

TRIBUTACIÓN	SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA INGRESO AL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)	Núm.
CONTABILIDAD		4/2003



**EVA MARTÍN DÍAZ**

*Inspectora de Hacienda del Estado*

---

## *Sumario:*

---

Abreviaturas utilizadas.

ENUNCIADO:

- I. Planteamiento.
- II. Notas.
- III. Información a tener en cuenta.

SOLUCIÓN:

- Parte I: Aspectos jurídicos civiles, mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- Parte II: Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio.
- Parte III: Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- Parte IV: Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Parte V: Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- Parte VI: Aspectos contables.
- Parte VII: Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos.
- Parte VIII: Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

[Primera parte del 3<sup>er</sup> ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (Convocatoria: 14 de junio de 2002 –Resolución de 2 de agosto de 2001–)].

**ABREVIATURAS UTILIZADAS**

<b>AEAT:</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
<b>AECA:</b>	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
<b>CAC:</b>	Código Aduanero Comunitario, aprobado por Reglamento (CEE) número 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992.
<b>CC:</b>	Código Civil.
<b>DGT:</b>	Dirección General de Tributos.
<b>FOB:</b>	Franco a bordo en puerto de embarque convenido.
<b>ICAC:</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
<b>IRPF:</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
<b>IVA:</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido.
<b>LGT:</b>	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
<b>LH:</b>	Ley Hipotecaria, de 8 de febrero de 1946.
<b>LIE:</b>	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
<b>LITPAJD:</b>	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, cuyo Texto Refundido fue aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
<b>LIRPF:</b>	Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.
<b>LIS:</b>	Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
<b>LIVA:</b>	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
<b>PGC:</b>	Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.
<b>RGIT:</b>	Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado mediante Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.
<b>RGR:</b>	Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.
<b>RH:</b>	Reglamento Hipotecario, aprobado mediante Decreto de 14 de febrero de 1947.
<b>RIE:</b>	Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.
<b>RIRPF:</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.
<b>RIS:</b>	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto 537/1997, de 14 de abril.
<b>TEAC:</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central.
<b>TEAR:</b>	Tribunal Económico-Administrativo Regional.
<b>TRLSA:</b>	Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.
<b>TS:</b>	Tribunal Supremo.
<b>TSJ:</b>	Tribunal Superior de Justicia.

## ***ENUNCIADO***

### **I. PLANTEAMIENTO**

Se dispone de la información que se recoge en las páginas siguientes y que debe servir de base para que usted realice un dictamen en el que deberá abordar los aspectos tributarios, civiles, mercantiles y contables que puedan derivarse de tal información. El dictamen debe estructurarse en las diferentes partes que se citan a continuación, teniendo en cuenta que la información que se suministra puede afectar a varias partes, y que la fecha del dictamen es la de hoy (14-06-2002).

- Parte I: Aspectos jurídicos civiles, mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- Parte II: Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio.
- Parte III: Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- Parte IV: Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido, y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Parte V: Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- Parte VI: Aspectos contables.
- Parte VII: Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos.
- Parte VIII: Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación.

### **II. NOTAS**

Si en alguna parte del informe, usted considera que debería realizarse alguna liquidación tributaria, no se le pide que la practique, pero sí debe hacer constar, en la parte correspondiente del informe, los hechos producidos, su calificación jurídica y sus efectos.

La contabilidad de las sociedades sujetas al Impuesto sobre Sociedades español se lleva de acuerdo con el Plan General de Contabilidad y todas las operaciones anteriores a 31-12-2001 están contabilizadas de acuerdo con el sentido literal de cada caso, salvo que expresamente se diga lo contrario o de los datos se derive claramente que hay errores en la contabilidad. No es necesario realizar ajustes ni anotaciones contables, pero sí señalar las implicaciones contables cuando considere que alguna operación no está contabilizada o no lo está correctamente.

Debe hacer abstracción de las normas que pudieran estar vigentes en años anteriores y aplicar, a todas las cuestiones planteadas, únicamente las normas en vigor en la actualidad.

Todas las cuestiones relativas al IVA, incluidas las referentes al IVA derivado del tráfico internacional, se contestarán únicamente en el cuadernillo de respuestas de la parte IV.

Finalmente, debe tener en cuenta que sólo se le pide que informe sobre los aspectos a los que sea aplicable la legislación española y, en su caso, de la Unión Europea.

### III. INFORMACIÓN A TENER EN CUENTA

1. La sociedad anónima suiza, «Société Fabricant de Automobiles, Camions et Omnibus» (SOFAUCON Europe), fabricante de vehículos turismo e industriales de la marca SOFAUCON, y domiciliada en Suiza, tiene varias filiales constituidas en países europeos, entre ellas SOFAUCON España, S.A. (SOFAUCONES). El 100 por 100 de las acciones de SOFAUCONES desde 1995 pertenecen a la sociedad suiza.

2. El ejercicio social de SOFAUCONES coincide con el año natural, y tenía a 31 de diciembre de 2001 el balance de situación que se recoge al final de este apartado.

3. En octubre de 2001, la Agencia Tributaria inició la comprobación de SOFAUCONES por los conceptos de derechos de importación, IVA Importación y los Impuestos Especiales de Hidrocarburos, de Alcohol y de Determinados Medios de Transporte. La comprobación se refiere a los ejercicios de 1999 y 2000, y está pendiente de finalizar. En las diligencias levantadas constan los siguientes hechos y manifestaciones:

3.1. La información que figura en las bases de datos de la Agencia Tributaria es la siguiente:

	1999	2000
Valor en aduanas declarado .....	5.409	5.950
Derechos de importación pagados .....	216	240
Base imponible declarada IVA importación .....	5.625	6.190
Cuota de IVA importación declarada .....	900	928

Cifras en miles de €.

En las facturas presentadas junto con las declaraciones de importación en esos años, figuran los siguientes importes y conceptos:

	1999	2000
Valor FOB de la mercancía .....	6.010	6.611
Flete y seguro hasta Alemania .....	90	120
Flete y seguro desde Alemania a España .....	180	240
Comisión de compra .....	- 601	- 661

Cifras en miles de €.

De la contabilidad de SOFAUCONES se deducen los siguientes datos con relación a las importaciones:

	1999	2000
Compras de importación .....	6.496	7.211
Cuentas financieras (pagos a empresas exportadoras) .....	6.280	6.971

Cifras en miles de €.

3.2. Las importaciones procedían de compras a una empresa situada en Rusia (SOFAUCON Rusia) y a otra situada en Ucrania (SOFAUCON Ucrania). Estas dos empresas son las únicas suministradoras a SOFAUCONES de carburadores y del sistema electrónico de encendido. Ambas empresas vienen realizando estos suministros desde 1995. Los fabricantes de ambos productos son las empresas exportadoras.

3.3. SOFAUCON Europe es propietaria del 60 por 100 de las acciones de las dos empresas proveedoras anteriormente indicadas.

3.4. Comprobadas otras importaciones en España de las sociedades proveedoras, se ha constatado, para niveles semejantes de compras, unas diferencias entre el valor FOB declarado por el contribuyente de un 20 por 100 inferior a los declarados por terceros importadores, siendo los gastos de transporte y fletes semejantes.

3.5. El administrador único de SOFAUCONES, D. Louis Per Ignon, con el que se desarrollan las actuaciones, es el consejero delegado de SOFAUCON Europe, según sus propias manifestaciones.

3.6. Según los datos declarados por SOFAUCONES a efectos del cumplimiento de la normativa sobre control de cambios, figura un pago de 12.020 € a Hungría en 1999, que, según la contabilidad de SOFAUCONES, corresponde al importe satisfecho a una empresa del grupo por la adquisición de una máquina para la pintura de automóviles. SOFAUCONES no dispone de justificación del despacho aduanero de la máquina en la Unión Europea. Entre los justificantes del transporte, se encuentra una declaración de tránsito comunitario externo emitido en Alemania y no presentado ante ninguna aduana española.

3.7. En los años de comprobación, las compras de gasóleo a tipo reducido, efectuadas por SOFAUCONES, y su utilización, han sido las siguientes:

Producto	Calefacción	Camiones
Gasóleo C .....	300.000 litros	
Gasóleo B .....		500.000 litros

3.8. SOFAUCONES tiene autorizada la recepción de 1.000.000 de litros de alcohol con exención del Impuesto Especial correspondiente para pruebas de nuevos carburantes. En ambos años ha recibido 800.000 litros, de los que justifica el uso de 600.000 litros en tales pruebas, y el resto con un documento de transporte por el que se remitieron a Alemania, país en el que existe también un laboratorio para la investigación de nuevos carburantes.

3.9. En el convenio con los trabajadores figura una cláusula por la que SOFAUCONES se compromete a entregar a sus trabajadores vehículos, una vez matriculados, fabricados por la firma con un 25 por 100 de descuento sobre el franco fábrica. La base imponible declarada en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se corresponde con el valor que se fija a los trabajadores.

4. Las tablas oficiales de amortización para la actividad de SOFAUCONES son las siguientes:

Agrupación 34: Construcción de vehículos automóviles y sus piezas de repuesto	Coefficiente lineal máximo porcentaje	Período máximo años
1. Pistas de ensayo y prueba (excluido el terreno) .....	7	30
2. Superficies de almacenamiento sin cubrir (excluido el terreno) .....	5	40
3. Instalaciones para fundición y forja, fraguas y cubilotes .....	10	20
4. Instalaciones para tratamientos térmicos y revestimientos metálicos .	12	18
5. Líneas de embutición, corte, conformación, soldadura y mecanizado .....	15	14
6. Maquinaria e instalaciones para aplicación y preparación de pinturas .....	12	18
7. Transportadores y sistemas de alimentación y evacuación de piezas .....	12	18
8. Contenedores de transporte interno .....	15	14
9. Maquinaria y equipos de bancos de ensayo y aparatos de medida .	15	14
10. Útiles y herramientas, moldes y matrices y maquetas de control ...	33	6

Teniendo en cuenta las cifras de la amortización acumulada que figuran en el balance a 31-12-2001, se han comprobado las dotaciones a la amortización mediante un muestreo, resultando seleccionados cuatro de los muchos elementos del activo. Los datos de base para la comprobación han sido los siguientes:

#### 4.1. Campa de almacenado de vehículos.

Valor: 800.000 €.

Vida útil estimada: 40 años.

Método de amortización: lineal según tablas.

Amortización acumulada a 31-12-2000: 105.000 €.

Dotación a la amortización de 2001: 20.000 €.

Información adicional: los costes de explanación, asfaltado, pintura y señalización de la campa ascendieron a 200.000 €, sin que se haya añadido valor a este activo por ningún otro medio o concepto.

#### 4.2. Tren de soldadura.

Valor: 300.000 €.

Vida útil estimada: 8 años.

Método de amortización: degresivo con porcentaje constante.

Amortización acumulada a 31-12-2000: 93.750 €.

Dotación a la amortización de 2001: 64.453 €.

#### 4.3. Molde para fabricar culatas de motor.

Valor: 85.000 €.

Vida útil estimada: 4 años.

Método de amortización: lineal.

Amortización acumulada a 31-12-2000: 42.500 €.

Dotación a la amortización de 2001: 42.500 €.

Información adicional: este modelo de motor sólo funcionaba con gasolina súper, por lo que la entidad ha dejado de fabricarlo en abril de 2001.

#### 4.4. Marca de asientos deportivos «RECAUDO».

Valor: 48.000 €.

Vida útil estimada: 4 años.

Método de amortización: lineal.

Amortización acumulada a 31-12-2000: 6.000 €.

Dotación a la amortización de 2001: 12.000 €.

Información adicional: el fabricante adquirió en junio de 2000 en pública subasta el derecho a usar la marca de asientos deportivos por tiempo indefinido. Dado que no aparece este elemento en las tablas de amortización, el contable ha decidido amortizar la marca dentro del plazo de 4 años de prescripción del Impuesto.

5. En el inmovilizado financiero de SOFAUCONES, figura una partida de 475.000 €, correspondiente a la toma de posición estratégica con un 10 por 100 del capital en un fabricante extranjero de componentes electrónicos, Bousillage Electronics, S.A. Esta entidad, no residente en ningún paraíso fiscal, cumple todos los restantes requisitos para gozar de la exención del artículo 20.bis de la LIS.

Según una conocida firma de auditoría, el valor teórico de las acciones a 31-12-2001 es inferior, concretamente de 350.000 €, pero Bousillage tiene plusvalías tácitas imputables a activos concretos, al menos por importe de 50.000 €. Por otro lado, al cierre del ejercicio, Bousillage ha informado a SOFAUCONES que en todo el año no ha vendido ningún activo fijo y que espera cerrar la cuenta de resultados con beneficios por lo que el valor teórico de Bousillage Electronics, S.A., a 31-12-2001, se estima en 3.600.000 €.

6. Por otro lado, el 30 de junio de 2001, en escritura pública y ante el notario D. J.C.R. se realizaron las siguientes compraventas:

6.1. La entidad SOFAUCONES vendió un solar en Madrid a la entidad española Deguéñillés Inmobiliarios, S.A., por el precio de 2.000.000 de € más 320.000 € de IVA. Por esta operación, SOFAUCONES contabilizó un beneficio extraordinario de 500.000 €.

6.2. A continuación, tuvo lugar otra venta sobre el mismo solar en la que como compradora aparece la entidad mercantil Academia Lourdaud, S.A. (dedicada a la explotación de centros de educación superior de carácter tributario) y como vendedora Deguéñillés Inmobiliarios, S.A., sociedad esta última que no ha declarado nunca a la Hacienda Pública por Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre el Valor Añadido, y no lleva ningún tipo de registro contable. El precio de la venta fue de 8.000.000 de € más 1.280.000 € de IVA.

6.3. Finalmente, D. Louis Per Ignon, administrador único de SOFAUCONES, vendió a esta última una vivienda unifamiliar que había adquirido el 1-10-1994 por un importe de 360.000 € más 21.600 € en concepto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y otros 3.600 € por gastos de notaría y registro. El precio de la venta fue de 400.000 €, siendo todos los gastos e impuestos derivados, de la compraventa por parte de SOFAUCONES. El valor de mercado de viviendas iguales que la de D. Louis en la misma zona es de 1.000.000 de €.

En la contabilidad de SOFAUCONES se registró la operación por 400.000 € más 36.000 € de gastos e impuestos.

6.4. Del examen de los medios de pago utilizados en las anteriores compraventas resulta que todos los pagos fueron realizados únicamente por Academia Lourdaud, con el siguiente destino: SOFAUCONES recibió realmente 5.964.000 €; D. Louis Per Ignon, 1.000.000 de €; otro millón de € retornó a Academia Lourdaud S.A.; 1.280.000 € recibió Deguéñillés Inmobiliarios, S.A., y 36.000 € fueron pagados a una gestoría que intervino en la compraventa de la vivienda unifamiliar.

7. D. Louis Per Ignon vive, desde 01-07-2001, en la vivienda unifamiliar citada en el punto 6.3, propiedad de SOFAUCONES que permite a D. Louis su utilización por su condición de administrador único, abonando además SOFAUCONES los gastos de mantenimiento, comunidad y consumos diversos de la vivienda, que ascienden a 36.000 € anuales.

8. Ya en el año 2002, concretamente en el mes de mayo, SOFAUCONES ha firmado dos actas de la Inspección de los Tributos, una de conformidad por el Impuesto sobre Sociedades, y otra de disconformidad por IVA, ambas referidas al ejercicio 1997.

8.1. En el acta de conformidad, después de una pormenorizada relación de hechos y de sus repercusiones tributarias, se indica: *«Los hechos descritos no constituyen infracción tributaria, no procediendo, a juicio del actuario, iniciar el procedimiento sancionador»*. No obstante el Inspector Jefe, 20 días después de la fecha del acta, acuerda, y notifica al contribuyente, el inicio del correspondiente expediente sancionador. Este expediente es iniciado, dos meses después de la incoación del acta, por una Unidad de Inspección distinta de la que desarrolló el procedimiento de comprobación e investigación.

8.2. En el expediente sancionador que se inicia, relativo al acta de disconformidad, se indica, entre otras circunstancias, lo siguiente: *«El contribuyente ha ingresado la cuota del IVA correspondiente al primer mes del año 1997 junto con la cuota correspondiente al mes de octubre, sin hacer en sus declaraciones ninguna referencia a este hecho, lo que constituye infracción tributaria grave»*.

9. Por otro lado, se dispone de la siguiente información sobre operaciones con vehículos realizadas por SOFAUCONES durante el mes de mayo de 2002:

9.1. Afectó para el transporte de recambios a sus concesionarios, vehículos industriales fabricados por ella durante el ejercicio. El importe de dichos vehículos tiene un coste de producción de 240.000 € y un precio de venta al público de 312.000 € (sin impuestos).

9.2. Adquirió de SOFAUCON Europe en España, a primeros del mes de mayo y en depósito para su venta en Europa, automóviles turismo por importe de 1.200.000 €, vehículos que ya habían cumplido todas las formalidades aduaneras derivadas de la importación.

9.3. A mediados de mayo envió a un establecimiento propio situado en Canarias una parte de los anteriores vehículos por importe de 300.000 €. Los vehículos posteriormente fueron vendidos en Canarias a clientes particulares con un 30% de recargo sobre su coste.

9.4. También a mediados de mayo, vendió en Suiza otra parte de los vehículos citados en el apartado 4.2 por importe de 240.000 € más un 30% de recargo.

9.5. A finales de mayo vendió en Francia otra parte de estos vehículos por importe de 360.000 € más un 30% de recargo.

9.6. El último día de mayo devolvió a SOFAUCON Europe los vehículos no vendidos por importe de 300.000 €.

10. SOFAUCONES inscribió en su día una hipoteca sobre un inmueble de su propiedad en garantía de un aplazamiento concedido por la Agencia Tributaria hace varios años. Consecuencia del incumplimiento de varios plazos de dicho aplazamiento, los órganos de recaudación han iniciado en el año 2002 los trámites para la subasta del inmueble, habiendo notificado a la entidad la fecha de subasta. SOFAUCONES ha recurrido, alegando que la hipoteca no se aceptó por el Estado y por tanto es nula.

11. En cuanto a D. Louis Per Ignon, tiene un hermano llamado Alain que, entre sus muchas deudas, tiene varias con la Hacienda Pública española, derivadas de su época de torero en la que era conocido en los ruedos con el nombre artístico de «Alain el de Lon». Se trata de varias actas de inspección que al no estar suspendidas están en período ejecutivo. Los órganos de recaudación han embargado sus cuentas bancarias y en una de ellas han trabado 12.000 € que ya han sido ingresados por el banco en la Cuenta del Tesoro. Además se han embargado dos inmuebles: un piso en el centro de Madrid, valorado en 300.000 € y un chalet en la playa valorado en 96.000 €.

11.1. D. Alain está en paradero desconocido tras haber desertado de la Legión Extranjera francesa. Su hermano D. Louis quiere que la Hacienda Pública española levante todos los embargos porque dice que, aunque la cuenta corriente está a nombre de su hermano, el dinero es suyo. Respecto de los inmuebles, dice que, aunque inscritos a nombre de Alain, él se los compró hace cinco años pero que no inscribió en el Registro la compraventa.

11.2. Además, a D. Louis y a su esposa, casados en régimen de gananciales, y con domicilio fiscal en Madrid, les incoaron un acta de IRPF en el año 93 que no pagaron. Respecto del marido los órganos de recaudación han realizado actuaciones ejecutivas, evitando la prescripción. Los órganos de la Dependencia de Recaudación han notificado la providencia de apremio a la esposa pero ésta alega que está prescrito.

**Balance de situación de SOFAUCONES 31-12-2001 (cifras en miles de €)**

Activo	Ejercicio 2001
<b>A) Accionistas (socios) por desembolsos no exigidos</b>	
<b>Total A</b> .....	-
<b>B) Inmovilizado</b>	
I. Gastos de establecimiento .....	3.700
II. Inmovilizaciones inmateriales	
Gastos de investigación y desarrollo .....	160
Concesiones, patentes, licencias, marcas y similares .....	369
Fondo de comercio .....	430
Aplicaciones informáticas .....	260
Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero .....	614
Provisiones .....	(115)
Amortizaciones .....	(6)
III. Inmovilizaciones materiales	
Terrenos y construcciones .....	3.736
Instalaciones técnicas y maquinaria .....	1.011
Otras instalaciones, utillaje y mobiliario .....	411
Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso .....	17
Otro inmovilizado .....	60
Provisiones .....	(415)
Amortizaciones .....	(241,25)
IV. Inmovilizaciones financieras	
Participaciones a largo plazo .....	475
<b>Total B</b> .....	<b>10.465,75</b>
<b>C) Gastos a distribuir en varios ejercicios</b> .....	<b>715</b>
<b>Total C</b> .....	<b>715</b>
<b>D) Activo circulante</b>	
I. Accionistas por desembolsos exigidos .....	-
II. Existencias	
Comerciales .....	629
Materias primas y otros aprovisionamientos .....	427
Productos en curso y semiterminados .....	332
Productos terminados .....	2.060
Provisiones .....	(449)
III. Deudores	
Clientes por ventas y prestaciones de servicios .....	7.121
Empresas del grupo, deudores .....	1.201
Deudores varios .....	427
Personal .....	430
Administraciones Públicas .....	780
Provisiones .....	(80)
IV. Inversiones financieras temporales	
Participaciones en empresas del grupo .....	202
Créditos a empresas del grupo .....	370
Provisiones .....	(143)
V. Tesorería .....	215
VI. Ajustes por periodificación .....	660
<b>Total D</b> .....	<b>14.182</b>
<b>TOTAL GENERAL (A+B+C+D)</b> .....	<b>25.362,75</b>

Pasivo	Ejercicio 2001
<b>A) Fondos propios</b>	
I. Capital suscrito .....	15.000
II. Prima de emisión .....	100
III. Reservas	
Reserva legal .....	1.000
IV. Resultados de ejercicios anteriores .....	-
V. Pérdidas y ganancias (beneficio o pérdida) .....	5.042,75
<b>TOTAL A</b> .....	<b>21.142,75</b>
<b>B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios</b>	
Diferencias positivas de cambio .....	260
<b>TOTAL B</b> .....	<b>260</b>
<b>C) Provisiones para riesgos y gastos</b>	
Provisiones para pensiones y obligaciones similares .....	500
Otras provisiones .....	125
<b>TOTAL C</b> .....	<b>625</b>
<b>D) Acreedores a largo plazo</b>	
I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables.	
Obligaciones no convertibles .....	613
II. Deudas con entidades de crédito .....	1.140
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas.	
Deudas con empresas del grupo .....	646
<b>TOTAL D</b> .....	<b>2.399</b>
<b>E) Acreedores a corto plazo</b>	
I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables.	
Obligaciones no convertibles .....	-
Intereses de obligaciones y otros valores .....	160
II. Deudas con entidades de crédito .....	-
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo	
Deudas con empresas del grupo .....	360
IV. Acreedores comerciales	
Deudas representadas por efectos a pagar .....	230
V. Otras deudas no comerciales	
Administraciones Públicas .....	160
VI. Provisiones para operaciones de tráfico .....	-
VII. Ajustes por periodificación .....	26
<b>TOTAL E</b> .....	<b>936</b>
<b>TOTAL GENERAL (A+B+C+D+E)</b> .....	<b>25.362,75</b>

### Información adicional para el balance:

1. SOFAUCONES también actúa como uno de los 200 concesionarios de la firma, existentes en España.

- Los automóviles enviados en consignación a los concesionarios se contabilizan dentro de las «Existencias» de la sociedad, hasta producirse la venta por los concesionarios. El precio franco fábrica es un 30 por 100 superior al coste de producción.

- Los automóviles comercializados por la sociedad a través de su propio concesionario se venden desde 01-01-2001 con precio aplazado, a pagar al finalizar el tercer año desde su compra por los adquirentes, con un recargo anual del 10 por 100 sobre el precio al contado. Dichas ventas han importado en el ejercicio 5.984.000 €.

2. Las instalaciones en las que se encontraba SOFAUCONES fueron permutadas a principio del año 2001 por otras de mayor superficie pero a las afueras de la ciudad, con un beneficio extraordinario contabilizado de 7.462.000 €.

3. SOFAUCONES incluye en el precio de venta de todos los vehículos un 2 por 100 de aquél, que es el importe estimado de las garantías post-venta de los coches. Las ventas de los concesionarios han supuesto la cantidad de 36.727.000 € en el ejercicio.

## **SOLUCIÓN**

### **PARTE I: ASPECTOS JURÍDICOS CIVILES, MERCANTILES Y AQUELLOS OTROS DE ÍNDOLE TRIBUTARIA NO EXPRESAMENTE CONTEMPLADOS EN LAS OTRAS PARTES DEL INFORME**

#### **Punto 6**

En nuestro ordenamiento jurídico se hace referencia al abuso del Derecho en el Título Preliminar del Código Civil, que bajo la rúbrica «De las normas jurídicas, su aplicación y eficacia» dispone en su artículo 7.º que:

«1. Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe.

2. La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realicen sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para terceros, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia del abuso».

El abuso del derecho en el ámbito tributario se encuentra contemplado, entre otras normas, en el artículo 25 de la LGT, que regula la figura de la simulación en los siguientes términos:

«En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados».

La simulación puede definirse como la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que o bien no existe (simulación absoluta) o bien es distinto de aquel que se ha llevado a cabo (simulación relativa).

Así, el profesor Federico DE CASTRO afirma que «existe simulación negocial cuando se oculta, bajo la apariencia de un negocio jurídico formal, otro propósito negocial, ya sea este contrario a su existencia (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa).

La simulación tiene, pues, tres rasgos característicos:

- Divergencia entre la voluntad querida y la manifestada.
- Acuerdo simulativo entre las partes.
- Fin de engañar a terceros (por ejemplo, la Hacienda Pública).

En cuanto a las dos posibles formas de simulación, podemos destacar que la simulación absoluta supone crear la apariencia de un negocio aun cuando en verdad nunca se ha pretendido dar vida al mismo, sino tan sólo a su apariencia engañosa.

En cambio, en la simulación relativa habría dos contratos: el que se finge (negocio simulado) destinado a obviar la Ley, y el contrato realmente llevado a cabo (negocio disimulado), que es el que verdaderamente quieren las partes.

La simulación relativa comprende, entre otros supuestos, el de interposición ficticia de persona: el negocio jurídico se concluye con otro, pero en efecto se está celebrando por otra persona distinta que permanece oculta ante terceros. Se finge o simula contratar con una persona pero en realidad se quiere que los efectos del negocio se realicen a favor de otro.

Los efectos de la simulación relativa han sido señalados por la jurisprudencia, pudiendo citar entre otras las Sentencias del TS de fecha 13 de enero de 1958 y 10 de octubre de 1961: tales efectos serían la nulidad del negocio simulado y la validez del negocio disimulado si éste es lícito y reúne además todos los requisitos formales y materiales para su validez de acuerdo con su naturaleza, todo ello en aplicación de lo preceptuado en el artículo 1.276 del CC.

En este sentido la referida Sentencia de 13 de febrero de 1958 establece que «La simulación relativa tiene por efecto la nulidad del negocio aparente, pero como la simulación no se agota en la simple producción de la apariencia, sino que ésta sólo es un medio para ocultar un negocio verdadero que se concluye entre las partes, la ineficacia de la forma externa simulada no obstaculiza la validez eventual del negocio verdadero encerrado; la demostración de la simulación hace desaparecer la relación fingida que media entre las partes, con el fin de enmascarar, pero deja intacta la relación verdadera que las partes han concluido secretamente, la cual será eficaz en cuanto reúna las condiciones necesarias para su existencia y validez».

Como señala el TEAC en Resolución de 26 de octubre de 2001, habida cuenta que la simulación constituye la confección artificial de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado.

A estos efectos el artículo 118.2 de la LGT dispone que «para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano». Conforme a la doctrina del TEAC consagrada en numerosas resoluciones, tal enlace se da cuando concurren los tres requisitos siguientes:

- a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico como extremadamente posible.
- b) Precisión o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse, y
- c) Concordancia entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.

Pues bien, a la vista de los datos ofrecidos por el supuesto, cabría considerar como hechos acreditados por la Inspección los siguientes:

- Deguénillés Inmobiliarios, S.A., es una sociedad que no ha declarado nunca a la Hacienda Pública ni por el IS ni por el IVA y que incumple absolutamente la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por disposiciones fiscales.
- Sucesión de los hechos en un período de tiempo muy reducido (en el relato que de los hechos hace el supuesto se indica literalmente que la segunda compraventa del solar tuvo lugar «a continuación» de la primera).
- La flagrante discordancia de precios (en dos operaciones que se realizan de forma simultánea en el tiempo, el mismo solar es vendido en un primer momento por 2.000.000 de € y en una segunda instancia por 8.000.000 de €).
- Del examen de los medios de pago utilizados en las anteriores compraventas, resulta que todos los pagos fueron realizados por Academia Lourdaud, S.A., constando la recepción por parte de Deguénillés Inmobiliarios, S.A., únicamente de 1.280.000 €, que coincide precisamente con el importe del IVA devengado con ocasión de la segunda transmisión del solar y cuyo ingreso en la Hacienda Pública pretende presumiblemente eludirse.

En virtud de tales hechos podría concluirse que del conjunto de las compraventas resulta que la realidad económica cierta y verdadera y el hecho imponible ha sido la obtención de una renta positiva por parte de SOFAUCONES superior a la declarada, procedente de la venta del solar, que se hace corresponder nominalmente a Deguéñillés Inmobiliarios, S.A., pero que realmente es atribuible a SOFAUCONES, además del más que presumible no ingreso en la Hacienda Pública del IVA devengado con ocasión de la segunda venta del solar por parte de la mencionada Deguéñillés Inmobiliarios, S.A.

En consecuencia, y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la LGT, debería someterse a gravamen el verdadero negocio realizado por las partes, prescindiendo de la venta intermedia, venta simulada hecha con el fin de engaño a la Hacienda Pública.

Finalmente, tal como afirma el TEAC en la resolución anteriormente aludida, podemos rechazar la posibilidad de que las operaciones descritas puedan responder a una economía de opción, ya que la economía de opción sólo puede darse cuando la Ley explícitamente ofrece a un hecho imponible dos fórmulas jurídicas igualmente válidas, pero con consecuencias tributarias distintas, no existiendo tal facultad de elegir cuando el sujeto pasivo toma un camino que implica abuso de las formas jurídicas o vulneración del espíritu de las normas.

Teniendo en cuenta los argumentos anteriores y atendiendo a los importes de las operaciones que se ponen en tela de juicio, podría contemplarse, siempre que quedase acreditada la concurrencia del elemento subjetivo del dolo, la posibilidad de que se apreciase indicios de delito contra la Hacienda Pública.

En tal caso, siguiendo lo dispuesto en el artículo 77.6 de la LGT, la Hacienda Pública pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Por su parte, el artículo 305 del Código Penal, aprobado mediante Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, establece que el que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 90.151,82 €, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas se impondrán en su mitad superior cuando la defraudación se cometa concurriendo alguna de las siguientes circunstancias:

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

A los efectos de determinar la cuantía defraudada, si se trata, como sucede tanto en el IS como en el IVA, de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo de declaración, y si éstos son inferiores a 12 meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

Por último, puede destacarse que en el caso concreto de la compraventa de la vivienda unifamiliar, estaríamos ante un supuesto de autocontrato, puesto que D. Louis Per Ignon, administrador único de SOFAUCONES, entidad compradora, es asimismo el vendedor de dicho inmueble.

El autocontrato no está expresamente regulado en el CC. La jurisprudencia viene admitiendo su existencia siempre que no haya colisión de intereses y que se garantice que existen dos o más voluntades distintas.

## **PARTE II: ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y SOBRE EL PATRIMONIO**

### **Punto 3.9**

La entrega a los trabajadores de SOFAUCONES de vehículos con un descuento del 25 por 100 sobre el precio franco fábrica supone para los mismos una retribución en especie del trabajo, sujeta a ingreso a cuenta (contestaciones a consultas de la DGT de fechas 26 de octubre de 1999 y 10 de octubre de 2001), a la vista de lo establecido en el artículo 43 de la LIRPF, según el cual:

«Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda».

La valoración de esta retribución en especie se efectuará, en principio, por el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación (como sería el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte), tal como dispone el artículo 44.1.1.º b) de la LIRPF, teniendo en cuenta, no obstante, que también resulta de aplicación en el presente caso la regla prevista en el apartado 1, número 1.º, letra f) de ese mismo artículo:

«f) No obstante lo previsto en las letras anteriores, cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo (SOFAUCONES se dedica a la fabricación y comercialización de vehículos), la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate».

Este precepto aparece desarrollado en el artículo 47 del RIRPF, el cual dispone que se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, deduciendo, en su caso los descuentos ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales de carácter general aplicados por la empresa que se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.

### Punto 6.3

Puesto que la transmisión de la vivienda, al menos formalmente, se verifica entre la sociedad y su administrador, estamos ante una operación vinculada. En tal caso, la Administración tributaria podrá valorar la operación por su valor normal de mercado, tanto a efectos del IRPF que pudiera corresponder a Don Louis Per Ignon por la ganancia patrimonial obtenida, como a efectos del IS de SOFAUCONES (arts. 42.1 de la LIRPF y 16 de la LIS).

### Punto 7

Señala el artículo 16.2 de la LIRPF que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las retribuciones de los administradores.

Por su parte, el artículo 44.1.1.º a) de la LIRPF, para el caso de utilización de vivienda, dispone que la renta en especie se valorará en el 10 por 100 del valor catastral, como norma general, o en el 5 por 100 del referido valor, tratándose de inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, de conformidad con los procedimientos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y hayan entrado en vigor a partir de 1 de enero de 1994.

Si a la fecha del devengo del Impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por 100 de aquél por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo, en estos casos, el porcentaje del 5 por 100.

La aplicación de la anterior norma de valoración de la retribución en especie deberá tener en cuenta el período de utilización de la vivienda por el administrador (únicamente la mitad del período impositivo 2001).

Asimismo constituyen para Don Louis Per Ignon retribución en especie del trabajo los gastos de mantenimiento, comunidad y consumos diversos de la vivienda que satisface SOFAUCONES, debiendo valorarse por el importe satisfecho.

**PARTE III: ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES****Punto 4.1**

Debe tenerse en cuenta la incidencia que para la determinación de la base imponible del IS pueden tener las correcciones que se proponen sobre el resultado contable de SOFAUCONES en el mismo punto 4.1 de la Parte VI dedicada a aspectos contables de este mismo dictamen.

**Punto 4.2**

El artículo 11.1 de la LIS establece que:

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, considerándose que la depreciación es efectiva cuando, entre otros supuestos:

- Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante, que no podrá ser inferior al 11 por 100, se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas por los siguientes coeficientes:

- a') 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a cinco años.
- b') 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a cinco años e inferior a ocho años.
- c') 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.

Aplicando el precepto citado a los datos del supuesto, resulta:

Período de amortización: 8 años.

Coefficiente de amortización lineal: 12,5%.

Porcentaje constante:  $12,5 \times 2,5 = 31,25\%$

Dotación amortización ejercicio 2000 :  $300.000 \times 31,25\% = 93.750$

Valor pendiente de amortización a 1-1-2001:  $300.000 - 93.750 = 206.250$

Dotación amortización ejercicio 2001:  $206.250 \times 31,25\% = 64.453$

De donde se deduce la procedencia de la actuación, en este punto, de SOFAUCONES.

#### Punto 4.4

De acuerdo con el artículo 11.5 de la LIS será deducible, con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, la dotación para la amortización de las marcas, siempre que se cumplan, como sucede en el presente supuesto, los dos requisitos siguientes:

- a) Que la marca se haya adquirido a título oneroso.
- b) Que la entidad adquirente no se encuentre, respecto de la persona o entidad transmitente, en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

En consecuencia, la dotación máxima para la amortización de la marca fiscalmente deducible será, para el período impositivo 2000, de 2.400 € y de 4.800 € para el período impositivo 2001, frente a los 6.000 y 12.000 € dotados, respectivamente, por SOFAUCONES.

#### Punto 5

SOFAUCONES ha adquirido valores representativos de la participación en los fondos propios de una entidad no residente, cuyas rentas pueden acogerse a la exención establecida en el artículo 20.bis de la LIS.

En tal caso, la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de la adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente y, por la parte de la diferencia que no hubiera podido ser imputada a activos concretos, al fondo de comercio financiero de la entidad, no reconocido en su patrimonio contable (art. 12.5 de la LIS) <sup>1</sup>.

El importe del fondo de comercio financiero es deducible, en la determinación de la base imponible del IS de SOFAUCONES con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

El supuesto no nos proporciona información acerca de cuál es el valor teórico contable de la participación a la fecha de la adquisición. Considerando que tal valor teórico contable coincide con el del informe de auditoría (350.000 €) y que las plusvalías tácitas correspondientes al 10 por 100 de participación atribuibles a activos concretos ascienden a 50.000 €, el importe del fondo de comercio financiero será de 75.000 € ( $475.000 - 350.000 - 50.000$ ).

Será deducible, entonces, para la determinación de la base imponible el importe de  $75.000/20 = 3.750 \text{ €}$ .

Dicha deducción es compatible con la provisión por depreciación de la participación que, en su caso, hubiera de practicarse al amparo de lo previsto en el artículo 12.3 de la LIS. En nuestro supuesto, no parece que el valor teórico de la entidad no residente haya disminuido al final del ejercicio, puesto que no parece que la participada haya obtenido pérdidas en el ejercicio, ni que, por ejemplo, haya procedido a la distribución de reservas que pudieran estar incorporadas al precio de adquisición (bien al contrario, la propia entidad estima su valoración en un importe superior al fijado por los auditores, informando acerca de que no ha vendido ningún activo fijo y que espera cerrar la cuenta de resultados con beneficio). Por lo tanto, entendemos que no procedería dotar ninguna provisión por depreciación de dicha participación.

### **Punto 1 de la Información adicional al balance, segundo guión.**

A efectos del IS, las ventas realizadas por SOFAUCONES a través de su propio concesionario se consideran operaciones a plazos o con precio aplazado, puesto que entre la entrega y el vencimiento del único plazo pactado transcurre un lapso temporal superior al año.

Así las cosas, SOFAUCONES puede optar bien por aplicar el criterio del devengo, bien por aplicar el criterio de caja, entendiéndose obtenidas las rentas proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes (art. 19.4 de la LIS), y ello con independencia de la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

### **Punto 2 de la Información adicional al balance.**

En una operación de permuta, de acuerdo con el artículo 15 de la LIS, la renta puesta de manifiesto se determina por la diferencia entre el valor contable del elemento patrimonial entregado y el valor normal de mercado del adquirido (en nuestro caso, tal diferencia se cuantifica en  $7.462.000 \text{ €}$ ), y su integración en la base imponible se efectuará en el período impositivo en el que se realiza la operación de la que derive dicha renta (el año 2001).

Valorado el elemento patrimonial a efectos fiscales por su valor normal de mercado, SOFAUCONES deberá integrar en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor contable de adquisición de la siguiente manera (art. 18 de la LIS):

- a) Por la parte de las instalaciones que pudiera corresponder al suelo, al tratarse de un elemento no amortizable, en el período impositivo en que las instalaciones se transmitan. Por tanto se produce fiscalmente una diferencia permanente positiva con ocasión de la operación de permuta que se cancela con una diferencia permanente negativa cuando se produzca la transmisión de dichas instalaciones.

- b) Por la parte de las instalaciones correspondiente al vuelo, al tratarse de un elemento amortizable, la diferencia temporal positiva puesta de manifiesto con motivo de la permuta se irá cancelando a lo largo de los períodos impositivos de vida útil del activo, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de las referidas instalaciones.

### **Punto 3 de la Información adicional al balance.**

La dotación a la provisión para garantías post-venta será deducible en los términos fijados en el artículo 13.2 g) de la LIS, esto es, hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación con las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

## **PARTE IV: ASPECTOS RELATIVOS A LOS IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**

### **Punto 3.1**

El artículo 83.uno de la LIVA establece que, como regla general, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor en aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del Impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del propio IVA.
- b) Los gastos accesorios, así como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por «primer lugar de destino» el que figura en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

En aplicación del mencionado precepto y a la vista de los hechos consignados en las diligencias formalizadas por la Inspección, la base imponible del IVA a la importación estará constituida por la suma de: Valor en aduana de las mercancías + Derechos de importación + Comisiones de compra.

Así, la base imponible correcta que hubiera debido determinarse a efectos del IVA sería la siguiente:

	1999	2000
Valor en aduana de las mercancías .....	7.302	8.053
Derechos de importación .....	1.168,3 (7.302 × 0,16)	1.288,5 (8.053 × 0,16)
Comisiones de compra .....	601	661
BI .....	9.071,3	10.002,5

### Punto 3.6

Habiéndose producido el hecho imponible importación de bienes, deberá procederse a la liquidación del Impuesto devengado. Nos remitimos a las consideraciones formuladas al respecto en la Parte V de este dictamen.

### Punto 6

Resulta procedente la repercusión del IVA en la transmisión de solares, puesto que se trata de una operación sujeta y no exenta.

En este Impuesto se declara la exención de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, considerándose a estos efectos edificables precisamente los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas (art. 20.1.20.º de la LIVA).

Por otra parte, la transmisión de la vivienda unifamiliar no está sujeta al IVA sino al ITPAJD, concretamente al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas». Así dispone el artículo 7.º 1 A) de la LITPAJD que son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

### Punto 9.1

La afectación para el transporte de recambios a sus concesionarios de vehículos industriales fabricados por SOFAUCONES no constituye un supuesto de autoconsumo del artículo 9.º 1 d) de la LIVA, puesto que la entidad tendría derecho a deducirse íntegramente las cuotas del IVA que hubiera soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

**Puntos 9.2, 9.3, 9.4, 9.5, 9.6 y Punto 1 de la Información adicional al balance, primer guión.**

De los datos extraídos del enunciado, podría deducirse que estamos en presencia de un contrato de comisión de venta, siendo SOFAUCON Europe el comitente y SOFAUCONES el consignatario o comisionista quien parece actuar en nombre propio frente a los clientes.

En tal caso, para la determinación de la base imponible resulta de aplicación la regla especial del artículo 79.seis de la LIVA, regla esta que se aplica exclusivamente a las operaciones efectuadas entre comitente y comisionista: la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.

Por su parte, la determinación de la base imponible de las operaciones efectuadas entre SOFAUCONES y sus clientes se ajustará a las reglas generales de determinación de la base imponible del Impuesto (arts. 78 y 79).

Aunque existen dos entregas de bienes (una de SOFAUCON Europe a SOFAUCONES y otra ulterior de SOFAUCONES a los clientes finales) el devengo del IVA correspondiente a ambas operaciones se produce en el mismo momento (art. 75.uno.3.º):

«En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.

Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente».

*Envío a un establecimiento propio situado en Canarias de vehículos y posterior venta de los mismos.*

Este envío no constituye operación alguna a efectos del IVA ya que no hay transmisión del poder de disposición sobre los bienes. No obstante, estas exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad sí generan para SOFAUCONES el derecho a deducir el IVA soportado [arts. 94.uno.1.º c) y 104.cuatro de la LIVA].

Por la adquisición de estos vehículos, SOFAUCONES habrá soportado cuotas de IVA (repercutido por su comitente) por importe del 16 por 100 sobre la siguiente base imponible: 300.000 – importe de la comisión, que parece consistir en un 30 por 100 del coste de producción.

Las ventas de los vehículos realizadas en Canarias no están sujetas al IVA español, ya que se realizan fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, sino que estarían sujetas al Impuesto General Indirecto Canario.

#### *Venta de vehículos en Suiza.*

Si SOFAUCONES vende los vehículos en España a clientes suizos, que posteriormente parten hacia su país, evidentemente estaríamos ante una entrega interior de bienes sujeta y no exenta, debiendo repercutir el Impuesto al tipo del 16 por 100.

Si, como parece que sería lógico entender del enunciado del supuesto, SOFAUCONES envía los vehículos a Suiza para desde almacenes o establecimientos propios venderlos después a clientes finales, podríamos hacer consideraciones similares a las anteriormente formuladas respecto de Canarias: el envío no constituye operación alguna a efectos del IVA ya que no hay transmisión del poder de disposición sobre los bienes. No obstante, estas exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad sí generan para SOFAUCONES el derecho a deducir el IVA soportado [arts. 94.uno.1.º c) y 104.cuatro de la LIVA].

Por la adquisición de estos vehículos, SOFAUCONES habrá soportado cuotas de IVA (repercutido por su comitente) por importe del 16 por 100 sobre la siguiente base imponible: 240.000 – importe de la comisión, que parece consistir en un 30 por 100 del coste de producción.

#### *Venta de vehículos en Francia.*

Si SOFAUCONES vende los vehículos en España a clientes franceses, que posteriormente parten hacia su país, evidentemente estaríamos ante una entrega interior de bienes sujeta y no exenta, debiendo repercutir el Impuesto al tipo del 16 por 100.

Si, como parece que sería lógico entender del enunciado del supuesto, SOFAUCONES envía los vehículos a Francia para desde almacenes o establecimientos propios venderlos después a clientes finales, estaríamos ante una transferencia de bienes sujeta y exenta del IVA español (arts. 9.º 3.º y 25.tres de la LIVA). Las posteriores entregas estarían sujetas al IVA francés.

Por la adquisición de estos vehículos, SOFAUCONES habrá soportado cuotas de IVA (repercutido por su comitente) por importe del 16 por 100 sobre la siguiente base imponible: 360.000 – importe de la comisión, que parece consistir en un 30 por 100 del coste de producción.

### **Punto 1 de la Información adicional al balance, segundo guión.**

Por lo que respecta a la base imponible correspondiente a las ventas a plazos realizadas por la sociedad a través de su propio concesionario, hemos de subrayar que, según el artículo 78.dos.1.º de

la LIVA, no forman parte de la base imponible los intereses cuando, como parecer ocurrir en el presente supuesto, concurren todas y cada una de las circunstancias siguientes:

- Que correspondan a un período posterior a la realización de las operaciones.
- Que constituyan la retribución de operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del Impuesto en virtud de lo previsto en el artículo 20, apartado uno, número 18.º, letra c) de esa misma Ley.
- Que los mismos se hagan constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.
- Que no excedan del tipo de interés de mercado usualmente utilizado para operaciones similares.

Así pues, la percepción de intereses por SOFAUCONES por el aplazamiento o demora en el pago del precio de las operaciones por él efectuadas implica que no sólo realiza las correspondientes entregas de bienes típicas o habituales de su actividad, sino también operaciones financieras exentas del artículo 20 de la LIVA que no originan el derecho a la deducción del IVA soportado. En este sentido, debe matizarse que la realización no habitual de operaciones financieras exentas ni condiciona ni minorra el porcentaje de prorrata aplicable (art. 104.tres.4.º de la LIVA).

#### **Punto 2 de la Información adicional al balance.**

En la permuta, puesto que la contraprestación no consiste en dinero, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes (art. 79.uno de la LIVA).

### **PARTE V: ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES**

#### **Puntos 3.1, 3.2, 3.3, 3.4 y 3.5**

De acuerdo con los datos del supuesto, podemos afirmar que entre SOFAUCONES y sus empresas suministradoras existe una clara relación de vinculación.

El artículo 143 del Reglamento 2454/1993 de aplicación del CAC expone el concepto de vinculación señalando, a los efectos que aquí nos interesan, que sólo se considerará que existe vinculación entre las personas, entre otros, en los siguientes casos:

- Si una de ellas forma parte de la dirección o del consejo de administración de la empresa de la otra o viceversa.

- Si una persona cualquiera posee, controla o tiene, directa o indirectamente, el 5 por 100 o más de las acciones o títulos con derecho a voto de una y otra.
- Si ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera persona.

En cuanto a la trascendencia que dicha vinculación puede tener para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas, dispone el artículo 29 del CAC:

«1. El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, siempre que:

(...)

- d) No exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros, en virtud de lo dispuesto en el apartado 2.

2.

- a) Para determinar si el valor de transacción es aceptable a efectos de la aplicación del apartado 1, el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados no constituirá, por sí mismo, motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. Si fuere necesario, se examinarán las circunstancias propias de la venta y se admitirá el valor de transacción, siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Cuando, por la información suministrada por el declarante u obtenida por otras fuentes, las autoridades aduaneras tengan motivos suficientes para considerar que la vinculación ha influido en el precio, comunicarán dichos motivos al declarante y le darán una oportunidad razonable para contestar. Si el declarante lo pidiera, los motivos se le comunicarán por escrito.
- b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías conforme al apartado 1, cuando el declarante demuestre que dicho valor está muy próximo a alguno de los valores que se señalan a continuación, referidos al mismo momento o a uno muy cercano:
- i) El valor de transacción en ventas de mercancías idénticas o similares, entre compradores y vendedores no vinculados, para su exportación con destino a la Comunidad.
  - ii) El valor de aduana de mercancías idénticas o similares determinado con arreglo a lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 30.
  - iii) El valor en aduana de mercancías idénticas o similares determinado con arreglo a lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 del artículo 30».

El supuesto indica expresamente que, comprobadas otras importaciones en España de las sociedades proveedoras, se ha constatado, para niveles semejantes de compras, diferencias entre el valor FOB declarado por SOFAUCONES de un 20 por 100 inferior a lo declarado por terceros.

Consecuentemente, puesto que, debido a la vinculación, el valor de transacción no es aceptable a efectos aduaneros, la Inspección de Hacienda deberá acudir a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 30 del CAC, según el cual cuando no se pueda determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, deberá aplicarse lo dispuesto en las letras a), b), c) y d) del apartado 2 de ese artículo 30 de forma sucesiva, en ese orden hasta que la primera de ellas permita determinar dicho valor. Sólo cuando el valor en aduana no se pueda determinar aplicando lo dispuesto en una letra dada podrá aplicarse la letra siguiente.

A la vista de los datos ofrecidos por el supuesto, el valor en aduana de las mercancías importadas podrá determinarse por la Inspección aplicando el primero de los criterios enunciados en el apartado 2 del artículo 30 del CAC, a saber, el valor de transacción de mercancías idénticas, vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano a éste.

Además, al amparo de lo previsto en el artículo 32.1 e) del CAC, para determinar el valor de transacción de las mercancías idénticas, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, los gastos de transporte y de seguro pero no en su totalidad, sino únicamente los ocasionados hasta el punto de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad (en el caso contemplado, sólo el flete y seguro hasta Alemania).

Por contraposición, dispone el artículo 33 del mismo Código, en sus letras a) y e), que el valor en aduana no comprenderá, siempre que sean diferentes del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, ni los gastos de transporte de tales mercancías, tras su llegada al lugar de entrada en el territorio aduanero de la Comunidad (el flete y seguro por la parte de trayecto que va desde Alemania a España) ni las comisiones de compra.

Por lo tanto, podemos concluir:

	1999		2000	
Valor FOB de mercancías idénticas .....	7.212	(6.010 × 1,2)	7.933	(6.611 × 1,2)
Flete y seguro hasta Alemania .....	90		120	
Valor en aduana de las mercancías importadas .....	7.302		8.053	

Respecto de las comisiones de compra (definidas en el art. 32.4 del CAC como las sumas pagadas por un importador a su agente, por el servicio de representarlo en la compra de las mercancías objeto de valoración), entendemos que no es preciso practicar, como hizo SOFAUCONES, el ajuste negativo que contempla el ya citado artículo 33 e); tal ajuste procedería en aquellos supuestos en

que el importe de las comisiones estuviera incluido en el valor de transacción de las mercancías, circunstancia esta que no parece concurrir en el supuesto analizado, dado que de los datos extraídos de la contabilidad de SOFAUCONES, se concluye que las comisiones de compra no han sido recogidas en las cuentas financieras como pagos realizados a las propias empresas exportadoras (estos pagos sólo comprenden el valor FOB de las mercancías y los gastos de transporte y flete desde Rusia y Ucrania hasta España).

### Punto 3.6

El régimen de tránsito externo permite la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la Comunidad de, como ocurre en el presente caso, mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial (art. 91 del CAC).

Puesto que la máquina llega a la Comunidad Europea al amparo de este régimen, la importación se produce no en el Estado miembro de entrada (Alemania), sino en el Estado miembro donde se ultime el tránsito (España).

Por otra parte, hay que destacar que el régimen de tránsito externo finalizará y el titular habrá cumplido sus obligaciones cuando las mercancías incluidas en el régimen y los documentos necesarios sean presentados en la aduana de destino (art. 91 del CAC), obligaciones estas que SOFAUCONES ha incumplido.

Ante dicho incumplimiento, establece el artículo 202.1 a) del CAC que dará origen a una deuda aduanera de importación la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación, originándose la deuda aduanera en el momento de la introducción irregular y ostentando la condición de deudor la persona, esto es, SOFAUCONES, que haya procedido a la introducción irregular (apartados 2 y 3, respectivamente, del mismo precepto).

### Punto 3.7

#### *Impuesto sobre Hidrocarburos*

De conformidad con el artículo 49.2 de la LIE, a efectos de este Impuesto se considerará:

- a) Uso como carburante: la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos con fines de combustión en cualquier tipo de motor.
- b) Uso como combustible: la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción, que no constituya uso como carburante.

En cuanto a los tipos impositivos, en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1.ª del artículo 50, la Ley fija un tipo reducido para los gasóleos utilizables como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible, tipo reducido este de cuya aplicación se ha beneficiado SOFAUCONES, tanto para su utilización como combustible con fines de calefacción como de carburante para sus camiones.

Nada puede objetarse en cuanto a la utilización de gasóleo bonificado como combustible. En cambio, en lo relativo a su utilización como carburante, es preciso destacar que el artículo 54 de la LIE, relativo a las prohibiciones y limitaciones de uso, establece en la letra a) de su apartado 2, con efectos a partir de 1 de enero de 2001, en su redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social <sup>2</sup>, que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1.ª del Impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto, entre otros, en los siguientes: motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales. No obstante lo anterior, el legislador contempla una excepción, que no concurre en SOFAUCONES: podría utilizarse gasóleo con aplicación de dicho tipo reducido en los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura.

En este sentido, puede traerse a colación la contestación a consulta formulada por la DGT con fecha 23 de enero de 2001, en la que se afirma que:

«La posibilidad de utilizar gasóleo bonificado como carburante en artefactos terrestres queda delimitada por su configuración objetiva y/o por la falta de autorización para circular por vías o terrenos públicos, sin que sea relevante, en general (con matices en cuanto a la agricultura), la actividad en que el artefacto se emplee».

Continúa diciendo la DGT que «en ningún caso los vehículos ordinarios (camiones, autobuses, turismos, etc.) podrán utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4, ni siquiera en el caso de que no estuvieran matriculados.

El caso planteado se refiere a un vehículo ordinario (concretamente, un camión) provisto de matrícula como tal, (...). En la medida en que el motor se emplea en la propulsión de tal vehículo, no puede utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1.ª del Impuesto (gasóleo bonificado): por una parte, se trata de un artefacto que se encuentra autorizado para circular por vías públicas, lo que le inhabilita para utilizar este carburante y, por otra, se trata de un artefacto susceptible de ser autorizado para circular como vehículo distinto de los especiales, por lo que tampoco podría utilizar gasóleo bonificado, incluso en el caso de que no estuviera autorizado para circular (que lo está)».

Consecuentemente, SOFAUCONES no puede utilizar gasóleo a tipo reducido como carburante para sus camiones, constituyendo dicha conducta infracción tributaria simple, sancionable con multa de 601,01 a 12.020,24 € (art. 55 de la LIE).

**Punto 3.8***Impuesto sobre el Alcohol*

La exención de que disfruta SOFAUCONES se encuentra amparada en lo previsto en el artículo 42.8 de la LIE.

El artículo 79 del RIE establece que la aplicación de dicha exención deberá solicitarse del centro gestor, como ha hecho SOFAUCONES, que cuenta con la debida autorización, en escrito en que se especificará el fin a que se destina (investigación de nuevos carburantes), la forma en que el alcohol participa en el proceso, la cantidad de alcohol que se considera necesaria, y el proveedor o proveedores elegidos para el suministro, indicando el CAE del establecimiento o establecimientos desde los que se efectuará el suministro.

Según este mismo precepto, a requerimiento de los servicios de Inspección, deberá justificarse el uso a que se ha destinado el alcohol recibido con aplicación de la exención, como ocurre en el presente supuesto.

En principio, parece suficiente la justificación esgrimida por la empresa, en la medida en que los productos entrados en SOFAUCONES con exención del Impuesto por razón de su destino se envían a otro destino que también justifica la exención.

**Punto 3.9***Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte*

SOFAUCONES ha declarado una base imponible coincidente con el valor que se fija en el convenio colectivo para la entrega de vehículos a los trabajadores: el precio franco fábrica minorado en un 25 por 100.

No obstante, el artículo 69 de la LIE establece que tratándose de medios de transporte nuevos, como ocurre en el presente supuesto, la base imponible estará constituida por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del IVA.

Consecuentemente, en la entrega de los vehículos a los trabajadores, la base imponible, a efectos del IVA, y por tanto también a efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, debió determinarse de acuerdo con la regla especial contenida en el artículo 79.cinco de la LIVA:

«Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado la base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas en los apartados tres y cuatro anteriores.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en Derecho.

A estos efectos, se presumirá que existe vinculación:

(...)

- c) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo».

Así las cosas, de acuerdo con lo previsto en el apartado tres del mismo artículo 79, puesto que se trata de bienes, vehículos, que han sido sometidos a procesos de elaboración por el propio transmitente, la base imponible que debió ser declarada es el precio franco fábrica sin tener en cuenta descuento alguno, esto es, el coste de los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo, SOFAUCONES, para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

## PARTE VI: ASPECTOS CONTABLES

### Punto 3.1

De los datos deducidos de la contabilidad de SOFAUCONES resulta que la empresa ha contabilizado como «Compras» de existencias los siguientes conceptos:

- Valor FOB de las mercancías.
- Flete y seguro hasta Alemania.
- Flete y seguro desde Alemania a España.
- Importe de los derechos arancelarios.

En cambio, no ha incluido en los gastos por compras del ejercicio las comisiones de compra.

Al respecto, dispone la Norma 17.<sup>a</sup> de Valoración del PGC que:

«En la contabilización de la compra de mercaderías y demás bienes para revenderlos se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Los gastos de las compras, incluidos los transportes y los impuestos que recaigan sobre las adquisiciones, con exclusión del IVA soportado deducible, se cargarán en la respectiva cuenta del subgrupo 60».

Al amparo de la norma transcrita, estimamos correcta la inclusión bajo la rúbrica de «Compras de importación», entendida como cuenta del Grupo 6 del PGC, de, además del valor FOB de las mercancías, de los gastos por flete y seguro en su totalidad así como de la cuantía satisfecha por derechos de importación.

En lo tocante a las comisiones de compra, SOFAUCONES debería asimismo haberlas contabilizado como mayor importe de las correspondientes compras puesto que tales comisiones constituyen un coste más de los necesarios para poder disponer de dichas mercancías (así lo indica expresamente AECA en el documento en el que recoge los principios contables aplicables a las existencias).

#### Punto 4.1

SOFAUCONES no ha activado los costes de explanación, asfaltado, pintura y señalización de la campa de almacenado de vehículos, por importe de 200.000 €, contabilizándolos como gasto del ejercicio.

No podemos considerar correcta dicha anotación contable. Tales costes, si bien no van a suponer un alargamiento de la vida útil de la campa, sí contribuyen a aumentar su eficiencia productiva. En consecuencia, deberían incluirse como mayor valor del activo.

En cuanto a su amortización, parece lógico plantearnos la hipótesis de que tales costes, dada su naturaleza, no tengan la misma vida útil estimada que la campa misma (40 años), sino que sea mucho más breve el período de tiempo durante el cual se estima que van a contribuir a la generación de ingresos. En este sentido, acudiendo a la tabla de coeficientes de amortización que figura como Anexo al RIS, entre los elementos comunes, para las instalaciones de señalización de viales y aparcamientos, se prevén un coeficiente máximo de amortización del 8 por 100 (que corresponde a un período mínimo de 12,5 años) y un período máximo de 25 años.

El supuesto no especifica si SOFAUCONES ha incurrido en estos costes en el propio período impositivo 2001 o si, por el contrario, se trata de gastos correspondientes al año en que se puso en funcionamiento la campa.

Así las cosas, podríamos proponer las siguientes soluciones alternativas:

- Si se considera que la compañía ha incurrido en estos costes en el año 2001, deberá proceder a la activación y amortización de los mismos. La amortización se realizará o bien durante la vida útil que le resta a la campa (en función de la amortización acumulada a 31 de

diciembre de 2000, serán 34,75 años) o bien en un período de tiempo inferior de acuerdo con las observaciones anteriormente expuestas.

- Si entendemos que SOFAUCONES soportó los costes en el año de adquisición de la campa, debería efectuar las correspondientes correcciones, recogiendo el mayor valor del activo y la amortización acumulada, con cargo y abono a cuentas de resultados extraordinarios de ejercicios anteriores.

### Punto 4.3

De los datos del enunciado se extrae que puesto que SOFAUCONES ha abandonado la fabricación del modelo de motor para el que servía el molde, se decidió por la entidad amortizar por entero en el ejercicio 2001 el valor neto contable que a principios de dicho año tenía el elemento patrimonial.

La actuación de SOFAUCONES no es correcta puesto que el activo queda definitivamente fuera de servicio. En tal caso, la amortización debió suspenderse en abril de 2001, debiendo además reducirse el valor del molde a su valor estimado de realización mediante su correspondiente saneamiento, valor estimado de realización que, a la vista de los datos del supuesto, podemos considerar cero.

Por tanto, SOFAUCONES debería, en el período 2001, haber practicado una dotación a la amortización del molde únicamente por el primer trimestre ( $85.000 \times 0,25 \times 3/12$ ), dando de baja el valor del activo y reconociendo resultados extraordinarios derivados de la depreciación irreversible de dicho inmovilizado material por un importe total de 37.187,5 €.

Así resulta de lo establecido en el PGC, en su Norma 2.<sup>a</sup> de Valoración, relativa al inmovilizado material, según la cual:

«Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución del valor del bien correspondiente».

En términos similares, el ICAC, en su Resolución de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, señala, en relación con las pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado que:

«Si se produce una disminución de valor, de carácter irreversible en un inmovilizado, se procederá a corregir la valoración de ese bien, contabilizando la correspondiente pérdida mediante cuenta del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad, provocando una corrección del valor amortizable del respectivo bien».

**Puntos 9.2, 9.3, 9.4, 9.5, 9.6 y Punto 1 de la Información adicional al balance, primer guión.**

Si SOFAUCONES actúa en virtud de un contrato de comisión de venta en nombre propio en la venta de los bienes a los terceros, obligándose directamente frente a ellos, no llegando a existir ninguna relación contractual entre el comitente y los clientes finales, debe registrar contablemente las entregas a dichos clientes como ventas propias, recogiendo simultáneamente el gasto por compras debido a la adquisición a su comitente de los vehículos finalmente vendidos.

En cuanto a la contabilización de los automóviles enviados en consignación, en el enunciado del supuesto se indica que SOFAUCONES los recoge dentro de las «existencias» de la sociedad, hasta el momento de producirse su venta.

La empresa, en estos casos, está recibiendo en depósito unas mercancías que, no siendo de su propiedad, le son confiadas para su venta, no liquidando la deuda con el proveedor hasta su venta definitiva. Debemos reseñar que estas operaciones parecen ajustarse a lo que sería el proceso normal del ciclo de explotación de SOFAUCONES.

AECA, en su documento sobre principios contables relativos a «Proveedores, acreedores y otras cuentas a pagar», señala como solución más aceptada y recomendable la de inclusión del depósito al margen del sistema contable patrimonial, es decir, en cuentas de orden o, preferiblemente, en la memoria.

Sin embargo, continúa AECA, esta forma de operar puede, en algunos casos, hurtar a la contabilidad patrimonial una parte importante de los recursos económicos manejados por la empresa. Así, entiende que las mercancías podrían ser tratadas en cuentas patrimoniales cuando se cumplan las condiciones siguientes:

- Se trate de una actividad habitual de la empresa.
- Constituya una parte significativamente importante de las existencias gestionadas por la misma.
- Exista certeza de que la operación se desarrollará por sus cauces normales: venta de la mercancía y liquidación posterior al proveedor o bien devolución al mismo de las existencias, con aceptación de este hecho por el proveedor.

Aun en el caso de inclusión en cuentas patrimoniales, debe quedar bien patente que se trata de un depósito. Por ello entiende AECA que las mercancías en poder de la empresa depositaria deben figurar en el activo con la denominación adecuada, como puede ser «en depósito», mientras que en el pasivo debe figurar la cuenta de «proveedores por mercancías en depósito» u otra similar, informándose además de todo ello en la memoria.

**Punto 1 de la Información adicional al balance, segundo guión.**

En cuanto al tratamiento contable de las ventas con pago aplazado a más de un año, según el principio del devengo, los ingresos se contabilizan cuando se produce la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, independientemente de la corriente financiera derivada de ellos. En consecuencia, en una venta a plazos debe contabilizarse como ingreso del ejercicio su importe de contado en el momento en el que se realice la operación, sin perjuicio de que los intereses incorporados al nominal, que se registrarán como una partida del pasivo del balance de ingresos a distribuir en varios ejercicios, se imputen a resultados siguiendo un criterio financiero (Resolución de 16 de mayo de 1991 del ICAC, por la que se fijan criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios).

En consecuencia, deberían practicarse las correspondientes correcciones en la contabilidad de SOFAUCONES, puesto que en el balance cerrado a 31 de diciembre de 2001 no luce cuenta alguna del Subgrupo 13 que recoja los ingresos a distribuir en ejercicios futuros por los intereses diferidos.

**Punto 2 de la Información adicional al balance.**

SOFAUCONES ha contabilizado un beneficio extraordinario con ocasión de la permuta de sus instalaciones, lo que resulta contrario a lo establecido por el ICAC en la Norma 1.ª 2 de la Resolución ya invocada de 30 de julio de 1991.

Según la citada resolución, el inmovilizado recibido se valorará por el menor de los dos siguientes: el valor neto contable del bien cedido o el valor de mercado del inmovilizado recibido.

**Punto 3 de la Información adicional al balance.**

No podemos estimar procedente la inclusión por parte de SOFAUCONES como mayor importe de la cifra de ventas del 2 por 100 correspondiente al importe estimado de las garantías post-venta de los coches.

Siguiendo las recomendaciones de AECA, en el documento en el que se recogen los principios contables relativos a los gastos, en aplicación de los principios de prudencia y de correlación de ingresos y gastos, los servicios incluidos en el precio de un bien, así como los derivados de garantías y de las condiciones de asistencia post-venta, deberán reconocerse como gastos simultáneamente a los ingresos.

Tales gastos se cargarán a las cuentas que corresponda, de acuerdo con su naturaleza.

En consecuencia, la cifra que debería lucir en la cuenta de ventas sería únicamente de 36.006.863 €, siendo el importe de la provisión por garantía post-venta que debería dotar SOFAUCONES de 720.137 €.

## **PARTE VII: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS**

### **Punto 3**

Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación iniciadas en octubre de 2001 tienen alcance parcial al amparo de lo previsto en el artículo 11 del RGIT.

En cuanto al número de actas que deberán incoarse para recoger los resultados de dichas actuaciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49.4 del RGIT en relación con cada tributo o concepto impositivo, podrá extenderse una única acta respecto de todo el período objeto de comprobación (años 1999 y 2000), al objeto de que la deuda resultante del conjunto de los ejercicios integrantes de dicho período pueda determinarse mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos ejercicios.

### **Punto 3.5**

Don Louis Per Ignon es el administrador único de SOFAUCONES, entendiéndose con él las actuaciones inspectoras de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26.3 del RGIT, según el cual por las personas jurídicas, ya sean de naturaleza pública o privada, deberán actuar las personas que ocupen al actuar la Inspección los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la Ley o por acuerdo válidamente adoptado.

### **Punto 8**

SOFAUCONES firmó, como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección, dos actas, una de conformidad por el IS, y otra de disconformidad por el IVA.

La incoación de dos actas, una por cada tributo, resulta ajustado a lo previsto en el artículo 49.4 del RGIT anteriormente citado.

### Punto 8.1

En cumplimiento de lo previsto en el artículo 49.2 j) del RGIT, en el acta que documenta el resultado de las actuaciones, se ha hecho constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador en el supuesto de que, a juicio del actuario, no esté justificada su iniciación.

Sin perjuicio de lo anterior, también resulta ajustada a Derecho la actuación del Inspector-Jefe, acordando y notificando al contribuyente el inicio del correspondiente expediente sancionador dentro del plazo máximo de un mes desde la fecha del acta, puesto que el mismo artículo 49.2 j) del RGIT a continuación añade:

«A estos efectos, y si transcurridos los plazos previstos en el apartado 2 del artículo 60 de este Reglamento, en relación con las actas de conformidad, (...), no se hubiera ordenado la iniciación de procedimiento sancionador, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso de tales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley General Tributaria en materia de revisión de actos administrativos».

Por otra parte, en cuanto al hecho de que el expediente sea iniciado por una Unidad de Inspección distinta de la que desarrolló el procedimiento de comprobación e investigación, el artículo 63.bis.2 y 3 del RGIT admite dicha posibilidad al señalar que:

«Será competente para acordar la iniciación del expediente sancionador el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, o aquel que designe el Inspector-Jefe, mediante autorización que éste podrá conceder, en ambos casos, en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación.

La tramitación e instrucción de la propuesta de resolución del expediente podrá encomendarse al funcionario, equipo o unidad a que se refiere el apartado anterior o a otro funcionario, equipo o unidad distinto en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso».

Por otra parte, aun cuando no es una cuestión planteada directamente por el supuesto, entendemos oportuno hacer alusión a la polémica suscitada en relación con la interpretación del alcance de la expresión «a estos efectos» que inicia lo previsto en el párrafo segundo del citado artículo 49.2 j) del RGIT.

La AEAT venía sosteniendo que los plazos perentorios que fija dicho precepto para la apertura de procedimiento sancionador únicamente son aplicables en el caso de que los actuarios hubieran consignado expresamente la ausencia de razones para su iniciación, no siendo aplicable en los

supuestos de silencio de los Inspectores sobre tal extremo o en aquellos en los que incluso se propusiera su iniciación. En estos dos últimos casos, el plazo con que contaría la Administración tributaria para proceder a la apertura del procedimiento sancionador sería, pues, el plazo general de prescripción de cuatro años de la acción para imponer sanciones tributarias, teniendo presente que además dicho plazo de prescripción se habría visto interrumpido por las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación.

Opinión contraria a la anterior ha sido la mantenida por el TEAC, entre otras, en Resoluciones de fecha 8 de febrero y 21 de marzo de 2002. Entiende el órgano económico-administrativo que el párrafo segundo del artículo 49.2 j) del RGIT ha de entenderse aplicable a todos los supuestos en que se ordene, o en su caso autorice, la iniciación del procedimiento sancionador, a pesar de la ambigüedad de su expresión inicial («a estos efectos») y ello:

Desde el punto de vista literal, porque aunque el párrafo que se discute comienza de una manera un tanto ambigua con la expresión «a estos efectos», sin que se sepa muy bien qué efectos son, no parece que sea forzar el texto entender que es a los efectos de proceder a la apertura de procedimiento sancionador.

Desde una perspectiva lógica, porque sería carente de ella que la Administración viniera sujeta a un plazo perentorio en el caso de que el actuario no viera razones para sancionar, y en cambio no tuviera tal sujeción en los casos de silencio del Inspector sobre tal extremo o en aquellos en los que se propusiera su iniciación. No ve el TEAC cuál podría ser la razón de la pretendida diferencia, pues la seguridad jurídica del obligado, auténtico *leitmotiv* del Real Decreto 1930/1998, que dio nueva redacción al artículo controvertido del RGIT, y de la Ley 1/1998, padecería igual en uno como en los otros casos.

Desde una perspectiva sistemática, continúa argumentando el TEAC, porque si existe un plazo perentorio para resolver el expediente, so pena de caducidad del procedimiento (seis meses, según el art. 36.1 del RD 1930/1998), lo que expresa a las claras la voluntad del legislador de no prolongar la incertidumbre del inculpado, sería absurdo que la iniciación no estuviera sometida a plazo alguno, salvo el prescriptivo general.

Carece también de sentido, concluye el Tribunal, que el procedimiento de inspección no deba detenerse injustificadamente más de seis meses, so pena de no considerarse interrumpida la prescripción (art. 31. quáter del RGIT), y no pueda durar más de un año –dos por excepción–, y sin embargo la pendency del procedimiento sancionador pueda alcanzar hasta cuatro años y seis meses; siendo así que en esta materia los criterios a aplicar han de ser más garantistas.

La doctrina que acabamos de exponer parece haberse visto recientemente confirmada por el TS en Sentencia de fecha 21 de septiembre de 2002, si bien se trata de una resolución que resuelve, en sentido desestimatorio, un recurso de casación en interés de ley.

## Punto 8.2

La controversia que sugiere este punto del supuesto se centra en considerar o no sancionable la conducta del contribuyente, consistente en no declarar ni ingresar determinadas cuotas en las autoliquidaciones correspondientes a los períodos en que existía dicha obligación, y declararlas e ingresarlas en autoliquidaciones correspondientes a períodos posteriores, todo ello sin hacer constar en aquellas declaraciones que las cantidades consignadas en exceso, por corresponder a períodos anteriores, se ingresaban fuera de los mencionados plazos.

En esta cuestión nos encontramos con dos posibles posturas:

- Entender que en verdad se trata de una verdadera regularización, es decir, de ingresos cuya naturaleza debe ser determinada como de ingresos extemporáneos, siendo en consecuencia de aplicación el régimen de recargos regulado en el artículo 61.3 de la LGT, ya que sin mediar requerimiento previo de la Administración, el contribuyente procede a la consignación en su autoliquidación, e ingreso en su caso, de las cantidades adeudadas, con independencia del medio formal utilizado (Resolución del TEAR de Cataluña de fecha 23 de noviembre de 1998).
- Estimar, por el contrario, que resulta de plena aplicación el régimen sancionador. En este sentido se han pronunciado el TEAC en Resolución de fecha 9 de mayo de 2001, el TEAR de Madrid en Resolución de 28 de octubre de 2002 o el TSJ del Principado de Asturias en Sentencia de fecha 1 de marzo de 2002.

En este sentido, debe destacarse que dispone el artículo 79 a) de la LGT que constituye infracción tributaria grave dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61.3 de la propia Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 de la misma norma.

De acuerdo con una interpretación teleológica del artículo 61.3 de la LGT, para evitar la imposición de sanción, resulta necesario ajustarse a ciertos requisitos. Así, habrá de procederse a la regularización de la situación tributaria del contribuyente, lo que pasa necesariamente por la presentación de una declaración veraz, en la que se pongan en relación las cuotas ingresadas extemporáneamente con los períodos a que corresponden. Lo contrario supone la ocultación a la Administración de información, por medio de la presentación de una declaración inexacta, con la que el contribuyente evita la aplicación del régimen de recargos y también la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

A mayor abundamiento, la evolución normativa posterior ha venido a confirmar la exigencia de regularización. Así, la norma dictada en desarrollo de la LGT en materia sancionadora, el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, dispone en su artículo 4.º que «a efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 61 de la LGT, no se impondrán sanciones por infracciones tributarias al

que regularice su situación tributaria antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización».

Por consiguiente, no parece que baste con ingresar, sino que también ha de regularizarse la situación tributaria provocada por la anterior autoliquidación o por la ausencia de la misma, y ello supone cumplir con los requisitos lógicos que exige la comparación entra ambas declaraciones-liquidaciones, relacionándolas, o si no hubo una anterior, identificando el período a que se corresponde la declaración extemporánea. Estos requisitos, en síntesis, serían los siguientes:

- Que se presente la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación omitida, o bien una declaración complementaria que rectifique la anterior formulada en plazo, haciendo constar expresamente, en ambos casos, el período impositivo a que se refieren las cuotas del Impuesto objeto de regularización.
- Que la declaración sea extemporánea, es decir, que se presente una vez finalizados los plazos de ingreso en período voluntario.
- Que de la autoliquidación presentada resulte una deuda tributaria a ingresar.
- Que la presentación se efectúe de manera espontánea, sin que haya mediado requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.

Consecuentemente, no habiéndose producido, en los términos anteriormente expuestos, regularización voluntaria por parte del contribuyente y en la medida en que ha sido precisa la actuación de los órganos de Inspección para determinar las cuotas del IVA que corresponden a cada período de liquidación, no podría exonerarse a SOFAUCONES de responsabilidad por infracción tributaria.

## **PARTE VIII: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN**

### **Punto 3.5**

Don Louis Per Ignon ostenta la condición de administrador único de SOFAUCONES.

En relación con ello, habrá de tenerse en cuenta, en su caso, lo previsto en el artículo 40 de la LGT, que establece que serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de la mismas que no realizaren los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

**Punto 10**

Estamos ante un supuesto de hipoteca voluntaria, constituida por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada (SOFAUCONES) a favor de la Hacienda Pública.

SOFAUCONES alega que la falta de aceptación por parte del Estado provoca la nulidad de la hipoteca. No obstante, el artículo 145 de la LH no contempla la aceptación como uno de los requisitos para la válida constitución de las hipotecas voluntarias. Dichos requisitos, cuya concurrencia en el caso planteado no es puesta en entredicho por el deudor, son únicamente los dos siguientes:

- 1.º Que la hipoteca se haya constituido en escritura pública.
- 2.º Que la escritura se haya inscrito en el Registro de la Propiedad (inscripción de carácter constitutivo).

Bien es cierto que de acuerdo con el artículo 141 de la LH, en las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron debe hacerse constar en el Registro por nota marginal, retrotrayéndose sus efectos a la fecha de constitución de la misma.

El mismo precepto regula, en su párrafo segundo, los efectos de la falta de aceptación, que no son la nulidad de la hipoteca: si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó.

Añade a ello el artículo 237 del RH que en tal requerimiento se determinará de modo expreso que, transcurridos los dos meses sin hacer constar en el Registro la aceptación de la hipoteca, podrá cancelarla el dueño de la finca hipotecada sin necesidad de consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó. Asimismo, para practicar la cancelación será preciso el otorgamiento por el dueño de la finca hipotecada de la correspondiente escritura cancelatoria.

En el supuesto no consta que SOFAUCONES haya formulado requerimiento alguno al órgano administrativo competente instándole a la aceptación de la hipoteca; tampoco consta que, tras la formulación del requerimiento, haya transcurrido el preceptivo plazo de dos meses; finalmente, no queda acreditado que la entidad haya otorgado escritura cancelatoria alguna de la hipoteca en su día constituida.

Consecuentemente, la hipoteca es válida y la Agencia Tributaria podría proceder a la ejecución de la garantía.

### Punto 11.1

De los datos del supuesto parece deducirse que Don Louis Per Ignon pretende la interposición de sendas tercerías de dominio. Al respecto, pueden formularse las siguientes consideraciones:

En primer término, en relación con el embargo de las cuentas bancarias, podemos plantearnos la posible extemporaneidad de la reclamación. Así, señala el apartado 1 del artículo 173 del RGR que «no será admitida la tercería de dominio después de otorgada la escritura, de consumada la venta de los bienes de que se trate o de su adjudicación para pago al Estado u otro Ente acreedor».

Por su parte dispone el artículo 120.8 del RGR que el importe de las cantidades retenidas será ingresado en las cuentas restringidas del Tesoro, una vez transcurridos 20 días naturales desde la fecha de la traba sin haber recibido la oficina o entidad correspondiente comunicación en contrario del órgano de recaudación.

Consecuentemente, poniendo en conexión los dos preceptos citados, si la reclamación de tercería es interpuesta por Don Louis Per Ignon transcurrido el mencionado plazo de 20 días, la reclamación resultaría inadmisibile, lo que parece haber sucedido en el caso aquí analizado, ya que en el supuesto se lee que los 12.000 € «ya han sido ingresados por el banco en la cuenta del Tesoro».

En la hipótesis de que la reclamación hubiera sido interpuesta en tiempo y forma, tampoco parece que pudiera prosperar, puesto que sólo está legitimado en la tercería de dominio quien en el momento de plantear la reclamación ostente la titularidad del bien de que se trate (art. 171.2 del RGR), extremo este que no parece quedar acreditado por Don Louis Per Ignon en la medida en que la cuenta corriente cuyo saldo se embarga figura únicamente a nombre de su hermano.

En segundo lugar y en lo tocante a los dos bienes inmuebles embargados, Don Louis Per Ignon afirma que, aunque inscritos a nombre de Alain, él se los compró hace ya cinco años, si bien no inscribió la compraventa en el Registro de la Propiedad.

Frente a tal pretensión, la Administración tributaria puede invocar el llamado principio de inoponibilidad de lo no inscrito frente a lo inscrito, recogido en el artículo 606 del CC, de conformidad con el cual «los títulos de dominio, o de otros derechos reales sobre bienes inmuebles, que no estén debidamente inscritos o anotados en el Registro de la Propiedad, no perjudican a tercero» (en términos idénticos, art. 32 de la LH).

No obstante lo anterior, Don Louis Per Ignon podrá probar que ostenta la titularidad dominical por cualquiera de los medios admisibles en Derecho (así, la exhibición de la correspondiente escritura pública en la que se documentó la compraventa), puesto que la inscripción en el Registro de la Propiedad de la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles no tiene eficacia constitutiva.

## Punto 11.2

Siendo el régimen económico matrimonial el de gananciales y tratándose de deudas por IRPF, podemos plantearnos las siguientes hipótesis:

- Que se trate de deudas contraídas únicamente por Don Louis Per Ignon.

En tal caso sería de aplicación lo previsto en el artículo 88 de la actual LIRPF, que establece expresamente el principio de responsabilidad patrimonial del contribuyente por las deudas tributarias del IRPF, respondiendo los bienes gananciales directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas.

- Cuestión diferente sería que se tratase de autoliquidaciones en las que el matrimonio hubiese optado por la tributación conjunta. En este supuesto, de conformidad con el apartado 6 del artículo 70 de la LIRPF, los dos cónyuges son obligados solidarios, respondiendo de las deudas de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 1.137 y siguientes del CC. En este sentido, a los efectos que aquí nos interesan, dispone el artículo 1.141, párrafo segundo del CC, que «las acciones ejercitadas contra cualquiera de los deudores solidarios perjudicarán a todos éstos».

En ambos supuestos, constando la realización de actuaciones de los órganos de recaudación respecto del esposo, la alegación fundamentada en la prescripción de la esposa de Don Louis Per Ignon quedaría privada de toda virtualidad.

## NOTAS

<sup>1</sup> Aun cuando la normativa expuesta sólo es aplicable a las adquisiciones de participaciones efectuadas a partir de 1 de enero de 2002, siguiendo las indicaciones del Tribunal se contesta con normativa vigente en la fecha de celebración del examen.

<sup>2</sup> En la solución del dictamen se utiliza la redacción del artículo 54.2 de la LIE, vigente en la fecha en que se celebró el examen (14 de junio de 2002) siguiendo la nota del Tribunal, en el sentido que se haga abstracción de las normas que pudieran estar vigentes en años anteriores, aplicando a todas las cuestiones planteadas únicamente las normas en vigor a dicha fecha.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos reseñar que también con la anterior redacción del artículo 54.2 de la LIE, dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, redacción que sería la vigente para los años objeto de comprobación, 1999 y 2000, se llegaría a la misma conclusión: en ningún caso pueden utilizar gasóleo bonificado como carburante los vehículos ordinarios, tales como turismos, camiones, autobuses y demás automóviles. En este sentido, se manifestó, entre otras, la DGT en contestación a consulta formulada con fecha 18 de febrero de 1999.