forma societaria con el propósito de disminuir sus obligaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, mediante el fallo de las ganancias no distribuidas», cfr. el *United States Code Annotated* (USCA), *Title 26, Internal Revenue Code*, arts. 501 a 700, West Publishing Co., St. Paul, Minn., 1967, p. 84.

necesidades del negocio pueden justificarse por: expansión del negocio, adquisición de empresas, provisión para pago de deudas, provisiones para mano de obra e invenciones, provisiones para inversiones o préstamos a suministradores o clientes, etc. Indicios de posibles acumulaciones pueden ser: préstamos a accionistas; amigos o parientes, o a sociedades subsidiarias, inversiones no relacionadas con el negocio, acumulaciones para prever acontecimientos utópicos, etc (12).

b) El código establece en el artículo 533, b) una presunción de querer evitar el impuesto por parte de las sociedades *holding* o sociedades inversoras. Esta presunción se basa en el mero hecho de la existencia de estas sociedades. La finalidad que se persigue es evitar los abusos a que han dado lugar estos tipos de entidades facilitando la evasión impositiva. La similitud con el supuesto anterior de las ganancias acumuladas se encuentra en la intención de forzar el reparto de los beneficios societarios. Se diferencia, principalmente, en que, en los ingresos acumulados, la aplicación del impuesto penalizador dependerá de los propósitos de la acumulación, mientras que en las sociedades *holding* se aplica automáticamente (13).

El impuesto penalizador se plasma en el artículo 541, donde se establece que los ingresos no distribuidos de las *holdings* se gravarán con un tipo del 70 por 100.

Una sociedad *holding* se considerará tal cuando por los menos el 60 por 100 de sus ingresos netos provengan de dividendos, intereses, royalties, derechos de autor, rentas de películas, uso de la propiedad societaria por los accionistas, etc. Otro supuesto, dentro de esta modalidad, es el de aquellas sociedades afiliadas que hacen una declaración conjunta de sus ingresos (artículos 542 y 543). Requisito también para considerar a una *holding* como tal es que el 50 por 100 del capital social pertenezca a cinco o menos individuos.

La ley denomina a los supuestos a) y b) analizados como «tax» (14).

(12) Vid. 26 USCA, art. 501, pp. 98-112.

(13) Vid. 26 USCA, art. 501, p. 128.

(14) J. C. CHOMMIE habla de tres casos de «menosprecio de la entidad asociativa». Son el artículo 448, b), que exige al contribuyente utilizar un método contable que claramente refleje su ingreso. El artículo 267, que deniega ciertas deducciones (pérdidas, gastos, intereses) en las transacciones de las sociedades por acciones en manos

Existen en el *Internal Revenue Code* una serie de provisiones que más que infracciones tributarias lo que constituyen son facultades a favor de los servicios inspectores de Hacienda, dirigidas a evitar la evasión del impuesto, y que presenta una gran interconexión entre sí.

a) Especial interés ofrece el artículo 482. En él se contempla el supuesto de que dos o más organizaciones, comercios o negocios pertenecientes o controlados directa o indirectamente por los mismos intereses, quedan sujetos a la discreción del ministro de Hacienda (*Secretary*) o su delegado, quien podrá distribuir, prorratear o situar la renta bruta, deducciones, créditos o descuentos entre tales organizaciones.

Esta regla pone en manos de los servicios de Hacienda un arma poderosa para actuar sobre la situación verídica de los negocios, evitando posibles combinaciones dirigidas a evitar el pago del impuesto y permitiendo llegar así a conocer la renta real de los contribuyentes.

Situaciones a las que se aplica el precepto son: Efectos de situar en una u otra empresa una determinada cantidad de renta; arreglos de precios; beneficios de la utilización gratuita de préstamos o propiedades; prestación de servicios técnicos por una subsidiaria, combinación del ingreso neto entre múltiples sociedades, etc. (15).

b) Las adquisiciones realizadas para evitar el impuesto son reguladas por el artículo 269. Por él se faculta al ministro para denegar deducciones, créditos o cualquier descuento cuando una persona o una sociedad adquiere el control de una sociedad con intención de evitar o evadir el gravamen. Por control se entiende el 50 por 100 o más del capital social con derecho a voto.

La finalidad de esta prescripción es evitar la compra de sociedades inactivas o con pérdidas, cuya especial situación suponga ventajas tributarias, como sería deducir las pérdidas una vez realizada la fusión.

Situaciones ilustrativas de aplicación del artículo 269 son las siguientes: adquisiciones que hace una compañía rentable de

de una familia. Y el artículo 318, que aplica ciertas reglas sobre la propiedad asociativa utilizable en las acumulaciones de ingresos o reservas y en las sociedades *holding*. En *The Law...*, cit., p. 467.

(15) Vid. 26 USCA, art. 301, pp. 639-48.

otra sociedad con especiales ventajas impositivas; la organización de varias sociedades para evitar el pago del *surtax*; transferencia de activos altamente rentables con retención de los que producen pérdidas; adquisición de propiedad con diferencias entre su valor real y de mercado por otra sociedad con el fin de crear pérdidas o deducciones, etc. (16).

La intención de evitar el impuesto aparecerá, de acuerdo con lo que determina el apartado c) del artículo 269, cuando la cantidad pagada por la adquisición es «sustancialmente desproporcionada» al conjunto.

c) El artículo 382 a) prevé la denegación de trasladar las pérdidas. De esta forma se persigue poner en manos de Hacienda dos instrumentos automáticos para evitar el traslado de las pérdidas. La justificación de este supuesto se encuentra en la dificultad de probar la intención de evadir el impuesto. El apartado a) previene denegar el traslado de pérdidas si no son satisfechos ciertos porcentajes del cambio de propiedad, del modo de su adquisición, etc., señaladas en la ley. En el apartado b) se deniega el traslado de pérdidas cuando se produce un cambio de propiedad como resultado de una reorganización. Su finalidad es evitar la compra de acciones de una sociedad con un historial de pérdidas, utilizando el traslado de las mismas como compensación de las ganancias de negocios que no están relacionadas con el productor de las pérdidas (17).

Los artículos 269 y 382 deben relacionarse con los artículos 1.501 a 1.504 del Código, que prevén declaraciones conjuntas entre sociedades filiales con posibilidades de compensaciones entre pérdidas y ganancias.

d) El artículo 1.551 completa los artículos 482 y 269 al negar exenciones adicionales al *surtax* o a los créditos de las ganancias acumuladas o reservas. Esta regla se establece para los grupos de sociedades filiales que hacen una declaración conjunta de sus rentas y constituye otro obstáculo para quienes no quieren pagar el impuesto, haciendo combinaciones entre pérdidas y ganancias de distintas sociedades, las cuales son propiedad de las mismas personas. El artículo deniega las exenciones correspondientes si

(16) Vid. 28 USCA, art. 161, pp. 828-35.

(17) Vid. 28 USCA, art. 301, p. 325.

se realiza la transferencia de toda o parte de la propiedad (otra menos dinero) de una sociedad a una nueva sociedad o a una antigua inactiva.

Se aplica esta limitación, según el precepto, en los siguientes supuestos: en el caso de transferencia de esa propiedad o activo a la nueva o anteriormente inactiva sociedad cuando cinco o menos individuos que controlan una sociedad transfieren propiedad a una sociedad cesionaria, nueva o antes sin movimiento. Por control ha de entenderse el poseer el 80 por 100 de la sociedad cesionaria, o el 50 por 100 de cada sociedad.

El contribuyente ha de demostrar que su intención con la compra no tenía como «mayor propósito» evitar las obligaciones impositivas. Impone, por tanto, una mayor carga de prueba que el artículo 269, que establecía la existencia de un «propósito principal». Como puede verse, en el fondo todo queda en un problema terminológico (18).

e) Los artículos 1.561 y 1.562 establecen unos instrumentos que actúan automáticamente cuando un grupo de sociedades controladas o filiales (*multiple controlled corporation*) tratan de evadir el impuesto. La medida consiste, en líneas generales, en la obligación de pagar un impuesto adicional del 6 por 100 (19).

B) INFRACCIONES DERIVADAS DEL IMPAGO DEL IMPUESTO

En el subtítulo F, «Procedimiento y Administración del Código», se encuentra el capítulo 75 relativo a los delitos, otras contravenciones y confiscaciones. En primer lugar, aparece regulado el fraude criminal, como a continuación veremos.

Pero no solamente en el capítulo citado pueden encontrarse penas por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que en otros capítulos de este subtítulo F se previenen otros castigos a los infractores del Código, son los que constituyen las penas civiles frente a las anteriores penas criminales. De esta forma el subtítulo F cierra el Código imponiendo en algunos de

(18) Vid. 26 USCA, art. 1.051, p. 491.

(19) Vid. los artículos 351 a 368, referentes a las reorganizaciones de las sociedades. También los artículos 381-382. Consúltense para estos problemas H. G. HENN: *Handbook...*, cit., pp. 732-37.

sus capítulos un procedimiento coercitivo y punitivo en orden a hacer efectivo el cumplimiento de la ley. Analizaremos primeramente las sanciones civiles, para pasar a continuación a las criminales. Estas disposiciones son aplicables a las sociedades, aunque no son privativas de las mismas, ya que tienen el carácter de generales dentro de *Internal Revenue Code*.

a) *Interés*: Dice el artículo 6.601 que si cualquier cantidad de deuda no es hecha efectiva en la fecha estipulada para su pago, devengará un interés anual desde ese momento hasta que la parte impagada se haga efectiva. En relación a este precepto, el artículo 6.152 a) establece para las sociedades la elección de dos fechas para hacer iguales pagos de sus impuestos. Este pago de un interés no debe considerarse como una penalización, sino como una compensación por el uso de algo que se debía al Estado y de lo que se le ha privado. El objetivo es facilitar la recaudación del impuesto (20).

b) *Incumplimiento de hacer la declaración*: El Código determina, en el capítulo 68, una serie de cantidades adicionales al impuesto por no haber hecho la declaración correspondiente o no pagar el impuesto. La ley confiere a estos supuestos la naturaleza de infracciones.

Así, el artículo 6.651 determina que en caso de incumplimiento de la declaración dentro de la fecha correspondiente, se pague sobre el impuesto debido un 5 por 100 mensual, no debiendo exceder del 25 por 100 en total. No funcionará esta penalidad, según el precepto, si el incumplimiento «es debido a una causa razonable y no debido a negligencia premeditada» (21).

c) *Negligencia*: El artículo 6.653—fallo en el pago del impuesto—contempla en el apartado a) el supuesto de negligencia. Por tal ha de entenderse los casos en que quede sin pagar parte del impuesto (*underpayment*), y ello haya sido debido a negligencia, descuido, omisión de las leyes y reglamentos. La penalidad establecida es el 5 por 100 de lo impagado.

Cuando el contribuyente no haya efectuado su declaración, funcionarán o se aplicarán las penalidades por dicho incumplimiento y la penalidad por negligencia conjuntamente.

(20) Vid. 26 USCA, art. 6.301, pp. 450-51.

(21) Vid. el artículo 6.655 del Código, que se refiere al pago adelantado de los previsibles ingresos de la sociedad que ha de hacer en dos anualidades.

La carga de la prueba de la inexistencia de negligencia corresponde al contribuyente. La negligencia no suele estimarse cuando el impago es debido a diferencias de opinión sobre la deuda tributaria entre el inspector y el contribuyente. Por otro lado, la negligencia es fácilmente presumible cuando el contribuyente no lleva la adecuada contabilidad reglamentariamente prescrita.

d) *Fraude civil*: El artículo 6.653, en su apartado b), contempla el supuesto de fraude civil. En caso de fraude, la pena impuesta es el 50 por 100 de lo impagado. Esta responsabilidad del fraude civil perdura después de la muerte del infractor, y en los supuestos de gerentes de sociedades o ejecutivos, aunque éstos fallezcan, la responsabilidad les sobrevive. La carga de la prueba de fraude corresponderá hacerla al Fisco [artículo 7.454 a)].

No existe una definición de lo que es fraude. Habrá que hacer una aproximación con el supuesto contenido también en el artículo 6.653, relativo a la negligencia. Esta no tiene por qué constituir fraude. Un elemento tipificador es el intento por parte del contribuyente de defraudar el impuesto que él estima que debe. Se consideran fraude aquellos casos en que ha habido importantes fallos de renta, manipulaciones en los libros, etc. (22).

e) *Fraude criminal*: Tanto en el *Internal Revenue Code* como en el *United States Criminal Code*, establecen sanciones destinadas a castigar y evitar las transgresiones premeditadas en materia de impuestos. Ello rima perfectamente con el repudio que la sociedad siente hacia la defraudación del Fisco.

El Código recoge, en su capítulo 75, las más importantes penalidades en materia de infracciones tributarias. Clave del sistema puede considerarse el artículo 7.201. Dice «Cualquier persona que premeditadamente intente en cualquier manera evadir o frustrar cualquier impuesto establecido por este título o su consiguiente pago, será, en adición a otras penalidades prevenidas por la ley, culpable de un delito y sobre la consiguiente convicción, será multado no más allá de 10.000 dólares o encarcela-

(22) «La pena de fraude (*fraud penalties*), que se añade al impuesto sobre la renta en caso de deficiencia, son sanciones civiles administrativas de un carácter de remedio para ayudar al establecimiento y recaudación del impuesto, y no deben considerarse o tratarse como sanciones penales, las cuales mueren con el transgresor», cfr. 28 USCA, art. 6.301, p. 515; *vid.* también pp. 510 y ss.

do no más de cinco años, o ambas cosas, con las costas del proceso.»

La transgresión del artículo 7.201 ha de entenderse cuando se realiza una *omisión importante en la cuantía de la renta del sujeto pasivo* (23). Las declaraciones de cantidades de renta inferiores a la realidad, pero de pequeña cuantía, no tienen por qué ser punibles criminalmente, aunque sí constituyan un fraude civil y, por tanto, sometidas a las penalizaciones que acabamos de ver.

En el artículo 7.202 se castiga a quien, obligado a recaudar un impuesto, no lo hace o se lo queda para sí. Las penas son las mismas del artículo anterior.

Una falta (24) cometen, según el artículo 7.203, quienes no poseen los archivos reglamentarios o no suministran la información requerida. Las penas son de no más de un año de prisión o una multa de 10.000 dólares o ambas con costas.

El artículo 7.204 se refiere a los sujetos que falsean los impresos que han de cubrir o los fraudulentan. Son castigados con la misma pena del artículo anterior, considerándose una falta.

El artículo 7.205 castiga al empleado obligado a suministrar información sobre su situación tributaria por hacerla falsa o fraudulenta. Las penas son de menos de un año, o menos de 500 dólares o ambas.

Otros supuestos son objeto de sanción por parte del artículo 7.206, como las declaraciones hechas bajo pena de perjurio, asistencia o ayuda contra el Fisco, elaboración de documentos falsos, trasposos o remociones de bienes con intención de evadir el impuesto. El artículo 7.207 castiga a cualquier persona que presente premeditadamente documentos que sabe que son falsos.

Analicemos con un poco más de detenimiento la infracción tributaria conocida por fraude criminal, recogida en el artículo 7.201. La tipificación del fraude criminal ha de hacerse a través del elemento de la *premeditación o intencionalidad*. Esta ha de ser probada por la Administración. El Código no ofrece una

(23) «La palabra *sustancial* debe probar que el acusado ha dejado de declarar una parte importante de su renta. Es necesariamente un término relativo que no es susceptible de un significado exacto», cfr. 28 USCA, art. 6.851, pp. 117 y 222.

(24) La diferencia entre falta y delito es la de que el segundo, como tentativa premeditada de evadir el impuesto, requiere una comisión en adición a la omisión premeditada. Vid. 28 USCA, art. 6.851, p. 115.

definición de lo que ha de entenderse por premeditación, por lo que, según los supuestos y circunstancias, hace falta una conducta maliciosa por parte del sujeto. A los efectos del artículo 7.201, la intencionalidad puede deducirse de los hechos siguientes: doble sistema de libros contables, haber efectuado falsos asientos o alteraciones, destrucción intencionada de sus archivos, poseer cuentas bancarias ocultas, encubrir sus asientos para no mostrar otras fuentes de ingresos, empleo de sinónimos para su nombre, no facilitar información u ocultarla con relación a sus obligaciones tributarias, etc. (25). Ante esto el comentario que cabe hacer es que se requiere algo más que una simple negligencia u omisión.

Junto a esta intencionalidad requerida, también es necesario un intento o ánimo específicamente dañoso o injusto, o un motivo perverso o malvado (26).

Las pequeñas contravenciones son subsumidas en los grandes delitos.

Dos aspectos muy importantes en el fraude criminal son los concernientes a los sistemas de determinación del impuesto y las facultades para ello.

El fraude se establece en base a que el contribuyente ha defraudado al Estado al no pagar una cantidad a la que estaba legalmente obligado. Es precisamente este impago monetario el que justifica el fraude. Por lo tanto, la Administración habrá de demostrar que el contribuyente *no ha manifestado en su declaración la totalidad de sus ingresos*.

Los métodos utilizados por la Administración para hallar la diferencia entre las bases declaradas y la verdadera renta son varios. Entre ellos, diferencias entre los activos netos del sujeto pasivo al principio y final del año, la relación entre ingresos y gastos, los depósitos bancarios, los ingresos ganados por medio de porcentaje, etc. Estos sistemas se utilizarán según el caso concreto (27).

Los fraudes criminales son investigados, generalmente, por

(25) Vid. 26 USCA, art. 6.851, p. 116.

(26) La palabra premeditación en los procesos penales, «generalmente significa un acto hecho con motivo malvado, propósito malo o desginio depravado». Cfr. 26 USCA, art. 6.851, pp. 121 y 221-22.

(27) Vid. 26 USCA, art. 6.851, pp. 149-62.

unos agentes o inspectores especiales (*Intelligence Division*) de las distintas oficinas recaudadoras. Los poderes de estos agentes han dado lugar a debates constitucionales sobre la posible vulneración o no de los derechos del contribuyente (28).

Aquel sujeto que voluntariamente admita su culpa antes del comienzo de la investigación, puede que no sea perseguido penalmente, o, al menos, se tome su actitud como una atenuante (29).

V. Las sociedades ante las leyes penales

Para completar esta panorámica sobre las infracciones tributarias de las sociedades en USA, es conveniente analizar el tratamiento que reciben las mismas en el Derecho penal americano.

Una primera salvedad debe hacerse, el no poder hablar de una legislación penal única para todos los Estados Unidos, sino, al igual como se indicó al principio y como ocurre en otros sectores jurídicos, existen tantas legislaciones como Estados forman federalmente el país. Sin embargo, a pesar de esta realidad, cabe afirmar la existencia de una cierta uniformidad, o mejor aún, la tendencia hacia la uniformidad. Prueba de ello es el movimiento codificador en el Derecho penal americano fructificado en el «Modelo» de Código penal, el cual, sin tener vigencia, es decir, sin ser Derecho positivo, es empleado por los Tribunales de los Estados especialmente como lo que es, como «Modelo» o como elemento de interpretación de las disposiciones penales locales.

Para nuestro objetivo tomaremos la propuesta oficial del *Model Penal Code* de 1962 y las más recientes propuestas de su reforma. En la Sec. 2.07 del *Model Penal Code* (30) se contempla la responsabilidad de las sociedades (*corporations*). Entre sus puntos más importantes destacan: la sociedad será condenada: 1) por la comisión de un delito si dicho delito es una transgresión

(28) Vid. 28 USCA, art. 6.851, pp. 177-78.

(29) Vid. 28 USCA, art. 6.851, pp. 184-86. Infracciones tributarias en las que también pueden verse envueltas las sociedades son, por ejemplo, el perjurio (art. 1.621), la conspiración (para no pagar impuestos del art. 371), el soborno (art. 201), etc.

(30) *The American Law Institute*, Philadelphia, 1962, pp. 35-37.

jurídica o está definido en disposición distinta de la del Código con el propósito de establecer una responsabilidad sobre la sociedad, y si la conducta es realizada por un *agente* de la sociedad que actúa en nombre de la misma dentro de la esfera de su cargo o empleo; 2) también si el delito consiste en la omisión de cumplir un deber específico o una acción afirmativa que la ley le impone; 3) o si la comisión del delito fue autorizada, requerida, mandada, descuidadamente tolerada por el consejo de administración o por un importante ejecutivo (*high managerial agent*) actuando para la sociedad.

Recientes propuestas de reforma en este modelo de Código penal han perfilado el contenido de esta disposición sobre la responsabilidad de las sociedades (31). Así, en los *Hearings* de 1971 (32), en el artículo 402, se define la responsabilidad criminal de las sociedades como: 1) cualquier delito cometido por un *agente* de la sociedad en base a una conducta autorizada, requerida u ordenada por cualquiera de o en combinación con el consejo de administración, un ejecutivo o agente (en el artículo 409 se define *agente* en un sentido muy amplio), de comparable autoridad, cualquier persona, sea o no un ejecutivo de la misma que controle o sea responsable en la sociedad; cualquier otra persona que por su actuación la sociedad lo considere estatutariamente responsable; 2) cualquier delito que consista en una omisión de cumplir un deber específico o conducta afirmativa impuesto por la ley; 3) cualquier falta cometida por agente de la sociedad dentro de su cargo, etc.

Como puede apreciarse, se contemplan aquí los supuestos en los que la sociedad deviene responsable por delitos cometidos por sus agentes. Se distingue entre los delitos para los cuales se necesita la intervención de un sujeto gestor que los avale, de las faltas, que pueden ser cometidas por cualquier agente dentro de su esfera de trabajo. La comisión ha sentado aquí unas bases más amplias de responsabilidad en razón de que «la difusión de responsabilidades necesita más flexible atribución de criminalidad

(31) *Vid. Study Draft of a new Federal Criminal Code (Title 18, United States Code)*, U. S. Government Printing Office, Washington, 1970, art. 402, pp. 30-31.

(32) *Hearings before the Subcommittee on Criminal Laws and Procedures of the Committee on the Judiciary United States Senate, Part. I*, U. S. Government Printing Office, Washington, 1971.

a las entidades artificiales no sujetas a graves penas como las de prisión» (33).

Es conveniente ilustrar esta problemática con el pronunciamiento de la doctrina sobre esta regulación de la responsabilidad de las sociedades. Lafave y Scott, examinando el Derecho americano al respecto, manifiestan el cambio de tendencia operado sobre si las sociedades pueden ser o no responsables penalmente. Anteriormente se consideraba que la sociedad no podía ser culpable de un delito, ya que ni poseía una mente a la que atribuir personalidad ni un cuerpo al que llevar a la cárcel. Hoy se desecha esta tesis y se admite que la sociedad puede ser criminalmente responsable por los actos y omisiones de sus agentes en su nombre. Surge entonces una forma de responsabilidad delegada. De tal forma, constitucionalmente, «el acto de un agente en el ejercicio de la autoridad que se le ha delegado debe ser controlada en interés del bien público, imputando su acto a su patrón e imponiendo penalidades sobre la sociedad para la que actúa». Así, el delito del empleado de una sociedad se le imputa la misma. Se considera lógico que la corporación pueda tener una mentalidad malvada, de la misma manera de como es capaz de obligarse contractualmente. Ello no quiere decir que la responsabilidad delegada pueda atribuirse a todos los delitos. Baste pensar en los referentes a las penas de muerte o prisión, sustituidos normalmente por multas. Para el Derecho penal americano, la palabra «persona» se entiende como *person in law*, es decir, tanto natural como jurídica.

No parece comprensible—siguiendo a estos autores—que los accionistas padezcan por los actos de la dirección o de los subordinados, por lo que surge la regla de que el *principal* no es responsable penalmente, si no ha existido su autorización, consentimiento o conocimiento, siendo el problema de la responsabilidad asociativa objeto de viva polémica. Lafave y Scott señalan como argumentos en favor de la responsabilidad criminal de las sociedades los siguientes: Utilización de la entidad asociativa para ejercer una política reguladora o de control; aviso a los accionistas de que los negocios asociativos deben ser rectamente lleva-

(33) Vid. *Hearings...*, cit., p. 35. Pueden también consultarse los *Working Papers of the National Commission on Reform of Federal Criminal Laws*, V. I., U. S. Government Printing Office, Washington, 1970, pp. 164, 167-73, 180-81, 188-203, 207-208.

dos; que la sociedad debe ser condenada, ya que la obligación recaía sobre la misma, o que, dada la división de la responsabilidad, es difícil fijarla sobre un individuo; que aunque un individuo sea el culpable, sería injusto hacerle cargar con el resultado propio de la naturaleza asociativa; que las multas recaigan sobre quienes obtienen el provecho; que la penalización de la sociedad la hace aparecer culpable ante el público; y que la responsabilidad delegada es menos gravosa para los accionistas. Los autores también señalan cómo estas razones han sido contraargumentadas.

La base de la responsabilidad criminal delegada de la sociedad no se basa en estos argumentos, sino en el de *respondeant superior*. Es decir, el delito de un empleado deviene un delito de la sociedad. La mente culpable dentro de la sociedad será la de los ejecutivos que directamente la gobiernan. El modelo de Código penal adopta la regla de que la sociedad será culpable si el acto punible «fue autorizado, requerido, ordenado, realizado o descuidadamente tolerado por el consejo de administración o por un alto agente ejecutivo dentro de la esfera de su cargo o empleo. De tal forma funciona la regla del «agente superior». A ésta hay que añadir la de «actuando en nombre de la sociedad dentro de su cargo» (34).

VI. Conclusiones

Una primera característica que presentan las infracciones tributarias cometidas por las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, está determinada por las particularidades que el Derecho americano presenta en cuanto a la constitución de estas sociedades. Las formas y posibilidades para constituir una sociedad son tan amplias que las medidas previstas por el *Internal Revenue Code* se dirigen principalmente a evitar la utilización de la forma asociativa como medio de evadir el impuesto

(34) Cfr. W. R. LAFAYE, A. W. SCOTT: *Handbook on Criminal Law*, West Publishing Co., St. Paul, Minn., 1972, pp. 228-34. Vid. R. W. PERKINS: *Criminal Law*, The Foundation Press, Brooklyn, 1957, pp. 552-55, donde también se mantiene la doctrina del «agente superior»; J. B. WAITE: *The Criminal Law and its enforcement*, The Foundation Press, Chicago, 1947, 3.ª ed., pp. 418-19; J. MICHAEL, H. WECHSLER: *Criminal Law and its Administration*, The Foundation Press, Chicago, 1940, pp. 745-53.

sobre la renta de las personas físicas, cuya característica es una fuerte progresividad.

Así, el sistema fiscal americano tipifica unos supuestos que bajo ciertas condiciones constituyen una infracción tributaria de las sociedades, y junto a estos supuestos se establecen una serie de facultades a favor de la Hacienda para denegar aquellos procedimientos que siendo lícitos bajo las leyes mercantiles, su objetivo es, a efectos tributarios, una manifiesta evasión impositiva. De esta forma, mediante las previsiones contenidas en el Código y un procedimiento de gestión del impuesto muy desarrollado, se consigue cerrar el sistema, evitando la evasión de los impuestos.

Junto a esta característica, en el *Internal Revenue Code* se regulan aquellas infracciones sobre declaraciones no presentadas a tiempo, negligente o defectuosamente confeccionadas, claramente defraudatorias, etc., que si se comparan con las infracciones tributarias recogidas en el capítulo VI de la Ley General Tributaria española de 1963, presentan analogías y que en el Derecho americano tienen la naturaleza de civiles o administrativas.

Hay también otro tipo de infracciones recogidas en el *Internal Revenue Code*, de naturaleza penal aplicadas a supuestos. No son fáciles de distinguir de las infracciones de naturaleza civil y que llevan consigo, aparte de la sanción de una multa, sanciones típicamente penales, como es la pena de prisión. Si cierto es que no se puede llevar a la cárcel a una persona jurídica, en el Derecho tributario y penal americano claramente se establece que aquellas personas que sean responsables de las sociedades y actúen en nombre de ellas, pueden ser castigadas con las penas de prisión por las infracciones tributarias cometidas por las sociedades.

En resumen, ante este sistema punitivo, que no sólo existe en la ley, sino que, además, se aplica estrictamente, nos atreveríamos a afirmar que si ciertamente se habla y es verdad la existencia de una alta moral tributaria y una conciencia fiscal en Estados Unidos, existen razones de orden sancionador para que también ello sea así.