

CONTABILIDAD	SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA INGRESO AL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)	Núm. 44/2001
TRIBUTACIÓN		

CARMEN PINTOS VIDAL

CLARA SOTELO TESIS

*Alumnas de la Escuela de Hacienda Pública. Inspección de
Hacienda del Estado*

ANTONIO LONGAS LAFUENTE

Licenciado en Derecho

Sumario:

ENUNCIADO.

SOLUCIÓN:

Parte I: Aspectos jurídicos civiles, mercantiles y aquellos de índole tributaria no expresamente incluidos en las otras partes del dictamen.

Parte II: Aspectos contables.

Parte III: Aspectos de aduanas e impuestos especiales.

Parte IV: Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Parte V: Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Parte VI: Aspectos relativos a la previsible resolución de la pretensión a que se refiere el número 7 de la información adicional así como a la forma de resolver la cuestión que se plantea en el número 8 de dicha información adicional.

Parte VII: Análisis de la actuación del Servicio de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria y efectos de la misma para las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos.

Parte VIII: Análisis de las actuaciones inspectoras realizadas por la Dependencia Provincial de Inspección de Madrid y resultados previsibles de la resolución de los recursos planteados.

[3.º Ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (Convocatoria. Resolución de 3 de diciembre de 1999)].

ENUNCIADO

Don José Sánchez Sánchez, con NIF 00000099A y domicilio fiscal en Madrid, Av. de los Madroños, s/n.º, se dedicaba a la compraventa de todo tipo de vehículos automóviles, teniendo suscrito un contrato de agencia en exclusiva, de duración indefinida, con «SEAT», para la provincia de Madrid.

Las comisiones recibidas durante los años 1992 a 1996 ascendieron a 7.500.000, 8.500.000, 11.500.000, 12.500.000 y 15.000.000 de u.m., respectivamente.

Durante 1996 la Unidad de Inspección n.º 215 de la Delegación de la Agencia Tributaria de Madrid realizó actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IRPF y el IVA de don José Sánchez Sánchez de los ejercicios 1992 a 1995, ambos incluidos, documentando el resultado de dichas actuaciones en las correspondientes actas de inspección, incoadas el 10 de octubre de 1996, cuyo desglose por conceptos, ejercicios y modelos es el siguiente:

IRPF

EJERCICIOS	1992 (A02: DISCONFORMIDAD)	1993 (A01: CONFORMIDAD)	1994 (A02: DISCONFORMIDAD)	1995 (A01: CONFORMIDAD)	TOTAL EN U.M.
Cuota diferencial	2.000.000	1.000.000	1.500.000	3.000.000	7.500.000
Intereses de demora	500.000	200.000	200.000	200.000	1.100.000
Sanción	2.000.000	500.000	1.500.000	1.500.000	5.500.000
TOTAL	4.500.000	1.700.000	3.200.000	4.700.000	14.100.000

IVA. 1992 A 1995 (A01: CONFORMIDAD)

EJERCICIOS	1992	1993	1994	1995	TOTAL EN U.M.
Cuota diferencial	1.000.000	1.500.000	1.500.000	2.000.000	6.000.000
Intereses de demora	250.000	250.000	200.000	200.000	900.000
Sanción	500.000	750.000	750.000	1.000.000	3.000.000
TOTAL	1.750.000	2.500.000	2.450.000	3.200.000	9.900.000

A finales de 1996, a la vista de las previsiones de volumen de negocio y de los problemas financieros que le ha ocasionado la importante deuda tributaria firme, puesto que sólo había recurrido ante el TEAR de Madrid los actos administrativos correspondientes a las actas de disconformidad, el Sr. Sánchez decidió constituir una sociedad de responsabilidad limitada. El 2 de enero de 1997 constituye dicha sociedad junto con su cónyuge, doña Amalia Gallego González, con la que está casado en régimen de separación de bienes y el hijo común de ambos, don Juan Sánchez Gallego, mayor de edad, mediante escritura otorgada ante el notario de Madrid don Agustín Sánchez Sánchez, hermano suyo, en la que figura don José Sánchez Sánchez como administrador único.

El objeto social de Sánchez Gallego, S.L. («SANGA, S.L.»), nombre de la nueva sociedad, según el artículo 5 de sus estatutos sociales, consiste en la compraventa de todo tipo de vehículos automóviles, coincidente con la actividad que realizaba el Sr. Sánchez.

El capital social de «SANGA, S.L.» se fijó en 10.000.000 de u.m., dividido en 100 participaciones sociales, suscribiendo don José Sánchez Sánchez 98 participaciones, y doña Amalia Gallego González y don Juan Sánchez, una cada uno de ellos.

La escritura fundacional inscrita en el Registro Mercantil recoge los siguientes desembolsos:

- Don José Sánchez aportó todo su patrimonio empresarial afecto a la actividad de compraventa de vehículos automóviles con excepción del saldo de caja y bancos. Dicha aportación se valoró en 9.800.000 u.m., según el desglose de derechos y obligaciones siguiente:

– Activos:

Terrenos y construcciones (1)	10.000.000 u.m.
Maquinaria y mobiliario	5.000.000 u.m.
Marca (2)	1.500.000 u.m.
Fondo de Comercio (3)	10.000.000 u.m.
Activo circulante	10.500.000 u.m.
Otros derechos (4)	22.000.000 u.m.
TOTAL	59.000.000 u.m.

– Pasivos 49.200.000 u.m.

TOTAL 49.200.000 u.m.

(1) Corresponden a un edificio almacén cuya construcción había encargado y que utilizaba desde el 1 de febrero de 1996 como depósito de mercancías, edificio que fue vendido en febrero de 1997 por 20.000.000 de u.m., sin repercutir IVA al interpretar que debía tributar por el ITP y AJD.

(2) La marca no inscrita «concesionario oficial» se valora en 1.500.000 u.m.

(3) El Fondo de Comercio, que no había sido adquirido a terceros, refleja la valoración de los beneficios futuros que el Sr. Sánchez aporta a la sociedad.

(4) Consisten en un derecho de opción de compra, adquirido en 1995 por 10.000.000 de u.m., sin compromiso vinculante de ejercicio de opción, sobre un terreno urbanizable propiedad de una sociedad que lo había urbanizado. Este derecho que fue ejercitado en mayo de 1997, por 50.000.000 de u.m., constando en el contrato que en caso de ejercitarse la opción a compra, el precio de la opción se tomaría como un pago a cuenta. Dicho terreno fue vendido a finales de 1997.

El resto, 12.000.000 de u.m., corresponde a la cesión de los derechos y obligaciones del contrato de agencia que le unía con «SEAT», a la sociedad. Tras la oportuna comunicación, «SEAT» prestó su consentimiento a la cesión, mediante carta remitida por su Director General y recibida a finales de enero.

- Doña Amalia Gallego y don Juan Sánchez aportaron en efectivo 100.000 u.m. cada uno acreditadas según certificación de un depósito a nombre de la sociedad en una entidad de crédito.
- En la escritura de constitución se dice que la aportación del patrimonio empresarial está no sujeta a IVA y exenta del ITP y AJD.

La Entidad «SANGA, S.L.» presenta las siguientes cuentas anuales a 31 de diciembre de 1998 y 1999:

BALANCE DE «SANGA, S.L.» A 31 DE DICIEMBRE (en miles de u.m.)

NÚM. CTA.	ACTIVO	1999	1998	NÚM. CTA.	PASIVO	1999	1998
	B) INMOVILIZADO	46.714,4	31.100		A) FONDOS PROPIOS	5.475	6.450
20	I. Gastos de establecimiento	3.000	4.000		I. Capital suscrito	10.000	10.000
	II. Inmovilizaciones inmateriales	17.714,4	14.100	100	Capital social	10.000	10.000
212	Propiedad industrial	1.500	1.500		IV. Reservas	1.000	1.000
213	Fondo de Comercio	10.000	10.000	112	Reserva legal	1.000	1.000
216	Otro inmovilizado inmaterial	12.000	12.000		V. Resultados de ejercicios anteriores	(4.550)	-
217	Derechos sobre bienes en arrendamiento financiero	8.752	-	(121)	Resultados negativos de ejercicios anteriores ...	(4.550)	-
(2812)	Amortización acumulada propiedad industrial ..	(900)	(600)	(129)	VI. Pérdidas y Ganancias	(975)	(4.550)
(2813)	Amortización acumulada Fondo Comercio	(6.000)	(4.000)		B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	1.000	-
(2816)	Amortización acumulada otro inmovilizado inmaterial	(7.200)	(4.800)	130	Subvenciones oficiales de capital	1.000	-
(2817)	Amortización acumulada derechos sobre arrendamiento financiero	(437,6)	-		D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	32.050	29.000
	III. Inmovilizaciones materiales	26.000	13.000	170	II. Deudas con entidades de crédito	30.000	27.000
220	Terrenos y construcciones	20.000	10.000		IV. Otros acreedores	2.050	2.000
223	Maquinaria	3.000	3.000	171	Deudas a largo plazo	2.050	2.000
226	Mobiliario	2.000	2.000		E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	308.225	64.065
	Elementos de transporte	5.000	-		II. Deudas con entidades de crédito	12.400	5.600
(282)	Amortización acumulada inmovilizado material ..	(4.000)	(2.000)	520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito ..	12.400	5.600
	C) ACTIVO CIRCULANTE	300.035,6	68.415	520	IV. Acreedores comerciales	280.825	47.465
	II. Existencias	275.060	45.000	400	Proveedores	280.825	47.465
3001	Gasolinas	270.000	45.000		V. Otras deudas no comerciales	15.000	11.000
3002	Camisetas	5.280	-	475	Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales IVA	11.000	5.000
(390)	Provisión por depreciación de mercaderías (camisetas)	(220)	-	477	Hacienda Pública, IVA repercutido	4.000	6.000
	III. Deudores	13.925	21.375				
430	Clientes	6.950	15.925				
472	Hacienda Pública, IVA soportado	6.000	3.000				
4745	Créditos por pérdidas a compensar	975	2.450				
	IV. Inversiones financieras temporales	8.000	-				
541	Valores de renta fija a corto plazo	5.000	-				
542	Participaciones FIAMM	3.000	-				
	VI. Tesorería	3.050,6	2.040				
570	Caja, pesetas	50,6	40				
572	Bancos e instituciones de crédito c/c, pesetas	3.000	2.000				
	TOTAL ACTIVO	346.750	99.515		TOTAL PASIVO	346.750	99.515

**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE «SANGA, S.L.»
A 31 DE DICIEMBRE (en miles de u.m.)**

NÚM. CTA.	DEBE	1999	1998	NÚM. CTA.	HABER	1999	1998
	A) GASTOS				B) INGRESOS		
600.610	2. Aprovisionamientos	329.720	325.000		1. Importe neto de la cifra de negocios	690.000	640.000
	Consumo de gasolinas	225.000	270.000	700	a) Ventas	690.000	640.000
	Consumo de camisetas	104.720	55.000		Gasolinas	500.000	540.000
	3. Gastos de personal	327.472,4	311.100		Camisetas	190.000	100.000
640	Sueldos y salarios	327.472,4	311.100				
	4. Dotación para amortizaciones de inmovilizado	8.137,6	7.700	740	4. Otros ingresos de explotación	-	16.500
680	a) Amortización gastos establecimiento	1.000	1.000		b) Subvenciones oficiales a la explotación	-	16.500
	b) Amortización inmovilizado inmaterial	5.137,6	4.700				
6812	Propiedad industrial	300	300				
6813	Fondo de Comercio	2.000	2.000				
6816	Otras inmovilizaciones inmateriales	2.400	2.400				
6817	Derechos bienes en arrendamiento financiero ..	437,6	-				
682	c) Amortización inmovilizado material	2.000	2.000				
	5. Variación de las provisiones de tráfico	220	-				
693	a) Variación de las provisiones de existencias ..	220	-				
	6. Servicios exteriores	27.000	17.300				
621	Arrendamientos y cánones	20.000	11.000				
622	Reparaciones y conservación	2.000	1.800				
624	Prima de seguros	5.000	4.500				
	I. Beneficios de explotación	-	-		I. Pérdidas de explotación	2.550	46.000
668	9. Diferencias negativas de cambio	200	2.000	768	8. Diferencias positivas de cambio	720	600
	II. Resultados financieros positivos	520	-		II. Resultados financieros negativos	-	1.400
	III. Beneficios de actividades ordinarias	-	-		III. Pérdidas de las actividades ordinarias ...	2.030	6.000
678	13. Gastos extraordinarios	320	1.800	778	12. Ingresos extraordinarios	850	800
	IV. Resultados extraordinarios positivos	530	-		IV. Resultados extraordinarios negativos	-	1.000
	V. Beneficios antes de impuestos	-	-		V. Pérdidas antes de impuestos	1.500	7.000
630	15. Impuesto sobre Sociedades	(525)	(2.450)		VI. Resultados del ejercicio (Pérdidas)	975	4.550
	VI. Resultados del ejercicio (Beneficios)	-	-				

I. INFORMACIÓN ADICIONAL

1.º El 15 de marzo de 1997 don José Sánchez Sánchez celebró con la sociedad un contrato de compraventa consistente en la venta de un solar de su propiedad, no afecto a ninguna actividad empresarial o profesional, mediante escritura pública inscrita en el Registro de la Propiedad de Algete el 2 de enero de 1998. En el acto de la venta, el Sr. Sánchez actuó al mismo tiempo como vendedor y como representante de la compradora en calidad de Administrador único de la sociedad. El precio de la venta, 10.000.000 de u.m., es inferior al de mercado, habiéndose repercutido el correspondiente IVA al 16%. El pago se instrumentó en cuatro letras de cambio de 2.900.000 u.m. cada una con vencimiento los días 15 de mayo, julio, septiembre y noviembre de 1997.

El Sr. Sánchez endosó el 16 de marzo de 1997 las letras a una entidad financiera, obteniendo 10.500.000 u.m.

Transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario de las deudas tributarias derivadas de las actas de IVA firmadas de conformidad en 1996, una vez se había dictado y notificado la correspondiente providencia de apremio al Sr. Sánchez, la Dependencia de Recaudación de la Delegación de la Agencia Tributaria de Madrid dictó diligencia de embargo sobre las letras de cambio que fue notificada a don José Sánchez y a «SANGA, S.L.» el 14 de mayo de 1997. A pesar de ello, «SANGA, S.L.» procedió, al vencimiento de las letras de cambio, a su abono a la entidad financiera.

2.º El 2 de enero de 1998 la Junta de Accionistas de «SANGA, S.L.» decidió modificar el artículo 5 de sus estatutos sociales para ampliar su objeto social a nuevas actividades relacionadas con el sector inmobiliario (promoción inmobiliaria y compraventa de terrenos, pisos y locales), con el sector de hidrocarburos (importación y distribución de gasolinas) y con el sector textil (importación y distribución en exclusiva de un modelo de camisetas con marca registrada por una empresa residente en EE.UU.). Dicho acuerdo fue elevado a escritura pública e inscrito en el Registro Mercantil.

3.º «SANGA, S.L.» suscribió el día 1 de octubre de 1999 un contrato con una empresa de *leasing* para la adquisición de una máquina fotocopidora cuyo precio al contado es de 6.640.000 u.m. El contrato estipula que «SANGA, S.L.» deberá realizar el pago de 24 cuotas mensuales por importe de 348.000 u.m. (16% de IVA incluido) cada una, pagaderas a principio de cada mes a partir de la firma del contrato.

Transcurrido dicho plazo se estipula, para el ejercicio de la opción de compra, la cantidad de 400.000 u.m.

A la firma del contrato «SANGA, S.L.» cargó el importe total de las cuotas a pagar, junto con el importe de la opción de compra, en la correspondiente cuenta de inmovilizado inmaterial, abonando por el mismo importe la cuenta de acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.

«SANGA, S.L.» adoptó el criterio de amortizar linealmente la fotocopidora durante el plazo de su vida útil, el cual se estima en cinco años, sin considerar valor residual alguno.

4.º Las inversiones temporales de «SANGA, S.L.» se componen de 1.000 obligaciones de la Empresa «VANTAGE, S.A.», las cuales cotizan en un mercado secundario organizado, y de 2.000 participaciones en un Fondo de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM).

Las obligaciones fueron adquiridas por «SANGA, S.L.» el 1 de julio de 1999 (fecha de emisión de los títulos) por un valor nominal de 5.000 u.m. por título. La emisión se realizó a la par.

El reembolso de dichas obligaciones se realizará el 30 de junio de 2000 a la par, sin prima de reembolso. En dicha fecha, «SANGA, S.L.» recibirá además los intereses correspondientes al tipo de interés del 10% anual.

Al cierre del ejercicio 1999, el valor de cotización de cada una de las obligaciones es de 5.100 u.m., coincidiendo este valor con la cotización media del cuarto trimestre del ejercicio.

En relación con el fondo de inversión, «SANGA, S.L.», para rentabilizar sus saldos de tesorería, y como inversión a corto plazo, adquirió a principios del mes de septiembre las citadas participaciones al precio de 1.500 u.m. por participación.

Al finalizar el ejercicio 1999 la sociedad gestora del fondo comunica a la empresa que el valor liquidativo es de 1.600 u.m. Ante dicha comunicación la empresa no realiza ningún asiento contable.

5.º En los despachos a libre práctica de camisetas efectuados en 1999, «SANGA, S.L.» declara ante la Aduana, como valor de transacción, a efectos de la configuración del Valor en Aduana de la mercancía, el precio que consta en la factura expedida por la empresa de EE.UU. a «SANGA, S.L.», incrementado en el importe de los gastos de transporte y seguro hasta el lugar de su introducción en el mercado nacional.

Durante las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por los servicios de Inspección, se puso de manifiesto que, además del precio que consta en la factura presentada a despacho, «SANGA, S.L.» paga anualmente a la empresa estadounidense una cantidad equivalente al 10% del importe neto de las ventas en nuestro país de la mercancía importada, pago este al que viene obligado en virtud de un contrato de licencia por uso de marca celebrado entre «SANGA, S.L.» y dicha empresa, comprobándose por la Inspección que en la Declaración de Valor presentada en el momento del despacho no se hace referencia al pago de dicho canon. Sin embargo, sí figura contabilizado por la empresa.

Asimismo, «SANGA, S.L.» ha importado durante el ejercicio 1999 10.000.000 de litros, procedentes de Arabia Saudí, de gasolinas cuyo valor en factura es de 40 u.m./litro. Estos productos se despacharon a libre práctica, en régimen suspensivo del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y exentos de IVA, puesto que se declaró en el momento del despacho que las mercancías iban a ser introducidas en un depósito fiscal. Este depósito es titularidad de otra Empresa «HQ, S.A.» que lo tiene arrendado a «SANGA, S.L.», en virtud de un contrato de arrendamiento por el que paga la cantidad de 1.000.000 de u.m. anualmente.

La Empresa «SANGA, S.L.» tiene contabilizados en la cuenta de compras los 10.000.000 de litros adquiridos y como vendidos 5.000.000 de litros de producto, a 100 u.m./litro. Comprobado el libro registro de facturas de IVA, no figuran en el mismo apuntes correspondientes a estas operaciones ni hay constancia de presentación de autoliquidaciones por este concepto. Tampoco hay constancia de que esta empresa haya presentado autoliquidaciones por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Se observa también que la empresa ha pagado 10.000.000 de u.m. por comisiones relativas a las gasolinas, ya que tiene un agente en los países árabes para la prospección de mercados desde 1 de enero de 1999.

Como consecuencia de ello, y conforme a lo dispuesto en el artículo 111 de la LGT, se requiere a la Empresa «HQ, S.A.», titular del depósito fiscal, información sobre las salidas de los productos propiedad de «SANGA, S.L.» del citado depósito, solicitando la aportación de los Documentos Administrativos de Acompañamiento, así como las facturas expedidas por el depositario al depositante y copia de los libros reglamentarios a efectos de Impuestos Especiales.

De la documentación aportada por la Empresa «HQ, S.A.» se constata que las cantidades salidas de productos de «SANGA, S.L.» del depósito fiscal eran coincidentes con las que tenía contabilizadas esta empresa.

En la Base de Datos Unificada de Aduanas figuran las siguientes cantidades:

	CAMISETAS	GASOLINAS	TOTAL
Valor CIF importaciones	100.000.000 u.m.	400.000.000 u.m.	500.000.000 u.m.
Derechos de importación	10.000.000 u.m.	40.000.000 u.m.	50.000.000 u.m.
IVA importación	16.000.000 u.m.	—	16.000.000 u.m.
Imp. Esp. Hidrocarburos	—	—	—
IVA asimilado importación	—	—	—

6.º «SANGA, S.L.» elabora al finalizar el ejercicio un resumen de las fichas de movimiento del almacén de camisetas. Dicho resumen, para 1999, presenta, entre otros, los siguientes datos:

Compras de camisetas en el período	1.000.000 unidades
Ventas de mercancías en el período	950.000 unidades
Mercancías desaparecidas del almacén	2.000 unidades

De acuerdo con el método de valoración FIFO, «SANGA, S.L.» calculó el valor de las existencias finales de mercancías en 110 u.m. por camiseta y dotó la provisión por depreciación de mercaderías, por las mercancías desaparecidas, por importe de 220.000 u.m. El precio de venta fue de 200 u.m./unidad.

7.º Las liquidaciones derivadas de las Actas A02 de IRPF de 1992 y 1994 firmadas en disconformidad fueron recurridas en diferentes instancias, hasta que en abril de 2000 se dictó sentencia judicial firme estimando las pretensiones del recurrente. Ante ello, el Sr. Sánchez pretende recuperar los gastos de las garantías aportadas (300.000 u.m.) y los honorarios del letrado que contrató para que le asesorara y presentara los correspondientes recursos, tanto en vía administrativa, como ante la jurisdicción contencioso-administrativa (500.000 u.m.).

8.º Durante el mes de octubre de 1999, «SANGA, S.L.» recibió una notificación de la Comunidad Autónoma de Madrid, mediante la cual se le comunica que una subvención reconocida y recibida en 1998, subvención que se destinó a financiar determinadas operaciones realizadas por «SANGA, S.L.» sujetas a IVA pero exentas (exportaciones), sea reintegrada, alegando errores en su concesión.

En concreto, se aduce que, por un lado, en lugar de pagársele 15.600.000 u.m. como figura en la solicitud de «SANGA, S.L.», en el expediente y en el acuerdo publicado en el Boletín Oficial, se le abonaron 16.500.000 u.m., y, por otro, que el acuerdo de concesión fue firmado por un Director General que no era competente por razón de materia en relación con la subvención concedida.

9.º El 31 de diciembre de 1999 a «SANGA, S.L.» se le concedió y percibió una subvención de capital de la Comunidad de Madrid para la adquisición de un local para almacén de las mercancías. El importe de la subvención representaba el 10% del coste de adquisición del local (10.000.000 u.m.). Las anotaciones contables que «SANGA, S.L.» ha realizado en relación con dicha operación, además de las que se deducen de las cuentas anuales, han sido:

10.000.000 u.m. Terrenos y construcciones

1.600.000 u.m. Hacienda Pública, IVA soportado

a Bancos

11.600.000 u.m.

x

10. «SANGA, S.L.» presentó la declaración del cuarto trimestre de IVA (modelo 300) y su resumen anual (modelo 390) del ejercicio 1997, dentro del plazo establecido reglamentariamente, solicitando una devolución de 10.000.000 de u.m.

Con fecha 17 de mayo de 1998 se le notificó comunicación del Servicio de Gestión Tributaria de la Administración de la Agencia de su domicilio fiscal, en la que se requiere su comparecencia ante el mismo para el día 25 de mayo con el objeto de realizar las actuaciones de comprobación abreviada a que se refiere el artículo 121 de la LGT, referentes al IVA del ejercicio 1997.

En dicha comunicación, en la que se cita textualmente «Al objeto de constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos citados», se le requiere que aporte:

- Libros registros de facturas emitidas, recibidas y de bienes de inversión.
- Libro registro de compensaciones a sujetos pasivos en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Justificantes de las anotaciones de dichos libros.

- Fotocopia de las declaraciones (modelos 300) de los cuatro trimestres del ejercicio 1997, del resumen anual (modelo 390) de dicho ejercicio y de la última declaración censal presentada (modelo 036-037) y del modelo 347 (ingresos y pagos).
- Copia de las cuentas anuales.

Con motivo de la comparecencia el funcionario actuario expide la correspondiente diligencia haciendo constar, entre otros hechos, que «la presente comprobación tiene carácter de abreviada de acuerdo con los artículos 121.2 y 123 de la LGT y con el alcance previsto en dichos artículos, limitándose a constatar los datos declarados con los que constan en los registros y documentos exhibidos». Se recoge asimismo que no se ha aportado la fotocopia del modelo 390 del ejercicio 1997 y que los libros deben permanecer en el citado servicio una semana, con la autorización a pie de página firmada por el Administrador de la Agencia, plazo en el que se deberá aportar la fotocopia del modelo 390.

El día 1 de junio comparece ante dicho Servicio de Gestión Tributaria don Andrés Suárez Ramos, en representación de «SANGA, S.L.» aportando poder notarial expedido a tal efecto, poder que no se había exhibido ni requerido en la comunicación inicial ni en la primera visita. Asimismo, aporta escrito alegando, en relación a las fotocopias de modelos de declaración requeridos, que los originales ya fueron presentados en su día y que ese Servicio de Gestión Tributaria no tiene competencia para realizar estas comprobaciones.

En la diligencia expedida en dicha visita se hace constar la devolución de los libros registro aportados y el hecho de que 3.000.000 de u.m. del IVA soportado no son deducibles por no reunir los requisitos establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

En dicha diligencia se evacua el trámite de audiencia, renunciando el representante legal de «SANGA, S.L.» al mismo.

Con fecha 15 de octubre de 1998 el funcionario actuario elabora propuesta de liquidación provisional al Administrador de la Agencia, dictando éste la liquidación provisional correspondiente en la que se minorra la devolución solicitada en 3.000.000 de u.m. en el mismo sentido de la propuesta. Dicha liquidación provisional es notificada a «SANGA, S.L.» el día 20 de noviembre, señalándose los recursos que contra dicho acto pueden interponerse y motivándose la liquidación provisional de la siguiente forma «Examinados los libros registro y el resto de la documentación aportada por el sujeto pasivo se ha comprobado que 3.000.000 de u.m. del IVA soportado registrado en el libro correspondiente no tienen la consideración de deducibles por no reunir los requisitos establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA».

Los 7.000.000 de u.m. restantes solicitados fueron objeto de devolución mediante transferencia bancaria a la cuenta señalada por el sujeto pasivo, el día 10 de diciembre de 1998.

11. El día 3 de mayo de 1999, dos agentes tributarios se personaron en el domicilio social de «SANGA, S.L.» para hacer entrega de una comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación relativa a los conceptos IS del ejercicio 1997 e IVA y retenciones del trabajo personal, por los ejercicios 1997 y 1998. A estos efectos, en la citada comunicación se requiere la comparecencia el día 14 de mayo de 1999 del representante en la entidad en las oficinas de la Dependencia Provincial de Inspección de la Agencia Tributaria de Madrid.

La comunicación fue entregada a un empleado del Departamento de Contabilidad de «SANGA, S.L.», que fue identificado a través de su DNI, si bien se negó a firmar su recepción alegando que no estaba autorizado para ello y que en aquel momento no había nadie más en la empresa. Los agentes tributarios extendieron la diligencia para hacer constar los hechos acaecidos, reflejándose en la misma que se hace entrega de la comunicación a la persona que les atiende, que también se niega a firmar esa diligencia.

El 14 de mayo compareció ante la Inspección don Andrés Suárez Ramos que manifiesta actuar en calidad de representante de la entidad, acreditando esta circunstancia mediante escritura pública de nombramiento de don José Sánchez Sánchez como Administrador único de «SANGA, S.L.» y documento privado otorgado por éste a favor de don Andrés Suárez Ramos para representarle ante la Inspección. En esta primera visita, el representante de la entidad presentó un escrito a la Inspección en el que le pone de manifiesto:

- Que el día 6 de mayo de 1999 «SANGA, S.L.» ha presentado declaración complementaria correspondiente al IS de 1997, ingresando una cuota de 2.000.000 de u.m.
- Que, en virtud de lo establecido en la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, solicita que las actuaciones inspectoras extiendan su alcance a todos los conceptos impositivos y ejercicios no prescritos.
- Que en relación con el IVA de 1997 la Agencia Tributaria ya ha realizado las actuaciones a que se refiere el punto anterior.

En el curso de las actuaciones inspectoras se han producido, entre otras, las siguientes circunstancias:

- a) En relación con el IVA del ejercicio 1997, se ha comprobado que cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión por importe de 2.000.000 de u.m. se refieren a bienes que no se encuentran afectos a la actividad empresarial de «SANGA, S.L.».
- b) Al comparar los datos facilitados por la empresa con la información que consta en las bases de datos de la Agencia Tributaria, la Inspección ha advertido una discrepancia significativa en una partida declarada como gasto en el IS de 1997, apreciando al mismo tiempo un aumento considerable del patrimonio de don José Sánchez Sánchez. Considerando que estas

circunstancias podrían responder a un desvío irregular de fondos a favor del Sr. Sánchez, la Inspección ha realizado una actuación de obtención de información, solicitando a una entidad financiera la aportación de los extractos de las cuentas bancarias de que eran titulares, en 1997, «SANGA, S.L.» y el Sr. Sánchez.

Con fecha 9 de febrero de 2000, la Inspección formula la correspondiente propuesta de regularización de la situación tributaria de «SANGA, S.L.», recogiendo, entre otros, los siguientes términos:

1. La Inspección considera correcta la situación tributaria de «SANGA, S.L.» respecto de las retenciones del trabajo personal de los dos ejercicios.
2. Se han extendido actas por los conceptos IVA (ejercicios 1997 y 1998) e IS (ejercicio 1997), instruyéndose expedientes sancionadores por las infracciones graves que se han apreciado respecto a ambos conceptos y ejercicios, firmándose en disconformidad las actas de IVA de 1997 y la del IS. La de IVA de 1998 se firmó en conformidad.

Una vez que se entienden producidas las liquidaciones derivadas de las actas, y dentro del plazo hábil para ello, la entidad ha presentado los recursos y alegaciones que se expresan a continuación:

1. Respecto al IVA de 1997 por entender que la Agencia Tributaria ya había comprobado el citado ejercicio mediante las actuaciones desarrolladas por el Servicio de Gestión Tributaria de la Administración de la Agencia Tributaria y ser firme el acto administrativo con el que concluyeron.
2. Alega que no es correcta la incoación del expediente sancionador por el IS del ejercicio 1997 en relación con la cuota por la que se había presentado declaración complementaria y que, además, la Inspección no podía solicitar los extractos de las cuentas del Sr. Sánchez.

12. «SANGA, S.L.» solicitó el día 31 de enero de 2000 la devolución del IVA de 1999 por importe de 2.000.000 de u.m.

Don José Sánchez Sánchez solicita de la Agencia Tributaria, el 2 de marzo de 2000, cuando todavía la devolución no ha sido objeto de reconocimiento por la Agencia Tributaria, la compensación de dicha devolución con sus deudas derivadas de las actas incoadas en 1996 por el IRPF de los ejercicios 1993 y 1995, dado que por escritura pública de fecha 1 de marzo de 2000 la Sociedad «SANGA, S.L.» le cedió su crédito frente a la Hacienda Pública como pago de una deuda que mantenía con él y que fue reconocida notarialmente un mes antes de la escritura pública de cesión.

II. DICTAMEN

El Sr. Sánchez Sánchez, ante la situación por la que atraviesa «SANGA, S.L.», le solicita a usted que emita un dictamen sobre todos aquellos aspectos que tengan trascendencia económica presente o futura, para dicha empresa, hayan sido o no comprobados e investigados por la Administración Tributaria, con el fin de realizar un plan de saneamiento y ampliar el capital social o disolverla.

En concreto, se le solicita que analice dicha situación y estructure su informe en las diferentes partes que se le citan a continuación, teniendo en cuenta que la información que se le suministra puede afectar a varias partes:

- Parte I: Aspectos jurídicos civiles, mercantiles y aquellos de índole tributaria no expresamente incluidos en las otras partes del dictamen.
- Parte II: Aspectos contables.
- Parte III: Aspectos de Aduanas e Impuestos Especiales.
- Parte IV: Aspectos relativos al IVA y sobre ITP y AJD.
- Parte V: Aspectos relativos al IS y al IRPF.
- Parte VI: Aspectos relativos a la previsible resolución de la pretensión a que se refiere el número 7.º de la información adicional así como a la forma de resolver la cuestión que se plantea en el número 8.º de dicha información adicional.
- Parte VII: Análisis de la actuación del Servicio de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria y efectos de la misma para las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos.
- Parte VIII: Análisis de las actuaciones inspectoras realizadas por la Dependencia Provincial de Inspección de Madrid y resultados previsibles de la resolución de los recursos planteados.

III. NOTAS

1. Si en alguna parte del ejercicio usted considera que debería realizarse alguna liquidación tributaria, no se le pide que la practique, pero sí debería hacer constar, en la parte correspondiente del dictamen, los hechos producidos, su calificación jurídica y sus efectos para «SANGA, S.L.».

2. No es necesario realizar ajustes ni anotaciones contables, pero sí señalar las implicaciones contables de la información de que dispone. Tampoco es preciso recalcular el Impuesto sobre los Beneficios.
3. En los pagos por cánones y por comisiones a que se refiere el punto 5.º de la información adicional suponga que tanto las retenciones, impuestos u obligaciones tributarias derivados de dichos pagos que, en su caso, se hayan podido producir, se han cumplido correctamente.

SOLUCIÓN

PARTE I: ASPECTOS JURÍDICOS CIVILES, MERCANTILES Y AQUELLOS DE ÍNDOLE TRIBUTARIA NO EXPRESAMENTE INCLUIDOS EN LAS OTRAS PARTES DEL DICTAMEN

NORMATIVA APLICABLE:

- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Ley 1/1998).
- RD 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).
- Código Civil (CC).
- Código de Comercio (CCo).
- Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (22 de diciembre de 1989) (LSA).
- Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (23 de marzo de 1995) (LSRL).
- Ley Cambiaria y del Cheque de 16 de julio de 1985 (LC).

Destacaremos los siguientes aspectos en esta primera parte del dictamen:

1. Responsabilidad del Administrador único:

Don José Sánchez podría ser responsable subsidiario de las deudas de la sociedad en los términos previstos en el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT. Responderá de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en caso de infracciones graves cometidas por

la persona jurídica («SANGA, S.L.»), en el caso de que no realizase los actos que fuesen 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.

La responsabilidad alcanzará, en caso de infracciones graves, a:

- a) La cuota.
- b) Los intereses de demora.
- c) La sanción.

Y no alcanzará, de acuerdo con el artículo 37.4 de la LGT, al recargo de apremio.

Será necesario un acto previo de derivación de responsabilidad en el que se declare la responsabilidad y el alcance, dando audiencia al interesado. Este acto deberá ser notificado al responsable. Al tratarse de un supuesto de subsidiariedad, se requiere la previa declaración de fallido del deudor principal («SANGA, S.L.») y los demás responsables solidarios, si los hubiese.

Todo lo anterior sería en el supuesto de que la Sociedad «SANGA, S.L.» no pague las deudas frente a la Hacienda Pública y resulte fallida.

2. Constitución de la sociedad de responsabilidad limitada:

Esta constitución puede provocar un supuesto de responsabilidad del adquirente de explotaciones o actividades económicas de los artículos 72.1 de la LGT y 13 del RGR. Aun cuando no hay una transmisión de la totalidad del activo y pasivo, ya que no se transfiere el saldo de caja y bancos, la transmisión permite la continuación de la explotación o actividad empresarial. La responsabilidad, en el caso de exigirse, abarcaría las deudas liquidadas y las pendientes de liquidación, originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 declara nulo el inciso del artículo 13.2 del RGR, en el que se señala que ambos (transmitente y adquirente) responden solidariamente de éste (el pago). Se trata, por tanto, de un supuesto de responsabilidad subsidiaria, de modo que antes de exigir las deudas al adquirente, es necesario declarar la falencia del deudor principal, que, en este caso, es el transmitente.

En cuanto al alcance de esta responsabilidad, se entendía que no alcanzaba a los recargos de apremio (el TEAC lo había declarado así en resolución del ejercicio 2000), pero sí alcanzaba a las sanciones consistentes en multa proporcional sobre el importe de la deuda dejada de ingresar, y a las retenciones por IRPF.

La citada Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 declara que la responsabilidad no alcanza a las retenciones por IRPF, correspondientes a las retribuciones del personal de la empresa. De otro lado, al señalar que estamos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria, en cuanto a las sanciones, deberíamos estar al principio general del artículo 37.3 de la LGT y no incluirse en el alcance, ya que el supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 72 de la LGT se establece sin consideración a una eventual relación del responsable con la infracción determinante de la sanción impuesta al deudor principal.

En definitiva, como señala el Alto Tribunal la expresión «deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas» del artículo 72.1 de la LGT, «comprende todas las obligaciones tributarias devengadas *ex lege*, con anterioridad al cambio de titularidad, aunque, por supuesto, algunas de ellas sean liquidadas con posterioridad» (liquidaciones que «deberían ser practicadas al sujeto pasivo de las mismas, es decir, al transmitente, y pagadas por él, y sólo si resulta fallido, debería derivarse la responsabilidad al sujeto responsable, o sea, al adquirente»), excluyéndose las deudas relativas al concepto de retenciones del IRPF, así como las sanciones y los recargos de apremio por aplicación de la regla del artículo 37.3 de la LGT.

Hemos de indicar que, hasta la referida sentencia, la Administración Tributaria entendía que nos encontrábamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria.

La constitución de la sociedad plantea un segundo tema de debate que, a la vista del resto de los extremos analizados en esta primera parte, puede tener trascendencia. Se trata de la valoración de las aportaciones no dinerarias efectuadas por don José y la responsabilidad en su realidad y valoración, todo ello recogido en los artículos 18 y siguientes de la LSRL.

Aun cuando dichas aportaciones no requieran de informe pericial (por contraposición a las sociedades anónimas, en el art. 38 de la LSA), los fundadores, y don José lo es, responden solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de dichas aportaciones y del valor que se les haya atribuido en la escritura de constitución.

Esta responsabilidad prescribe a los cinco años a contar desde el momento en que se hubiera realizado la aportación, quedando excluidos de esta responsabilidad los socios cuyas aportaciones no dinerarias sean sometidas a valoración pericial en la forma expuesta en el artículo 38 de la LSA.

3. Marca:

La marca «concesionario oficial» no puede considerarse jurídicamente como tal, ya que el artículo 3 de la Ley 32/1988, de marcas, señala que el derecho sobre la marca se adquiere por el registro válidamente efectuado, esto es, tiene carácter constitutivo. En este caso, el supuesto señala que no está inscrita. Esta marca en la Sociedad «SANGA, S.L.» aparece contabilizada en la cuenta (212), propiedad industrial, y está siendo amortizada en un 20% cada año. En esta cuenta debe recogerse, de acuerdo con el PGC, el importe satisfecho por la propiedad, o por el derecho al uso, o a la

concesión del uso de las distintas manifestaciones de propiedad industrial, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse en la adquirente. No parece que una marca no inscrita responda a esta definición y, por tanto, no estaría bien contabilizada. Además, en virtud del principio del precio de adquisición se deben contabilizar los bienes y derechos por su precio de adquisición o coste de producción, y en este caso no parece que hayan sido adquiridos en virtud de un contrato oneroso. En ese caso, deberían aparecer en una cuenta de inmovilizado inmaterial por un valor insignificante y, por tanto, no debería contabilizarse la amortización (la referencia a la valoración de la marca y su amortización podrían hacerse también en la Parte II de aspectos contables).

Fiscalmente, la amortización de la marca no sería deducible en el IS (véase Parte V del dictamen).

4. Fondo de Comercio:

El Fondo de Comercio, de acuerdo con lo que establece la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial en su apartado quinto, sólo será objeto de contabilización en el caso de que haya sido adquirido a título oneroso.

En este caso, no ha sido adquirido a terceros y, por tanto, no debería estar contabilizado. Tampoco debería dotarse la amortización anual correspondiente a la depreciación del mismo.

En el caso de que se quisiera recoger un cierto inmovilizado inmaterial de contenido parecido al del Fondo de Comercio debería aparecer, en virtud del principio del precio de adquisición, por un valor insignificante, tal y como hemos señalado anteriormente en la marca (también se recogería en la Parte II de aspectos contables).

5. Cesión de los derechos y obligaciones del contrato de agencia:

Para que sea válida la cesión del contrato, es necesario el consentimiento del otro contratante. Para que este contrato produzca efectos frente al deudor es necesario que la cesión se le notifique. El artículo 1.527 del CC señala que el deudor, que antes de tener conocimiento de la cesión satisfaga al acreedor, quedará libre de la obligación. No surtirá efectos frente a terceros sino desde que su fecha deba tenerse por cierta en conformidad a los artículos 1.218 y 1.227 del CC, según el artículo 1.526.

Respecto a la valoración del contrato de Agencia cedido, a falta de otros medios, entendemos que se debe realizar según la media de las comisiones que se hayan generado en el período de vigencia del mismo. Es decir, se debería valorar por:

$$\frac{7.500.000 + 8.500.000 + 11.500.000 + 12.500.000 + 15.000.000}{5} = 11.000.000$$

De acuerdo con el balance, lo ha valorado por 12.000.000 de u.m. amortizándolo a razón del 20% anual (2.400.000 u.m.). Por lo tanto, hay un exceso de valoración del inmovilizado, que tiene como consecuencia que se están dotando en exceso 200.000 u.m. de amortización (2.400.000 u.m. – 2.200.000 u.m.) (puede hacerse referencia de este exceso de amortización en la Parte II de aspectos contables). Entendemos, por tanto, que la valoración excede en 1.000.000 de u.m.

6. Autocontrato (punto 1 de la información adicional):

Existe autocontrato ya que el Administrador, con poderes de representación de la compradora, es también el vendedor del inmueble. El autocontrato no tiene una regulación general en el CC, si bien el TS admite esta posibilidad siempre que no haya colisión de intereses, y que se garantice que existen dos o más voluntades distintas. En el caso de la compraventa, el CC, en el artículo 1.459, señala que «no podrán adquirir por compra, aunque sea en subasta pública, por sí ni por persona alguna intermedia: (...) 2.º Los mandatarios, los bienes de cuya administración o enajenación estuviesen encargados». El Administrador no puede ser considerado como un mandatario sino como un órgano personal de la sociedad, tal y como señala el TS en diversas Sentencias (21-5-1992 ó 29-11-1969). El artículo 127 de la LSA obliga a los Administradores a desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante legal. Por todo ello, el Administrador debería haber sido apoderado expresamente por la Junta General de Accionistas para poder realizar un negocio consigo mismo, ya que hay claramente un conflicto de intereses del que se puede derivar un perjuicio para la sociedad. El artículo 133 de la LSA, por remisión del artículo 69 de la LSRL, establece la posibilidad de exigir responsabilidad a los Administradores por los actos contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo. Por lo tanto, se podría derivar una acción social de responsabilidad.

Esta venta se ha realizado por parte de don José Sánchez por un precio inferior al de mercado y, por tanto, en perjuicio de sus acreedores.

De acuerdo con el artículo 1.111 del CC los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor (...), pueden impugnar las actas que el deudor haya realizado en fraude de su derecho.

Según el artículo 1.291 son rescindibles los contratos celebrados en fraude de acreedores, cuando éstos no pueden de otro modo cobrar lo que se les deba.

Esta acción revocatoria o pauliana es subsidiaria (art. 1.294 del CC), y sólo podrá ejercitarse cuando el perjudicado carezca de otro recurso legal para obtener la reparación del perjuicio.

La acción para pedir la rescisión dura cuatro años (art. 1.299).

7. Actuaciones de embargo de las letras (punto 1 de la información adicional):

Las letras fueron emitidas por don José Sánchez (tomador de la letra, y por tanto acreedor del crédito cambiario), apareciendo como librado (suponemos que aceptante) la Sociedad «SANGA», que es la compradora del solar. El Sr. Sánchez endosa la letra a una entidad financiera (arts. 14 y ss. de la LC), por lo que con su firma pasa a ser otro obligado cambiario, siendo el acreedor y tenedor de la letra la entidad financiera. Por lo tanto la Administración no puede embargar las letras para hacer efectivo el crédito que el Sr. Sánchez tiene frente a la misma, ya que ha dejado de ser el acreedor de las mismas. En el caso de que la letra no hubiera sido endosada, sí cabría la posibilidad de que se embargaran las letras, siempre que se cumpliera con el procedimiento formal para el embargo de créditos y derechos a corto y a largo plazo, recogido en los artículos 122 y 135 del RGR. Se debería haber notificado al deudor (sociedad) que no pagara las letras al Sr. Sánchez, ya que, entre otras cosas, las letras no estarían en su poder, sino que realizara el pago a la Administración.

En el supuesto de que las letras no hubieran sido aceptadas, solamente se podría embargar el crédito derivado de la operación de compraventa.

8. Ampliación del objeto social (punto 2 de la información adicional):

Al tratarse de una modificación de los estatutos sociales, para la que no se precisa una mayoría cualificada, requerirá el voto favorable de más de la mitad de los votos correspondientes a las participaciones en que se divida el capital social (art. 53 de la LSRL).

9. Análisis de las pérdidas y del patrimonio contable. Posible causa de disolución:

De acuerdo con el artículo 104 de la LSRL debería examinarse la situación patrimonial de la sociedad a fin de comprobar si se da alguna causa de disolución.

El patrimonio contable está formado por:

Capital social	10.000
Reserva legal	1.000
Resultados de ejercicios anteriores	(4.550)
Pérdidas y Ganancias	(975)
TOTAL	5.475

Por tanto, no llega a ser inferior al 50% del capital social (5.000), tal y como señala el artículo 104 e), por lo que entendemos que no concurre esta causa de disolución.

Sin embargo, sí convendría la realización de una reducción de capital que restituyera el equilibrio entre capital y patrimonio.

PARTE II: ASPECTOS CONTABLES

1. Contabilización del contrato de agencia:

«SANGA, S.L.» tiene el contrato de agencia con «SEAT» contabilizado por importe de 12.000.000 en la cuenta «Otro inmovilizado inmaterial», sin embargo efectuando una media de las comisiones recibidas en los cinco años anteriores (de 1992 a 1996) se obtiene un resultado de 11.000.000, de aquí se derivan dos importantes consecuencias:

- La cuenta «Otro inmovilizado inmaterial» deberá figurar por importe de 11.000.000.
- Las amortizaciones dotadas por «SANGA, S.L.» son igualmente incorrectas, su importe acumulado asciende a 7.200.000, resultado de amortizar los 12.000.000 de «Otro inmovilizado inmaterial» durante tres años, tomando una vida útil de cinco años $[(12.000.000/5) \times 3]$. Siguiendo el mismo criterio, pero aplicado a un importe de 11.000.000, resulta un saldo de «Amortización acumulada a otro inmovilizado inmaterial» de 6.600.000.
- Los ajustes en la cuenta de Pérdidas y Ganancias son:

	AMORTIZACIÓN EFECTUADA	AMORTIZACIÓN CORRECTA	AJUSTES
1999	2.400.000 (12.000.000/5)	2.200.000	200.000
Años anteriores	4.800.000 [(12.000.000/5) × 2]	4.400.000	400.000

2. Punto 1 de la información adicional:*NORMATIVA APLICABLE:*

- Parte quinta «Normas de Valoración» del PGC: norma 2.ª sobre el inmovilizado material.

Habiéndose producido la repercusión del IVA en la operación de venta del solar, «SANGA, S.L.» contabilizó éste por el precio satisfecho, pero sin incluir el IVA soportado, ya que al ser un impuesto directamente recuperable de la Hacienda Pública no forma parte del precio de adquisición, de acuerdo con lo dispuesto en el PGC, norma de valoración 2.ª.

Sin embargo, la correcta aplicación de las normas tributarias supone que la operación de venta del solar no esté sujeta al IVA, sino al ITP y AJD. Esto implica desde una perspectiva contable que el importe del ITP y AJD incremente el precio de adquisición del solar, al no ser un impuesto directamente recuperable de la Hacienda Pública.

3. Punto 3 de la información adicional:*NORMATIVA APLICABLE:*

- Parte quinta «Normas de Valoración» del PGC: letra f) de la norma 5.ª sobre el inmovilizado inmaterial.
- Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

De la información contable de la empresa se desprende que contabilizó el *leasing* de la siguiente forma:

- «Derechos sobre bienes en arrendamiento financiero», figura por 8.752.000; que es el importe total a pagar a la entidad de *leasing*, incluyendo la carga financiera y el IVA $[(24 \times 348.000) + 400.000]$.
- «Amortización acumulada de derechos en arrendamiento financiero», resultado de aplicar una vida útil de cinco años y tomar únicamente un trimestre $[(8.752.000/5) \times 1/4]$.

- «Acreedores por arrendamiento financiero», de acuerdo con lo mencionado en el punto 3 a la firma del contrato se abona la cuenta por un importe de 8.752.000, cargándose mensualmente por la cuota que se paga, 348.000.

La sociedad no ha reflejado contablemente el importe de los intereses ya devengados.

La contabilización correcta, de conformidad con la normativa anteriormente señalada, exige que los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero se contabilizarán como activos inmatrimales por el valor de contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes es la carga financiera de la operación que se contabilizará como gasto a distribuir en varios ejercicios.

Este activo inmaterial, así contabilizado, será amortizado atendiendo a la vida útil del bien objeto de contrato (y no dependiendo de la duración del contrato).

Cuando la Sociedad «SANGA, S.L.» ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido.

Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

El IVA que grava las operaciones de arrendamiento financiero se contabilizará sólo en el importe devengado fiscalmente; por el resto no procederá incrementar la deuda con la entidad de crédito.

De acuerdo con lo anteriormente señalado la contabilización debería haber sido la siguiente:

- «Derechos sobre bienes en arrendamiento financiero», deberá reflejar el precio al contado del activo (6.640.000), esto es, no recoge el importe de la carga financiera, ni el IVA, ya que al ser un tributo directamente recuperable de la Hacienda Pública no deberá formar parte del precio de adquisición.
- «Gastos por intereses diferidos», inicialmente recoge la carga financiera del contrato, es decir, 960.000. Anualmente se abonará por el importe de los intereses devengados con cargo a una cuenta de gastos financieros.
- «Acreedores por arrendamiento financiero», el importe por el que deberá aparecer en el momento de la firma del contrato es de 7.600.000, que resulta de excluir, de la cantidad a pagar, el IVA $[24 \times (348.000/1,16) + 400.000]$. Mensualmente se carga a la cuenta 300.000, que es el importe de la cuota con exclusión del IVA.

- «Hacienda Pública, acreedora por IVA», mensualmente se carga por 48.000, que es el importe del IVA derivado de cada cuota ($300.000 \times 0,16$).
- «Amortización acumulada de derechos en arrendamiento financiero», deberá estar dotada por un importe de 332.000 [$(6.640.000/5) \times 1/4$].

4. Punto 4 de la información adicional:

NORMATIVA APLICABLE:

- Parte quinta, norma 8.^a del PGC, sobre valores negociables (para el cálculo de la provisión).
- Resolución de 27 de julio de 1992, del ICAC, sobre Criterios de Contabilización de las participaciones en los FIAMM.
- Consulta 2, BOICAC número 30 de mayo de 1997, sobre la contabilización del FIAMM.

Ajuste de las obligaciones:

Los valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado se contabilizarán, al menos, al final del ejercicio, por el precio de adquisición o el del mercado, si éste fuese inferior a aquél. En este último caso, se deberá dotar la provisión necesaria para reflejar la depreciación experimentada. El precio de mercado a tener en cuenta para este cálculo será el inferior de la cotización media en un mercado secundario organizado correspondiente al último trimestre del ejercicio o de la cotización del día de cierre del balance.

No obstante lo anterior, cuando existan intereses, implícitos o explícitos, devengados y no vencidos al final del ejercicio, los cuales deberán estar contabilizados en el activo, la corrección valorativa se determinará comparando dicho precio de mercado con la suma del precio de adquisición de los valores y de los intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio.

Precio de adquisición	5.000.000
Intereses (1.000 títulos \times 5.000 valor nominal \times 10% \times 0,5)	250.000
TOTAL	5.250.000
Cotización (1.000 títulos \times 5.100)	5.100.000
Provisión	150.000

Al resultar inferior la cotización minorada en el importe de los intereses, el precio de adquisición se dota una provisión por la diferencia.

Ajuste del FIAMM:

Las participaciones en un FIAMM son valores negociables y se valorarán por el precio de adquisición, cuyo importe se determinará tal y como señala la norma de valoración 8.^a, contenida en la quinta parte del PGC.

Sin embargo, una característica de los FIAMM, que los diferencia del resto de los valores negociables, es que el rendimiento producido por estas participaciones, determinado por la diferencia existente entre el valor liquidativo en la fecha de cierre de ejercicio y el valor contable de la misma, se contabilizará como ingreso financiero, incrementando el valor contable de la participación. Igualmente, en el caso de que el rendimiento fuera negativo, se registrará la pérdida disminuyendo el valor de la participación (y no utilizando la fórmula habitual de dotar una provisión). Esta forma especial de contabilización de los FIAMM hace que su saldo refleje en cada momento su valor actual, y no el precio de adquisición.

Valor inicial (2.000 títulos × 1.500)	3.000.000
Valor final (2.000 títulos × 1.600)	3.200.000

La empresa debe reconocer un ingreso de 200.000, aumentando igualmente por este valor el saldo de la cuenta «Participaciones en FIAMM».

5. «SANGA, S.L.» no ha recogido el importe de los intereses devengados desde la adquisición de las obligaciones el 1 de julio de 1999 hasta el cierre del ejercicio el 31 de diciembre de 1999, lo cual está en contra de la normativa contable, que exige que los intereses devengados y no vencidos al final del ejercicio deben estar contabilizados en el activo.

De lo anteriormente señalado se desprende la necesidad de que en el activo del balance figure la cuenta «Intereses a corto plazo de valores de renta fija» por valor de 250.000 (1.000 títulos × 5.000 valor nominal × 10% × 0,5), siendo la contrapartida de la misma una cuenta que refleje el ingreso derivado de los intereses devengados «Ingresos de valores de renta fija».

6. Punto 5 de la información adicional:

De la información extraída de los libros contables resulta:

Existencias iniciales hidrocarburos	45.000.000
Consumo hidrocarburos	225.000.000
Existencias finales hidrocarburos	270.000.000
Compras hidrocarburos	450.000.000

7. Punto 6 de la información adicional:

No se puede aceptar el que la empresa dote una provisión por las mercancías desaparecidas, ya que ésta por definición recoge una pérdida reversible. Se deberán dar de baja las mercancías desaparecidas y reconocer por su importe una pérdida definitiva.

8. Punto 8 de la información adicional:

Cuando «SANGA, S.L.» recibió la subvención en 1998, contabilizó un ingreso por valor de 16.500.000 (como figura en la cuenta de Pérdidas y Ganancias), sin embargo, en octubre de 1999 recibe una notificación de la Comunidad Autónoma de Madrid, solicitando su devolución. Por ello «SANGA, S.L.» deberá contabilizar el gasto correspondiente al reintegro de la subvención, utilizando para ello la cuenta «Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores», imputando así el gasto al ejercicio en que se recibió la subvención y no al actual.

9. Punto 9 de la información adicional:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley 37/1992 del IVA, «...las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación».

En aplicación del anterior artículo, la obtención de la subvención no influye en la prorrata, sino que disminuye el IVA soportado y deducible en un 10%, que es la proporción que la subvención representa respecto del precio del activo.

Desde un punto de vista contable, esto supone que la cuenta «Hacienda Pública, IVA soportado» debería figurar únicamente por 1.440.000 ($10.000.000 \times 16\% \times 0,9$), que es la parte del impuesto deducible.

La cuenta de «Terrenos y construcciones», además de los 10.000.000 debería incluir la parte del IVA no deducible, ya que de acuerdo con la norma de valoración 2.ª del PGC el precio de adquisición del inmovilizado material incluirá el importe de los impuestos indirectos cuando no sean directamente recuperables de la Hacienda Pública, con lo cual el saldo resultante debería ser de 10.160.000.

PARTE III: ASPECTOS DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES

NORMATIVA APLICABLE:

- Código Aduanero Comunitario, aprobado por Reglamento de la Comunidad 2913/1992 del Consejo (CAC).
- Disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario, aprobado por Reglamento de la Comunidad 2454/1993 de la Comisión.
- Ley 38/1992 de Impuestos Especiales.
- Real Decreto 1165/1995, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales.
- Ley 37/1992 del IVA.
- Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

1. Punto 5 de la información adicional:

Las camisetas:

El despacho a libre práctica, que confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria, es uno de los regímenes aduaneros contemplados en el artículo 4 del CAC, e implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de las mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados (art. 79 del CAC).

Para la aplicación del arancel comunitario de las Comunidades Europeas, así como de otras medidas arancelarias distintas establecidas por disposiciones comunitarias, es necesario conocer la base sobre la que se aplican, esto es, el Valor en Aduana. Según el artículo 29 del CAC, 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. Para la aplicación de este criterio es necesario que se cumplan una serie de requisitos o condiciones, enumerados en el propio artículo 29 del CAC, los cuales son de aplicación en el supuesto.

Cuando el Valor en Aduana se determine en aplicación del artículo 29 del CAC se deben sumar al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, los conceptos enumerados en el artículo 32 del CAC, generando por tanto un ajuste positivo. Por el contrario suponen un ajuste negativo los conceptos previstos en el artículo 33 del CAC (el Valor en Aduana no lo comprenderá, siempre que se distingan del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas).

Junto a este criterio principal de valoración, los artículos 30 y 31 del CAC establecen hasta cuatro criterios secundarios de aplicación sucesiva por el orden señalado en el Código.

No obstante, en nuestro caso y teniendo en cuenta los datos aportados, entendemos de aplicación el criterio principal, al que nos ceñimos.

«SANGA, S.L.» declara como Valor en Aduana el precio que consta en la factura expedida por la empresa vendedora, ajustándolo de acuerdo con el artículo 32.1 e) i) del CAC en el importe de los gastos de transporte y seguro hasta el lugar de introducción en el mercado nacional. Sin embargo, entendemos incorrecta esta declaración de la empresa por los siguientes extremos:

- a) Conforme a los artículos 32.1 e), i) y 33 a) del CAC y 163 a 166 del Reglamento 2454/1993 se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar de las mercancías importadas los gastos de transporte y de seguro de las mismas hasta su punto de entrada en el territorio aduanero de la Comunidad; no incluyéndose los gastos de transporte (siempre que consten diferenciados del precio efectivamente pagado) tras su llegada al lugar de entrada citado.

De los datos que obran en el supuesto no podemos llegar a una conclusión única. Si el lugar de entrada en el territorio aduanero comunitario fue el territorio nacional, no existe incorrección alguna. Por el contrario, si no fue así, y en factura venía desglosado el importe de los gastos que examinamos, la empresa debería distinguir entre las producidas hasta el lugar de entrada (e incluirlas en el Valor en Aduana) y los producidos tras su llegada (para excluirlas).

- b) El artículo 32.1 c) del CAC y los artículos 157 a 162 del Reglamento 2454/1993, determinan que se sumará al precio, para fijar el Valor en Aduana, siempre que no estén incluidos en él, los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración,

que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías. No obstante, deben cumplirse las condiciones para su inclusión, fijadas en el artículo 157.2 del Reglamento 2454/1993:

- Que el pago del canon o derecho de licencia esté relacionado con la mercancía que se valora y
- Que constituya una condición de venta de dicha mercancía.

Entendemos que, cumpliéndose ambos requisitos, deberían integrarse en el Valor en Aduana el importe de los cánones y derechos de licencia por uso de marca (10% del importe neto de las ventas en nuestro país de la mercancía importada).

Como los derechos de licencia se calculan sobre unidades vendidas, su importe se calculará después de la importación de las mercancías que se han de valorar. En este supuesto, la alternativa consiste, bien en demorar la determinación definitiva del Valor en Aduana (art. 13 del Convenio GATT), bien en determinar un ajuste global en función de las comprobaciones hechas durante un período representativo y actualizado periódicamente. La cuestión se resolverá mediante acuerdo o convenio entre importadores y autoridades aduaneras (Comentario del Comité de Valor, de la Comisión, al Reglamento CEE 3158/83, punto catorce).

Finalmente hemos de advertir que el IVA exigible a la importación tendrá como base imponible la suma del Valor en Aduana calculado de conformidad con lo establecido anteriormente y los derechos exigibles a la importación (art. 83 de la Ley del IVA). «SANGA, S.L.» sólo tomó como base imponible el Valor en Aduana de las camisetas, sin adicionar el importe de los derechos de importación, según lo que refleja la Base de Datos Unificada de Aduanas (punto 5 *in fine*, de la información adicional); por lo que deberá efectuarse la corrección necesaria por la Inspección.

Los hidrocarburos:

A) Por la importación

Se realiza un despacho a libre práctica de hidrocarburos, en donde el Valor en Aduana coincide con el valor factura (40 u.m. × 10.000.000), no se incluye en el Valor en Aduana el importe de las comisiones de compra satisfechas, de conformidad con el artículo 33 e) del CAC.

Los efectos de la introducción en el depósito fiscal son:

La titularidad del depósito fiscal utilizado por «SANGA, S.L.» es de «HQ, S.A.», esto implica que la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones formales y materiales del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos recae sobre «HQ, S.A.». El depósito fiscal figurará inscrito en el regis-

tro territorial a nombre de «HQ, S.A.», de acuerdo con el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, y en tanto no se comunique a la oficina gestora el cambio de titularidad, se considerará como tal a la persona que figure inscrita en el registro (art. 42 del Reglamento de los Impuestos Especiales).

De acuerdo con el artículo 8 de la Ley de los Impuestos Especiales serán sujetos pasivos a título de contribuyente los depositarios autorizados cuando, como ocurre en este caso, el devengo se produzca a la salida del depósito fiscal. El artículo 4 de la Ley de los Impuestos Especiales, define como depositario autorizado a la persona titular de una fábrica o depósito fiscal. Será, por lo tanto, «HQ, S.A.» el contribuyente del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Lo anteriormente citado implica por lo tanto que, en principio, no serían exigibles las obligaciones derivadas de la legislación de los Impuestos Especiales (inscripción en el registro, presentación de declaraciones, ingreso del impuesto y demás recogidas en la Ley y Reglamento de Impuestos Especiales) a «SANGA, S.L.» sino a «HQ, S.A.».

- El hecho imponible del impuesto especial de fabricación se ha producido con la importación de los hidrocarburos (art. 5 de la Ley de Impuestos Especiales); sin embargo, debido a la introducción de los mismos en el depósito fiscal, esta importación se efectúa en régimen suspensivo (art. 7.2 de la Ley de Impuestos Especiales).

El documento de circulación que debe amparar la importación efectuada en régimen suspensivo de los hidrocarburos, según el artículo 22 del Reglamento de los Impuestos Especiales, es el documento de acompañamiento.

De conformidad con el artículo 43.9 del Reglamento de los Impuestos Especiales en los supuestos de importación de bienes objeto de Impuestos Especiales en régimen suspensivo, el importador estará obligado a la prestación de una garantía ante la Aduana que cubra el importe de las cuotas que corresponderían a los productos gravados si no fuese aplicable ningún beneficio fiscal, hasta que se produzca la recepción de éstos en el establecimiento al que se destinan (extremo que se acredita mediante la remisión por el titular del depósito fiscal a la Administración del Documento de Acompañamiento). El mismo artículo 43.9 del Reglamento de los Impuestos Especiales dispone que cuando la importación se efectúa para introducir los bienes en un establecimiento cuyo titular presta garantía (obligación impuesta a los titulares de depósitos fiscales en el artículo 43.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales) esta garantía exime a la que en otro caso debiera prestar el importador.

- Respecto de los derechos aduaneros, el despacho a libre práctica de los hidrocarburos supone la aplicación de los derechos legalmente devengados, es el artículo 201.1 a) del CAC el que señala como origen de la deuda aduanera el despacho de una mercancía sujeta a derechos de importación. El devengo se produce de conformidad con el artículo 201.2 del CAC en el momento de la admisión de la declaración en Aduana de que se trate. El deudor, que será el declarante, se constituye desde ese mismo momento en la obligación de efectuar el pago de la deuda, cumpliendo para ello los plazos y formalidades recogidos en los artículos 222 a 232 del CAC.

- En relación con el IVA, de acuerdo con el artículo 65 de la Ley del IVA, la importación de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, estará exenta mientras permanezcan en esa situación.

En principio, las comisiones satisfechas al agente, en aplicación del artículo 70.Uno 6.º, se localizan en los países árabes, estando por lo tanto no sujeto en el territorio de aplicación del impuesto, suponiendo ante la falta de datos que el comisionista actúa en nombre y por cuenta ajena.

B) Por la venta

- Se produce de conformidad con el artículo 7.1 de la Ley de los Impuestos Especiales el devengo del impuesto correspondiente a la salida de los productos del depósito fiscal. «SANGA, S.L.» no ha devengado la cuota correspondiente a esta venta, de acuerdo con los datos reflejados en la Base de Datos Unificada de Aduanas. El documento que debe amparar la salida es un albarán de circulación (art. 24 del Reglamento de los Impuestos Especiales).

Existe la obligación de presentar autoliquidaciones comprensivas de las cuotas devengadas y a efectuar simultáneamente el pago de las cuotas líquidas, los períodos de liquidación y los plazos para la presentación de la declaración-liquidación son de un mes natural y los 20 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el mes en que se han producido los devengos, respectivamente (art. 44.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales).

- Con la salida de los hidrocarburos del depósito fiscal (régimen de depósito distinto del aduanero), se genera el hecho imponible importación (art. 18.Dos de la Ley del IVA), cuya base imponible es el Valor en Aduana incrementado en el importe de los derechos arancelarios y en el importe del Impuesto sobre Hidrocarburos devengado [art. 83.Dos.3.º a) de la Ley del IVA]. La empresa no devengó el impuesto exigible, según los datos que constan en la Base de Datos Unificada de Aduanas. Por otra parte, la venta de los hidrocarburos supone para «SANGA, S.L.» la obligación de repercutir IVA, siendo la base imponible de la operación $100 \text{ u.m./litro} \times 5.000.000 \text{ de litros}$.

Derivado de los anteriores hechos podemos tipificar las infracciones tributarias cometidas: en primer lugar por «HQ, S.A.», que incurre en la infracción tributaria grave de dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente establecidos la totalidad o parte de la deuda tributaria [art. 79 a) de la LGT], por los Impuestos Especiales devengados por la venta de los hidrocarburos (5.000.000 de litros), ya que es a esta empresa a quien le corresponden las obligaciones en relación con los Impuestos Especiales; en segundo lugar incurriría en la misma infracción «SANGA, S.L.» por el importe del IVA devengado por los hidrocarburos, tanto el generado por la salida de productos del depósito como por la venta de los mismos. En ambos casos las sanciones correspondientes aparecen recogidas en el artículo 87 de la LGT.

C) Por el requerimiento de información

De acuerdo con lo establecido en el artículo 46.2 del Reglamento de Impuestos Especiales los depósitos fiscales estarán sometidos a un control específico (además de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria, practicadas conforme a la LGT, por la Inspección de los Tributos) por la Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación, control que no se desarrollará de forma permanente al no incurrir en los supuestos del artículo 46.3 del Reglamento de Impuestos Especiales.

Una de las funciones de la Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación es controlar los productos que salgan de los establecimientos sometidos a este régimen [art. 48.1 b)]; sin embargo, esto no obsta a que de conformidad con el artículo 111 de la LGT, desarrollado por el artículo 37 del RGIT, la empresa titular del depósito fiscal esté obligada a suministrar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Por ello, entendemos que el requerimiento es correcto y que la empresa «HQ, S.A.» no puede acogerse a ninguno de los secretos o límites que establecen las normas indicadas.

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

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Texto Refundido del ITP y AJD).
- Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITP y AJD).

En este punto podemos señalar:

1. Aportación de don José Sánchez de su patrimonio empresarial excepto caja y bancos:

El artículo 7.1.º a) de la Ley del IVA establece que no estará sujeta al impuesto la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Indudablemente, dentro del concepto de transmisión hemos de incluir el de aportación (al igual que otros como fusión por absorción, etc.). Ahora bien, don José Sánchez exceptúa de la transmisión el saldo de caja y bancos, por lo que una interpretación literal del citado artículo nos llevaría a considerar que las aportaciones de referencia están sujetas al IVA, de acuerdo con el artículo 8.2.2.º de la Ley del IVA.

No obstante lo anterior, la DGT ha venido manteniendo que la transmisión de un patrimonio empresarial con exclusión de determinados elementos residuales del mismo no está sujeta al IVA (así en Consulta de 28 de mayo de 1993); señalando la Consulta de 31 de marzo de 1999 que dicha no sujeción se aplica también aunque con ocasión de la transmisión, el transmitente retenga inicialmente el dinero en caja y bancos que le pertenezcan. En este mismo sentido se pronuncia el TEAC (así en Resolución de 29 de mayo de 1998). Tras indicar que el concepto de patrimonio, a efectos de la no sujeción, puede expresarse como el conjunto de bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión, señala que no obsta para entender que ha habido transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial el que no se transmitan la caja y determinadas cuentas a cobrar y parte del pasivo (en relación a operaciones anteriores a la transmisión con proveedores, garantías o reclamaciones por productos fabricados antes de la transmisión). Todo ello, porque el TEAC entiende que estas partidas no influyen en la continuidad de funcionamiento del negocio transmitido.

A la vista de todas estas consideraciones entendemos correcta la postura de don José Sánchez, así como la mención en la escritura pública de que la operación no está sujeta al IVA, siempre y cuando se den las condiciones que hemos señalado y que parecen deducirse del supuesto. Otro tema distinto es la exención del ITP y AJD que se ha reflejado en la citada escritura pública de constitución.

Conforme al artículo 7.5 *in fine* del Real Decreto Legislativo 1/1993, quedan sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas las entregas de inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al IVA. Así se ha pronunciado también el TEAC, entre otras en su Resolución de 9 de julio de 1998. Por tanto, hemos de entender que la transmisión del inmueble está sujeta al ITP y AJD, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

La base imponible estará constituida por el valor real del bien transmitido. Solamente serían deducibles las cargas que disminuyesen el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca (art. 10 del Texto Refundido). El tipo de gravamen de esta operación sería el que hubiese sido aprobado por la Comunidad Autónoma respectiva, de acuerdo con lo señalado en el artículo 13.cuatro de la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. En el caso de que la Comunidad no hubiese aprobado tipo o no hubiese asumido competencias en materia de este impuesto, se aplicará el 6% [art. 11.1 a) del Texto Refundido]. Respecto al elemento subjetivo, se considera sujeto pasivo al adquirente («SANGA, S.L.») y responsable subsidiario, en su caso, al funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local, cuando tal cambio suponga directa o indirectamente una transmisión gravada por el presente impuesto y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo [arts. 8 a) y 9.2 del Texto Refundido].

2. Opción de compra sobre un terreno urbanizable:

Hemos de distinguir:

- a) Respecto a la opción de compra, la concesión por un empresario (en nuestro caso la sociedad que había urbanizado el terreno) de una opción de compra sobre un bien inmueble afecto a su actividad es una operación sujeta al IVA que se considerará prestación de servicios (art. 11 de la Ley del IVA), por cuanto la concesión de dicha opción no supone la transmisión del poder de disposición sobre el inmueble objeto de la opción, sino la constitución de un mero derecho a favor del beneficiario de la opción, que podrá o no ejercitarla llegado el momento; y ello con independencia de que el bien inmueble objeto de la opción haya sido o no puesto en posesión del beneficiario de la misma (Resolución de la DGT de 18 de abril de 1994). Por tanto, en 1995 se producirá el devengo por dicha prestación de servicios, siendo la base imponible de 10.000.000 de u.m. y el tipo del 16%.
- b) El derecho es ejercitado en mayo de 1997 por 50.000.000 de u.m. constando que el precio de la opción se tomaría como pago a cuenta. En este caso, estamos ante una entrega de bienes del artículo 8 de la Ley del IVA (Resolución de la DGT de 18 de abril de 1994), ya que ejerce la opción de compra, determinándose la base imponible conforme establece el artículo 78 de la Ley del IVA. La DGT, en Resolución de 18 de julio de 1994, señala que en el supuesto de ejercicio de la opción de compra, la base imponible estará formada por el importe total de la contraprestación acordada por las partes y, en cuanto al importe correspondiente a la prima satisfecha por la opción de compra, por constituir contraprestación de otra operación diferente de la compraventa, no deberá incluirse de nuevo en la base imponible de ésta.

Entendemos que la entrega está sujeta y no exenta, dadas las circunstancias que concurren en la operación, no aplicándose ninguno de los supuestos del artículo 7.1.º, ni las exenciones del artículo 20.1.20.º de la Ley del IVA, ya que, aunque en el supuestos se señala que el terreno era urbanizable, inmediatamente después se establece que la sociedad transmitente lo había urbanizado, lo que supone que dicha sociedad fue la promotora de la urbanización [por tanto empresario conforme al art. 5.1 d) de la Ley del IVA] y conforme al artículo 20.1.20.º a) no está exenta la entrega de terrenos urbanizados realizada por el promotor de la urbanización (con excepción de los destinados a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, lo que no es nuestro caso).

3. Venta del terreno:

El terreno se vende a finales de 1997. Esta operación tributaría por IVA, ya que se trata de una venta que está sujeta y no exenta, porque, al igual que en la compra no sería aplicable la exención del artículo 20.1.20 de la Ley del IVA. La base imponible sería la contraprestación que se hubiera pactado y el tipo el 16%.

4. Constitución de la sociedad:

Quedará sujeta al concepto de operaciones societarias del ITP (art. 19 del Texto Refundido de la Ley ITP y AJD) y el sujeto pasivo sería la sociedad (art. 23 del Texto Refundido). La base imponible estará constituida por el importe nominal del capital social con adición de las primas de emisión, en su caso, y estará sujeto a un tipo del 1% (arts. 25 y 26 del Texto Refundido).

5. Transmisión del almacén:

En primer lugar, hay que señalar que el artículo 7.1.º *in fine* de la Ley del IVA, establece que los adquirentes de los bienes comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado Uno.22, y en los artículos 104 a 114 de esta ley.

Esta transmisión constituye una entrega de bienes sujeta a IVA, pero exenta en virtud del artículo 20.Uno.22, ya que se considera una segunda transmisión de edificaciones. Tal y como hemos visto en el párrafo anterior, el adquirente se subroga en la posición del transmitente, por lo que se considerará primera transmisión la entrega del almacén por parte del constructor. Como consecuencia de esta exención y del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD y del artículo 4.4 de la Ley del IVA, quedarán sujetas al ITP y AJD, salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones previstas en el artículo 20.Dos. Estos requisitos son:

- Que el adquirente sea sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- Que tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado.

El modo de efectuar esta renuncia aparece recogido en el artículo 8 del Reglamento del IVA. Esta renuncia deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. Se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los bienes inmuebles.

Cabe la posibilidad de considerar que don José Sánchez ha actuado como promotor del almacén y, por tanto, que esa construcción es una actividad sujeta al IVA, pero que no constituye una primera transmisión del almacén.

Según señala el artículo 20.Uno.22, las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud del artículo 7.1 de la Ley del IVA, no tendrán la consideración de primera entrega a los efectos de este número.

ro. Por otro lado, recoge que se considerará primera entrega la realizada por el promotor, no teniendo la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un período igual o superior a dos años (en este caso no llega a este período).

Por lo tanto, si partimos de la base de que la obra ha sido realizada por don José Sánchez, esta entrega constituiría una primera transmisión de inmuebles que quedaría gravada por IVA y no por ITP y AJD, como se ha producido en el supuesto.

6. Venta del solar (punto 1 de la información adicional):

Esta operación no estaría sujeta a IVA, sino a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley del IVA, ya que el vendedor no es empresario o profesional, según el concepto del artículo 5 de la Ley del IVA, y está vendiendo bienes de su patrimonio particular. La base imponible estaría compuesta por el valor real de los bienes transmitidos y el tipo de gravamen sería el que hubiera aprobado la Comunidad Autónoma respectiva, o en su defecto el 6%.

7. Emisión de las letras de cambio (punto 1 de la información adicional):

La emisión de las letras de cambio constituye un hecho imponible del concepto de actos jurídicos documentados del artículo 33 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD. El sujeto pasivo será el librador de las mismas. La base imponible estará constituida por la cantidad girada. El tipo de gravamen de acuerdo con el artículo 37 es progresivo y para tratar de evitar que se produzca una menor tributación mediante la emisión de dos o más letras se establece una norma de cautela en el artículo 36.2. Así, en aquellos supuestos en que en sustitución de la letra de cambio se expidiesen dos o más letras, originando una disminución del impuesto, procederá la adición de las bases respectivas, a fin de exigir la diferencia. No se considerará producido el expresado fraccionamiento cuando entre las fechas de vencimiento de los efectos exista una diferencia superior a 15 días o cuando se hubiere pactado documentalmente el pago aplazado. En este caso, la diferencia de vencimientos es superior a 15 días. Por lo tanto, no será de aplicación la norma de cautela recogida en dicho artículo.

8. Arrendamiento financiero (punto 3 de la información adicional):

El arrendamiento financiero puede considerarse como una entrega de bienes o como una prestación de servicios. El artículo 8.Dos.5 de la Ley del IVA señala que también se considerarán entregas de bienes las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de propiedad vinculante para ambas partes. Por lo tanto, el arrendamiento financiero tendrá la consideración de prestación de servicios hasta tanto no se ejercite la opción de compra o no se haya comprometido a ejer-

cionarla y, de acuerdo con el artículo 75.Uno.7.º de la Ley del IVA, se devengaría el impuesto en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. En el momento del ejercicio o del compromiso se producirá una entrega de bienes, devengándose entonces el impuesto por todas las cantidades pendientes de pago, según el artículo 75.Uno.1.º de la ley.

En este caso, no señala nada acerca de que se haya comprometido a ejercitar la opción de compra en el momento inicial, luego constituirá una prestación de servicios hasta el momento en que se ejercite la opción de compra, que será una entrega de bienes. En lugar de recoger el IVA de todas las cuotas en el momento inicial, debería devengar la parte correspondiente de IVA (48.000) cuando resulte exigible cada una de ellas.

9. Subvención (punto 9 de la información adicional):

De acuerdo con el artículo 104 de la Ley del IVA, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones. Por lo tanto, no determina la aplicación de la regla de prorrata, tal y como ya se señala en la Parte II de este dictamen.

El IVA deducible como consecuencia de esta operación únicamente sería 1.440.000 u.m. que corresponde a la parte de IVA que no ha sido financiado mediante la subvención.

10. Punto 5 de la información adicional:

Las referencias al IVA derivadas de las operaciones aduaneras y de Impuestos Especiales, se recogen en la Parte III del dictamen.

PARTE V: ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

NORMATIVA APLICABLE:

- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS.
- Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del IS.

Destacamos los siguientes extremos:

1. Amortización de la marca:

La marca no está inscrita, y por tanto, como ya se ha indicado, no puede tener la consideración jurídica de marca. El artículo 11.5 de la LIS establece la posibilidad de amortizar las marcas en un máximo de la décima parte de su importe, siempre que se cumplan los requisitos para deducir las dotaciones para la amortización del Fondo de Comercio, recogidos en el apartado 4. Dichos requisitos son: que la marca o el fondo de comercio se hayan puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso; y que la entidad adquirente no se encuentre, respecto de la persona o entidad transmitente, en alguno de los supuestos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. Ahora bien, aun cuando no se cumplan dichos requisitos serán deducibles las dotaciones si se prueba que responden a una depreciación irreversible. En este caso no podrían deducirse en el impuesto las cuotas de amortización, salvo cumplirse los requisitos previstos y habría que realizar un ajuste extracontable positivo por la cuantía de la amortización dotada como gasto en el ejercicio (300 u.m. según la cuenta de Pérdidas y Ganancias).

2. Amortización del Fondo de Comercio:

La amortización del Fondo de Comercio no cumple los requisitos de deducibilidad recogidos en el artículo 11.4 de la Ley del IS, que acabamos de mencionar. Estas dotaciones a la amortización sólo podrían considerarse deducibles si se prueba su depreciación efectiva. Habría que realizar un ajuste extracontable positivo por la cuantía de la amortización dotada como gasto en el ejercicio (2.000 u.m. de acuerdo con la cuenta de Pérdidas y Ganancias).

3. Amortización contrato de agencia:

Según se señalaba en el punto e) de la Parte I hay un exceso de valoración del contrato de agencia en 1.000.000 de u.m. del que se deriva un exceso de valoración de 200.000 u.m. anuales, ya que está amortizando al 20% anual.

Este exceso de amortización no sería deducible en el IS, porque corresponden a un exceso de valoración de las mismas, debiendo efectuarse el correspondiente ajuste.

4. Venta del solar (punto 1 de la información adicional):

Aquí se produce una operación vinculada, ya que se trata de una operación entre la sociedad y su Administrador [art. 16.2 b) de la Ley del IS]. De acuerdo con el citado artículo 16 de la Ley del IS, la Administración Tributaria podrá valorar por su valor normal de mercado, las operaciones efec-

tuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación. Esta valoración no se realizará por el sujeto pasivo, sino que se efectuará por la Administración, admitiéndose en todo caso el ajuste bilateral. El procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado se recoge en el artículo 15 del Reglamento del IS, y los métodos para la determinación del valor normal de mercado, en el artículo 16.3 de la Ley del IS.

Al Administrador le sería aplicable también la posibilidad de que la Administración practicara una valoración de la operación a valor de mercado, ya que el artículo 8 de la Ley 18/1991 (de aplicación en el supuesto, pues la transmisión se produce en 1997) señalaba que en el caso de operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros se producirá esta valoración aplicando las normas del artículo 16 de la Ley del IS. Le corresponde a la Administración la realización de la valoración, para poder determinar si la valoración convenida ha determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación inferior en España o un diferimiento de dicha tributación. La valoración administrativa no determinará la tributación por el IS o por el IRPF, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado.

Cabe señalar la diferente regulación de las operaciones vinculadas en la Ley 40/1998 del IRPF que distingue dos supuestos:

- a) El artículo 42.1 de la Ley del IRPF aplica las reglas del artículo 16 de la Ley del IS y, por lo tanto, similar al artículo 8 de la antigua ley.
- b) El artículo 42.2 de la Ley del IRPF señala que cuando se trate de operaciones vinculadas que correspondan al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por las personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración a valor de mercado, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. Por lo tanto, este supuesto recoge la valoración por parte de los propios sujetos pasivos y no requiere la actuación de la Administración.

5. Arrendamiento financiero (punto 3 de la información adicional):

La operación de arrendamiento financiero se ha contabilizado erróneamente (véase Parte II). Por otra parte, se cumplen los requisitos del artículo 128 de la Ley del IS (duración mínima de dos años en caso de bienes muebles y las cuotas anuales de recuperación de coste del bien son iguales o crecientes a lo largo del período contractual. Hemos de entender que se cumplen los restantes requisitos, esto es, las cuotas aparecen expresadas en el contrato diferenciando la parte que corresponde a recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por la misma).

En principio, sería deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora. Sin embargo, como no lo ha imputado contablemente, no sería deducible en este ejercicio (principio de inscripción contable). De acuerdo con el artículo 19.3 de la Ley del IS, se establece la posibilidad de imputar contablemente los gastos a un ejercicio posterior, y permite su imputación temporal en el período impositivo en que se haya realizado la imputación contable, siempre que no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en el artículo 19.

Respecto a la parte de recuperación del coste del bien, las cuotas serían deducibles hasta el límite del resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas. La deducción de estas cuotas no está subordinada a su imputación contable, con lo que, aunque lo haya contabilizado erróneamente sería deducible, ya que se cumplen los requisitos del artículo 128.

6. Valoración de las camisetas (punto 5 de la información adicional):

Las camisetas han sido valoradas erróneamente, ya que no se ha tenido en cuenta el 10% del importe de las ventas en concepto de licencia que paga a la empresa estadounidense.

Las mercancías deberían valorarse así:

Mercancías adquiridas	1.000.000
Precio de adquisición	100.000.000
Derechos de importación	10.000.000
Licencia ($0,1 \times 950.000 \times 200$)	19.000.000
VALOR TOTAL	129.000.000

El consumo ha sido de 950.000 unidades vendidas + 2.000 unidades perdidas.

$$\text{Consumo} = 952.000 \times 129 \text{ u.m.} = 122.808.000.$$

$$\text{Existencias finales} = 48.000 \times 129 \text{ u.m.} = 6.192.000.$$

Esto tendría repercusión a la hora de determinar la base imponible del IS (esta diferencia de valoración también se debería recoger en la Parte II: aspectos contables).

7. Provisión de depreciación de las camisetas (punto 6 de la información adicional):

Esta provisión no es deducible, ya que no es una pérdida potencial, sino efectiva. De acuerdo con la norma 13.^a del PGC se podrán efectuar correcciones valorativas, dotando la pertinente provisión, cuando la depreciación fuera reversible. Si fuera irreversible, se tendrá en cuenta al valorar las existencias (véase Parte II) (art. 12 de la Ley del IS). Habría un ajuste extracontable positivo para eliminar la provisión y otro negativo por la misma cantidad por la pérdida, que se tenía que haber recogido a través de la variación de existencias (ya que con el gasto que se ha dado por la provisión se entiende que se cumple el principio de inscripción contable). En el momento en el que contablemente se elimine la provisión, no se considerará fiscalmente como un ingreso, procediendo en su caso un ajuste extracontable negativo.

8. Venta del almacén en febrero de 1997 y del inmueble adquirido con la opción de compra a finales de 1997:

Van a generar una renta gravada por el IS, por el beneficio que se haya obtenido en la operación. Se deberá deducir el importe de la depreciación monetaria producida, de acuerdo con el artículo 15.11 de la Ley del IS. Esta corrección monetaria le será de aplicación a la venta del almacén, ya que el inmueble ha sido enajenado en el mismo ejercicio en el que ha sido adquirido, luego no producirá efectos a la hora de integrar el resultado de la operación en la base imponible.

9. Subvención (punto 9 de la información adicional):

Esta subvención se recogió como ingreso en 1998, ya que se trataba de una subvención de explotación que se debe imputar al ejercicio en el que se percibe. En el ejercicio 1999 se le comunica que debe reintegrar la subvención porque, entre otras causas, el órgano que adoptó el acuerdo de concesión no era competente.

Como consecuencia de este reintegro, debería realizar el correspondiente ajuste.

10. Cuenta (630):

Hay que señalar que se consideran como gasto no deducible de acuerdo con el artículo 14 de la Ley del IS los gastos derivados de la contabilización del IS. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

11. Habría que tener en cuenta a los efectos de determinar la cuota por el IS las modificaciones en la base imponible que se producen como consecuencia de los ajustes contables procedentes, recogidos en la Parte II.

12. Terrenos y construcciones (punto 9 de la información adicional):

Hay que tener en cuenta que estos terrenos han sido adquiridos a 31 de diciembre de 1999 y, por tanto, no pueden ser amortizados en este ejercicio. Parece que no han sido amortizados ya que la subvención de capital recogido en la cuenta (130), se debe imputar a resultados en función de la amortización y no se ha producido dicha imputación en este ejercicio.

Por otro lado, se debería aumentar el precio de adquisición del terreno, ya que parte del IVA que la empresa ha consignado como soportado no es deducible y, por tanto, sería un mayor coste de adquisición del local.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

NORMATIVA APLICABLE:

- Ley 43/1995 del IS.
- Ley 18/1991 del antiguo IRPF.
- Ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR).
- Real Decreto 326/1999, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RIRNR).

1. Aportación de don José Sánchez del patrimonio empresarial:

En la aportación de don José Sánchez, se plantea la posibilidad de que la valoración de los elementos entregados se realice de acuerdo al valor de mercado de los mismos. Esta posibilidad radica en la circunstancia de que la aportación se realiza en 1997, siendo de aplicación la anterior normativa de IRPF, Ley 18/1991, que en su artículo 41.Dos establece que para la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales se incluirán los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de cualquier elemento patrimonial afecto a las mismas. Así pues, el resultado de la transmisión de elementos afectos no se califica como un incremento o disminución de patrimonio sino que es un rendimiento de actividades empresariales o profesionales. En este sentido el artículo 42 de la Ley 18/1991 al establecer las normas para la determinación del rendimiento neto dispone que serán de aplicación, sin perjuicio de lo previsto para la estimación objetiva, las normas del IS.

Las aportaciones no dinerarias y los valores recibidos a cambio tienen una forma especial de valoración en la normativa del IS. La regla general es que los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción (art. 15.1 de la Ley del IS). Sin embargo el artículo

15.2 b) de la Ley del IS establece que se valorarán por su valor normal de mercado los aportados a entidades y los valores recibidos a cambio. La integración en la base se hará por la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable, pasando esta diferencia a formar parte del rendimiento de actividades empresariales o profesionales de don José Sánchez.

2. Punto 5 de la información adicional:

«SANGA, S.L.» tiene un agente en los países árabes al que paga comisiones por importe de 10.000.000 de pesetas. Debe determinarse si dicho agente es un contribuyente en relación al IRNR, ya que es una persona física no residente en territorio español (art. 6 de la Ley del IRNR en relación con el art. 9 de la Ley 40/1998), pues reside más de 183 días al año en los países árabes (entendemos en un país concreto), además de ser no español, ya que el supuesto no señala otra cosa, y obtiene rentas de una entidad española (art. 5 de la Ley 41/1998).

En principio, al no tener suscrito España Convenio de Doble Imposición con los países árabes, será de aplicación la normativa interna española (Ley 41/1998 de la LIRNR) para determinar si las rentas quedan gravadas por el IRNR.

La comisión pagada por «SANGA, S.L.» se entiende obtenida en España porque es un rendimiento satisfecho por una entidad residente en territorio español [art. 12.2 a) de la Ley 41/1998].

No obstante, estamos ante una actividad económica o rendimiento obtenido por la realización de una actividad (la del agente o comisionista, entendiéndose que no es un trabajador por cuenta ajena) realizada íntegramente en el extranjero, citada expresamente en el artículo 12.3 de la Ley 41/1998 (las rentas satisfechas por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas), que se considera no obtenido en España, no aplicándose el criterio del pagador (conforme al art. 12.3 de la Ley 41/1998) por lo que no quedarán gravados los rendimientos al IRNR.

3. Venta del solar en 1997 por don José Sánchez (punto 1 de la información adicional):

Don José Sánchez vende un solar de su propiedad, que al no estar afecto a una actividad económica, la renta obtenida se califica como un incremento o disminución patrimonial. El importe del incremento, al provenir de una transmisión onerosa, estará formado por la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión (art. 45 de la Ley 18/1991; ésta es la norma en vigor en el período impositivo en el que se produjo la alteración patrimonial). De acuerdo con el artículo 46 de la Ley 18/1991, el valor de adquisición (formado por la suma del importe real satisfecho y el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente; a este valor se le minorará

en el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose en todo caso la amortización mínima) del elemento patrimonial se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, la aplicación de los coeficientes se hará atendiendo al año de adquisición (al ser un solar en este supuesto no existe amortización).

Una vez determinada la cuantía y el signo de la variación en el valor del patrimonio, y únicamente en el caso de tratarse de variaciones positivas (incrementos) generadas o producidas por elementos patrimoniales cuyo período de permanencia a 31 de diciembre de 1996 sea superior a dos años (para el cómputo se redondea el número de años por exceso), procederá aplicar determinados porcentajes de reducción para así fijar el importe del incremento de patrimonio computable a efectos fiscales. En este caso, como la transmisión es de un bien inmueble, los incrementos de patrimonio se reducirán en un 11,11% por cada año que exceda de dos.

Otra cuestión que plantea la aportación es que se trata de una operación vinculada que se efectúa a un precio inferior al de mercado, con lo cual la Administración podrá valorar la operación a valor normal de mercado, el ajuste es bilateral, y tendrá lugar cuando la valoración acordada por las partes cause una tributación inferior en España o un diferimiento de la misma, es de aplicación el artículo 16 de la Ley del IS por remisión directa del artículo 8 de la Ley 18/1991, relativo a la valoración de operaciones vinculadas.

4. Endoso de las letras por Sr. Sánchez (punto 1 de la información adicional):

El Sr. Sánchez efectúa el endoso de las letras de cambio, el rendimiento obtenido se califica como un rendimiento de capital mobiliario, de acuerdo con el artículo 37.2 a) de la Ley 18/1991 se considerará como activo financiero con rendimiento implícito cualquier instrumento de giro, incluso los originados en operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose, salvo que el mismo se haga como pago a proveedores o suministradores. En este supuesto el rendimiento que se genera es negativo, por la diferencia entre los 11.600.000 ($2.900.000 \times 4$) y el importe obtenido por el endoso, es decir, 10.500.000.

De conformidad con lo recogido en el artículo 37.2 a) 3.^a no procederá la integración del importe de los rendimientos implícitos negativos.

5. Comisiones recibidas de 1992 a 1996:

Las comisiones recibidas en virtud del contrato de agencia tendrán la consideración de un rendimiento de actividades empresariales o profesionales, de conformidad con el artículo 40 de la Ley 18/1991, ya que suponen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o

servicios. El importe del rendimiento neto estará formado por la diferencia entre la totalidad de ingresos y los gastos necesarios para su obtención. El importe del rendimiento neto, con las especialidades contenidas en la Ley 18/1991, será el resultado de aplicar las normas del IS.

PARTE VI: ASPECTOS RELATIVOS A LA PREVISIBLE RESOLUCIÓN DE LA PRETENSIÓN A QUE SE REFIERE EL NÚMERO 7 DE LA INFORMACIÓN ADICIONAL ASÍ COMO A LA FORMA DE RESOLVER LA CUESTIÓN QUE SE PLANTEA EN EL NÚMERO 8 DE DICHA INFORMACIÓN ADICIONAL

NORMATIVA APLICABLE:

- Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
- Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, de desarrollo parcial de la ley anterior.
- Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.

1. Punto 7 de la información adicional:

Hemos de distinguir los gastos por garantía y los costes de honorarios:

A) El artículo 12 de la Ley 1/1998, desarrollado por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, permite solicitar el reembolso, y la Administración Tributaria tendrá la obligación de reembolsar, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativas y dicha declaración adquiera firmeza.

Obtenida en el supuesto la sentencia firme, el contribuyente tendrá derecho a obtener la recuperación del coste de las garantías (comprenderá los costes necesarios para su formalización, mantenimiento y cancelación), conforme al procedimiento previsto en el Real Decreto 136/2000.

B) El procedimiento anterior se limita al reembolso de los costes de garantías. No obstante, el propio Real Decreto 136/2000, recuerda la posibilidad que tiene el obligado tributario que lo estime procedente (art. 1, párrafo 5.º) para instar, en relación a otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el Título X de la Ley 30/1992, cuando se den las circunstancias previstas para ello.

No creemos que por esta vía pueda resarcirse el obligado tributario, en cuanto deberán concurrir los requisitos previstos en el artículo 139 de la Ley 30/1992 (deberá acreditarse lesión en los bienes o derechos, el funcionamiento anormal de los servicios públicos, la efectividad del mismo, su evaluación económica, y la individualización del daño en relación con una persona o personas concretas).

La otra vía que podría haber seguido el contribuyente es la de la imposición de las costas procesales por el órgano jurisdiccional a la Administración Tributaria, cuando se den los supuestos previstos en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Si se trata de primera o única instancia, el órgano jurisdiccional impondrá las costas, razonándolo debidamente, a la parte que sostuviere su acción con mala fe o temeridad (esto es, en nuestro caso debería acreditarse esta circunstancia imputable a la Administración Tributaria). No obstante, también señala el citado artículo que se impondrán las costas a la parte cuyas pretensiones hayan sido desestimadas cuando de otra manera se haría perder al recurso su finalidad. En las demás instancias o grados se impondrán al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición.

2. Punto 8 de la información adicional:

A) Desde el punto de vista administrativo, se alegan dos razones por la Administración concedente de la subvención; la existencia de un error de hecho, que podría haberse subsanado por la vía prevista en el artículo 105.2 de la Ley 30/1992 (los órganos administrativos pueden rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos, existentes en sus actos) y solicitando a continuación el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas, de acuerdo con la Ley Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, y normas de desarrollo.

Por otra parte, se alega incompetencia del órgano que concede la subvención. Se trata de una incompetencia absoluta por razón de la materia que conlleva la nulidad de pleno derecho [art. 62 b) de la Ley 30/1992].

Es por tanto correcto que la Administración de la Comunidad Autónoma declare la nulidad; pero no es lógica su pasividad posterior. Declarada la nulidad, siguiendo el procedimiento legalmente establecido (art. 102 de la Ley 30/1992), si no han desaparecido las causas y motivos del otorgamiento de la subvención, debería proceder a dictar acto conservando los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción (art. 66 de la Ley 30/1992) y dictar un nuevo acto en el que se reconociera la concesión de la subvención por 15.600.000 u.m.

B) Desde el punto de vista fiscal, la subvención fue percibida en 1998, e imputada a operaciones (exportaciones) que están exentas con exención plena (esto es, generan el derecho a deducir el IVA soportado).

Del supuesto parece deducirse que se trata de una subvención vinculada al precio final del producto, a incluir en la base imponible (art. 78.2.3.º de la Ley del IVA), aunque en nuestro caso, al tratarse de unas operaciones exentas, no procedería efectuar ajuste alguno respecto de este impuesto; por cuanto la subvención, al integrarse en la base imponible, no habrá tenido incidencia en el cálculo del porcentaje de prorrata en el ejercicio 1998, pues figurará tanto en el numerador como en el denominador.

En el supuesto de considerar que se trata de una subvención corriente o concedida a la explotación (no vinculada al precio final de los productos y, por tanto, no integrada en la base imponible del precio final del producto) en el ejercicio 1998 la empresa habrá estado sujeta por este motivo a prorrata, conforme al artículo 102.1, párrafo 2.º de la Ley del IVA, calculándose la prorrata general, en la forma expuesta en el artículo 104.2 de la Ley del IVA. Por ello, al reintegrarse la subvención, que en 1998 se tuvo en cuenta y determinó la sujeción a prorrata, deberá en 1999 modificar las declaraciones del ejercicio anterior presentando las declaraciones complementarias correspondientes y solicitando en su caso la devolución de ingresos indebidos, en el supuesto de que se hubieran producido.

PARTE VII: ANÁLISIS DE LA ACTUACIÓN DEL SERVICIO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y EFECTOS DE LA MISMA PARA LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN LLEVADAS A CABO POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

NORMATIVA APLICABLE:

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.
- Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT).
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.
- Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

1. Punto 10 de la información adicional:

Las actuaciones llevadas a cabo por el Servicio de Gestión, señaladas en el punto 10 de la información adicional, tienen apoyo legal en el artículo 115.3 de la Ley 37/1992 (tras la modificación operada por la Ley 66/1997, que entró en vigor el 1 de enero de 1998) y, posteriormente, con una redacción análoga, en el artículo 11 de la Ley 1/1998.

En el supuesto en que el sujeto pasivo solicite la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre, la Administración (el Servicio de Gestión) procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación; esto es, hasta el mes de julio inclusive en nuestro caso.

Por tanto, en principio, la actuación del Servicio de Gestión es correcta, comprobando la declaración-liquidación presentada; y, en base a las competencias que le otorgan los artículos 121 y 123 de la LGT, puede dictar, en su caso, liquidación provisional.

A) Respecto de la comunicación de fecha 17 de mayo de 1998, en la que se requiere la presentación de diversa documentación, hemos de considerar:

- El plazo concedido para que comparezca es tan sólo de ocho días, lo que debemos considerar insuficiente, si consideramos de aplicación, en ausencia de reglamento de gestión o norma expresa que regule la actuación de los órganos de gestión, del artículo 30.1, párrafo 2.º del Real Decreto 939/1996, debiendo mediar un plazo mínimo de 10 días entre la notificación y el día determinado en que el sujeto pasivo debe comparecer. A la misma conclusión llegaríamos si aplicamos la Ley 30/1992, pues en su artículo 84 establece un plazo mínimo de 10 días.
- Es correcta la indicación del alcance de las actuaciones a desarrollar, comprobación abreviada del IVA, ejercicio 1997, a que se refiere el artículo 121 de la LGT, indicándose el objeto.
- Tratándose de comprobar una declaración-liquidación con resultado de devolución, el artículo 123.2 de la LGT permite que los órganos de gestión requieran los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto que se hizo constar en la citación del supuesto.
- Por ello, es correcto que se requiera del sujeto pasivo los registros y documentos obligatorios de acuerdo con las normas reguladoras del IVA: libros registros de facturas emitidas, de facturas recibidas, y de bienes de inversión (art. 62.1 del Reglamento del IVA), el libro registro especial de compensaciones (art. 49 del Reglamento del IVA) y los justificantes de las anotaciones, que entendemos son las facturas o documentos citados en el artículo 97 de la Ley del IVA.

Las declaraciones o modelos requeridos (300, 390, 036-037 y 347) si están ya presentados y en poder de la Administración actuante, aun cuando pueden ser requeridos por el Servicio de Gestión, el contribuyente tiene derecho a no aportarlos, en principio (art. 17, párrafo 1.º de la Ley 1/1998). Por tanto, no está obligado a presentar nuevamente una documentación que está ya en poder de la Administración que requiere.

No obstante, debe recordarse que, como indica el párrafo 2.º del mismo artículo, la Administración puede, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de aquellos datos específicos propios o de terceros, previamente aportados, contenidos en dichos documen-

tos y, en base a ello, podría requerir la presentación de los modelos, con objeto de comprobar que los datos obrantes en la Administración coinciden con los que tiene el contribuyente; aunque desde un punto de vista racional no es lógico requerir la presentación de esta documentación, a salvo de cualquier sospecha de fraude o error en la cumplimentación de los mismos.

- Respecto de la copia de las cuentas anuales, en principio no es un documento o registro obligatorio, conforme a los artículos 62 a 70 del Reglamento del IVA. Aunque el artículo 164.1.4.º de la Ley del IVA obliga a llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, esta obligatoriedad lo es conforme a los anteriores artículos reglamentarios.
- Por otra parte, aunque el artículo 123.2, párrafo 2.º, de la LGT dispone la obligatoriedad de exhibir los registros y documentos establecidos en las normas tributarias, ello lo debemos entender referido al tributo propio objeto de comprobación abreviada por los órganos de Gestión.

B) Respecto de los demás aspectos que se plantean en la actuación de los órganos de Gestión, hemos de indicar:

- El sujeto pasivo con capacidad de obrar puede actuar por medio de representante (art. 43.1 de la LGT). Ahora bien, para interponer reclamaciones, desistir de ellas en cualquiera de sus instancias y renunciar a derechos en nombre de un sujeto pasivo, deberá acreditarse la representación con poder bastante. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación (art. 43.2 de la LGT).

En principio podemos considerar que al tratarse de actos de trámite, la representación se presume concedida. No obstante, en diligencia de 1 de junio, que se entiende firmada por el representante, se hace constar el hecho de que 3.000.000 de u.m. del IVA soportado no son deducibles, renunciando al trámite de audiencia (derecho reconocido en el art. 22 de la Ley 1/1998); por lo que hemos de entender que es preciso acreditar la representación con poder bastante en la forma indicada en el artículo 43.2 de la LGT, al entender que se están renunciando derecho en nombre del sujeto pasivo, lo que ha efectuado el 1 de junio.

La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días que deberá conceder al efecto el órgano administrativo (art. 43.3 de la LGT). Por ello, entendemos que quedaría subsanada la deficiencia observada en la visita anterior (25 de mayo) por haberse desarrollado la segunda dentro del plazo de 10 días.

- En la primera comparecencia se recoge, además del hecho de no aportar determinados modelos, que los libros deben permanecer en el Servicio de Gestión una semana, con la autorización del administrador de la AEAT.

- Ante la ausencia de un reglamento de Gestión, y teniendo en cuenta que el Servicio de Gestión está realizando actuaciones de comprobación abreviada, podemos aplicar supletoriamente el RGIT (es de indicar que no existen diferencias entre las funciones llevadas a cabo por Gestión e Inspección, salvando el distinto encuadramiento orgánico de ambos).

Teniendo en cuenta los artículos 21.2 y 25.2 del RGIT, el órgano tributario podrá examinar en las oficinas públicas determinados documentos (registros, etc., citados en el artículo 21.1 del RGIT) si así lo justifica la índole de la actividad o el volumen notoriamente reducido de la documentación a examinar. A esta conclusión hemos de llegar también si examinamos el artículo 123.2, párrafo 2.º de la LGT que incluso va más allá, al indicar el «sujeto pasivo deberá exhibir».

Ahora bien, los artículos citados se quedan en eso, en la exhibición y examen; en ningún caso imponen una obligación de entrega de libros y documentos a los órganos tributarios; máxime cuando el artículo 25.2 del RGIT establece que el examen de los libros y documentación del sujeto pasivo deberá efectuarse en presencia del obligado tributario, su representante o persona que aquél designe.

Por ello, entendemos incorrecta la pretensión del Servicio de Gestión en orden a la exigencia de entregar los libros y que permanezcan un tiempo en posesión del mismo. Aunque, frente a ello, nada obsta a que, si voluntariamente lo acepta el obligado tributario, pueda efectuarse dicha actuación, siempre y cuando se le comuniquen los días y horas en que se llevará a cabo el examen de la documentación para que pueda asistir a la misma.

- En cuanto a la diligencia de fecha 1 de junio y su contenido, en la diligencia se recogerán cuantas manifestaciones efectúe el interesado o su representante que, consideradas como alegaciones, deberían ser objeto de contestación en el acuerdo motivado que debe dictarse.

No obstante, cabe indicar que dichas alegaciones ya han sido consideradas anteriormente.

No parece correcto que en una diligencia, además de hacer constar hechos, se califiquen los mismos, por lo que no es el momento procesal oportuno para determinar qué artículos de la Ley del IVA se han incumplido, debiendo limitarse a constatar los hechos descubiertos; por aplicación supletoria de los artículos 46 y 47 del RGIT ante la ausencia de un reglamento de Gestión que regule la materia.

- En todo procedimiento de Gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho (art. 22 de la Ley 1/1998), lo que ha efectuado el órgano de Gestión; por lo que la actuación en este punto es correcta.
- La liquidación dictada por el administrador de la Agencia el 15 de octubre de 1998 es notificada el 20 de noviembre (incumpliendo el plazo de 10 días establecido en el artículo 58 de la Ley 30/1992, aunque ello no supone sino una irregularidad no invalidante del artículo 63.3 de la misma ley, que no tendrá consecuencia sobre la validez del acto, esto es, no constituye causa de anulabilidad).

- Ahora bien, el acuerdo se limita a establecer que 3.000.000 de u.m. no tienen la consideración de deducibles por no reunir los requisitos de los artículos 92 y siguientes de la Ley del IVA. Entendemos que ello constituye un defecto en la motivación del acto, de conformidad con el artículo 13.2 de la Ley 1/1998, en relación con el artículo 124.1 a) de la LGT, en cuanto que, especificándose el importe que no es objeto de devolución, no se señalan concretamente las causas de ello, remitiéndose de manera genérica a los artículos 92 y siguientes de la Ley del IVA, donde se establecen todos los requisitos para considerar el IVA deducible (objetivos, subjetivos, formales y temporales), sin que en el acuerdo se haga alusión concreta a los requisitos incumplidos, produciendo indefensión al interesado en este extremo concreto. De otra parte, el artículo 124.1 a) de la LGT, señala que se expresarán los elementos esenciales de las liquidaciones tributarias y no sólo el importe en menos que se va a tener en cuenta en la devolución.
- La devolución de los 7.000.000 de u.m. restante se produce el 10 de diciembre de 1998. Teniendo en cuenta los artículos 11 de la Ley 1/1998 y 115 de la Ley del IVA, la Administración, en el supuesto de que el resultado de la declaración-liquidación fuese a devolver, debía practicar liquidación provisional dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del impuesto.

Por tanto, la Administración se excedió del citado plazo, que concluía en julio de 1998; y, conforme al artículo 115.3, párrafo 3.º de la Ley del IVA, si no se hubiese practicado en el referido plazo, la Administración Tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Esto es, el órgano de Gestión, concluido el plazo de 6 meses, debió proceder a la devolución transcurrido el mes de julio, de la totalidad de lo solicitado; sin perjuicio de dictar posteriormente una liquidación, con resultado de ingresar los citados 3.000.000 de u.m. más sus intereses correspondientes.

No obstante, efectuada la devolución de 7.000.000 de u.m., el 10 de diciembre, procedería aplicar a esta cantidad pendiente de devolución, el interés de demora del artículo 58.2 c) de la LGT, desde el 1 de agosto, hasta la fecha del ordenamiento de pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame (art. 115.3, párrafo 4.º, de la Ley del IVA).

C) Finalmente, deben analizarse los efectos de la actuación del Servicio de Gestión para las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos.

Al respecto, cabe argumentar la existencia de dos posturas doctrinales y jurisprudenciales, teniendo en cuenta que el problema planteado es si tras dictar liquidaciones provisionales los órganos de Gestión, en ejercicio de las competencias del artículo 123 de la LGT, pueden ser modificadas posteriormente por los órganos de Inspección en el ejercicio de sus funciones de comprobación e investigación:

- a) El Tribunal Supremo, en Sentencias de 23 de abril y 14 de mayo de 1997, y el TEAC, en Resolución de 14 de enero de 2000 (dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio), han partido de la fundamental distinción entre liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas. Las primeras pueden ser modificadas en el ámbito del procedimiento de Gestión mediante la actividad administrativa de investigación y comprobación y nacen sin vocación de permanencia y pueden ser rectificadas (estando, incluso, llamadas a ello, por las definitivas). Estas liquidaciones no producen una vinculación firme ni para el obligado tributario ni para la Administración, que pueden, por tanto, rectificarlas sin limitación alguna (y sin que ello implique una verdadera e irregular auto-revocación de un acto administrativo anterior). En cambio, las liquidaciones definitivas son inmodificables en el transcurso del procedimiento de Gestión, pues conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del Impuesto, cerrando y finiquitando aquél, de modo que devienen inmodificables si no se acude a los procedimientos especiales de revisión de oficio o a su impugnación por el particular interesado o por la propia Administración previa su declaración de lesividad. En base a ello, el TEAC declaró el derecho de la Administración a la práctica de liquidaciones (provisionales o definitivas) que difieran de las liquidaciones provisionales giradas con anterioridad, y que dichas liquidaciones no constituyen revisión de actos administrativos declaratorios de derechos que exijan la declaración de lesividad y su impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa.
- b) Frente a esta postura, algunos Tribunales Superiores de Justicia (así el de Andalucía en Sentencia de 22 de marzo de 1999) y determinados Tribunales Económico-Administrativos Regionales (Andalucía o Madrid, por ejemplo; este último en Resolución, entre otras, de 12 de marzo de 2001) han mantenido una doctrina opuesta. Así, el citado Tribunal jurisdiccional señaló que «ciertamente que puede practicarse liquidación definitiva haya o no mediado liquidación provisional (art. 120 de la LGT), pero no es menos cierto que la Administración no puede anular por sí sola sus propios actos declarativos de derecho, debiendo acudir para ello a la vía contencioso-administrativa previa declaración de lesividad para el interés público (art. 159 de la LGT). No deben, pues, confundirse conceptos tales como actos definitivos y liquidaciones definitivas; a los efectos del impuesto que nos ocupa son liquidaciones definitivas, entre otras (art. 121.2 de la LGT), aquellas que derivan de una comprobación total del hecho imponible y su valoración con relación a un período dado [art. 120.2 a) de la LGT], liquidación que se opone a la provisional caracterizada por derivar del resultado de una mera comprobación parcial del hecho imponible y su valoración...; el acto definitivo es, por el contrario, un concepto distinto: aquel que ultima un expediente administrativo, siendo su opuesto el acto de trámite. De acuerdo con lo expuesto, tan definitivos son los acuerdos por los que se practica liquidación definitiva tras la comprobación total del hecho imponible como aquellos otros que liquidan provisionalmente el tributo tras una comprobación parcial de la situación tributaria del interesado; por esta razón, hemos de convenir que, en el supuesto de que un órgano Gestor practique liquidación provisional de la que deriven derechos para el sujeto pasivo (gastos, exenciones, deducciones, etc.), y el citado órgano haya comprobado o podido comprobar todos los presupuestos fácticos del derecho en cuestión, tal liquidación, por muy provisional que sea, sólo puede ser removida mediante el procedimiento del artículo 159 de la LGT.

Junto a esta postura, la posición doctrinal ha mantenido en cuanto a la comprobación abreviada de los órganos de Gestión, que a la misma no puede atribuírsele efectos distintos que a las comprobaciones previas de la Inspección, sobre la base de que se trata de órganos encuadrados en distinto nivel orgánico. Los principios de seguridad jurídica y de garantía para el contribuyente impiden la obligación del contribuyente de soportar dos o más comprobaciones con el mismo contenido y elementos del tributo (de la Peña, Arias Velasco, Juan Lozano, etc.).

En definitiva, y de acuerdo con esta segunda postura, si Gestión se ha limitado a una simple comprobación formal o cotejo de los datos declarados, la liquidación será modificable posteriormente, pues no se han efectuado actuaciones de investigación propiamente dichas. No obstante, cuando los órganos de Gestión llevan a cabo actuaciones de comprobación abreviada, idénticas a las que puedan realizar los órganos de Inspección, la conclusión debe ser distinta; puede y debe predicarse el efecto o carácter definitivo de aquellos elementos de la liquidación provisional comprobados por Gestión (entre otros Juan Lozano); esto es, los órganos de Inspección sólo podrán modificar, respecto de la liquidación provisional de Gestión, los elementos del hecho imponible que no hayan sido objeto de comprobación por Gestión (Gaspar de la Peña, entre otros), no pudiendo alterar ni la calificación jurídica del hecho imponible ni el resto de los elementos del mismo.

2. Punto 12 de la información adicional:

Hemos de reseñar los siguientes argumentos respecto de la compensación solicitada:

A) Conforme a los artículos 68 de la LGT y 63 del RGR, sólo son compensables los créditos reconocidos (lo que no sucede en el supuesto) y en segundo lugar dichos créditos deben ser reconocidos a favor del deudor de la Hacienda Pública (lo que tampoco ocurre en el supuesto, pues el crédito, en su caso, cuando se reconozca, lo será a favor de «SANGA, S.L.», y el deudor es don José Sánchez), incumpliendo también lo dispuesto en el artículo 67.1 del RGR en este mismo sentido.

B) De acuerdo con el artículo 36 de la LGT la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Por ello, la cesión del crédito en escritura pública, aun cuando puede tener efectos civiles, en nada altera la posición de los obligados tributarios frente a la Hacienda Pública.

En definitiva, es previsible la desestimación de la solicitud formulada por don José Sánchez.

PARTE VIII: ANÁLISIS DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS REALIZADAS POR LA DEPENDENCIA PROVINCIAL DE INSPECCIÓN DE MADRID Y RESULTADOS PREVISIBLES DE LA RESOLUCIÓN DE LOS RECURSOS PLANTEADOS

NORMATIVA APLICABLE:

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.
- Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT).

Para analizar la actuación de la Inspección de los Tributos, distinguiremos los siguientes apartados:

1. Inicio de las actuaciones:

Entendiendo que la comunicación de inicio contiene todos los elementos que cita el artículo 30.1 del RGIT, y considerando que el plazo concedido es adecuado, pues el citado artículo exige un mínimo de 10 días (han de entenderse hábiles, por lo que considerando la existencia de un único día festivo o feriado, el plazo concedido en el supuesto es correcto), el problema fundamental se plantea en cuanto a la notificación de dicha comunicación.

El artículo 105.4 de la LGT dispone que las notificaciones se practicarán en el domicilio del interesado o su representante; y, en el caso de no hallarse presente en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.

En el supuesto que examinamos, se señala que la comunicación es «entregada» a un empleado (esto es, se hace cargo de ella en ausencia del representante de la sociedad) que se identifica (es empleado y suministra el DNI). El hecho de negar la firma no es óbice en principio para considerar que la notificación es correcta, máxime cuando dos Agentes tributarios extienden diligencia haciendo constar los hechos acaecidos. Aun cuando también el empleado se niega a firmar la diligencia, hay que recordar que se ha hecho cargo de una copia de la notificación, y ello se hace constar en la diligencia.

Bastará por ello recordar que, conforme al artículo 62 del RGIT, las diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y, formalizadas con arreglo a las leyes, hacen prueba, salvo que se acredite lo contrario, de los hechos que motiven su formalización y resulten de su constancia personal para los actuarios.

Como conclusión podremos indicar que la comunicación de inicio ha sido correctamente notificada.

2. Comparecencia de 14 de mayo:

Hemos de distinguir de un lado si la representación es correcta, y de otro el escrito presentado.

A) Tratándose de una persona jurídica privada, ante la Inspección 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 (art. 26.3 del RGIT). En principio, pues, al presentar la escritura de nombramiento (entendemos que debidamente inscrita en el Registro Mercantil, y vigente) es correcta la actuación.

No obstante, no comparece directamente el administrador único, sino una tercera persona, que comparece ante la Inspección, con la escritura del párrafo anterior, y un documento privado de representación voluntaria.

Conforme al artículo 27 del RGIT, los obligados tributarios con capacidad de obrar suficiente pueden actuar por medio de representante. Por tanto, si el documento privado contiene los elementos que indica el artículo 27.5 del RGIT no cabría objetar nada de las actuaciones inspeccionadas.

Ahora bien, existe una corriente doctrinal y jurisprudencia que estima que al firmar actas de conformidad, puede estarse renunciando a derechos en nombre del interesado, al igual que puede suceder si se firman diligencias reconociendo hechos en perjuicio del interesado (si están aceptados por el representante se presumen ciertas y sólo podrán rectificarse mediante prueba de que se incurrió en error de hecho, conforme al art. 62.2, párrafo 2.º, del RGIT) y, por tanto, deberá acreditarse la representación mediante documento público o privado, con firma legitimada notarialmente, o comparecencia ante el órgano administrativo competente (art. 27.2 del RGIT).

Aun cuando en los recursos interpuestos contra las liquidaciones no se alega la falta de representación, de estimar esta segunda postura, con el fin de evitar posibles anomalías posteriores, la Inspección podría requerir al interesado la subsanación del defecto, conforme al artículo 27.7 del RGIT, en el plazo de 10 días, o en la siguiente comparecencia. No obstante, hemos de recordar que se entenderán inmediatamente subsanadas la falta o insuficiencia del poder del representante con el que se hubieran practicado las actuaciones precedentes si el obligado tributario impugna los actos derivados de las diligencias o actas de Inspección, sin invocar tales circunstancias, o ingresa el importe de la deuda tributaria liquidada como resultado de un acta de aquélla (art. 28.4 del RGIT). Como en el supuesto que examinamos, la entidad recurrente no alega falta o insuficiencia del poder en el recurso interpuesto, quedarían en principio subsanadas las posibles deficiencias que pudieran existir.

B) En cuanto al escrito presentado, el artículo 21 de la Ley 1/1998 permite presentar a los contribuyentes escritos de alegaciones en cualquier momento anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución. De forma análoga lo expresa el artículo 33 ter del RGIT.

Por otra parte, dicho escrito podrá incorporarse a la correspondiente diligencia (art. 46.1 del RGIT), pues en las mismas se recogerán cuantas manifestaciones efectúen las personas con las que actúa la Inspección.

C) Respecto de las alegaciones concretas efectuadas en la comparecencia de 14 de mayo, las alegaciones deberán ser contestadas en el Acta [art. 49.2 f) del RGIT], efectuándose una valoración de las mismas.

No obstante, vamos a contestarlas en este apartado, teniendo en cuenta lo anterior. Por otro lado, presenta una solicitud de ampliación de actuaciones que deberá ser tratada de forma independiente a las alegaciones, en principio.

- a) El ingreso derivado de la declaración complementaria presentada el 6 de mayo, tendrá carácter de a cuenta [art. 30.3 b) del RGIT], puesto que hemos entendido que la comunicación de inicio fue debidamente notificada. Lo será, a cuenta del importe de la liquidación derivada del Acta que se incoe, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones.
- b) Respecto al IVA de 1997, en la Parte VII anterior, ya se ha fundamentado sobre ello, por lo que nos remitimos a lo expuesto.

D) Solicita el interesado la ampliación de las actuaciones mediante escrito de 14 de mayo, en base a lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 1/1998, y lo hace dentro del plazo establecido (15 días desde que se produzca la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial).

Ahora bien, el contribuyente solicita que se extienda la actuación inspectora a todos los conceptos impositivos y ejercicios no prescritos; y debemos determinar si ello es posible o no.

Conforme al artículo 28.1 de la Ley 1/1998, desarrollado por los artículos 11.3 y 33.bis del RGIT, puede solicitarse que las actuaciones tengan carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados por la actuación parcial.

En nuestro caso, el alcance de las actuaciones era por el IS e IVA, así como retenciones, por los ejercicios completos que se citan en la comunicación de inicio.

Por ello, la solicitud, además de ir mucho más allá de lo estipulado en las normas reseñadas, no prosperará en cuanto que la actuación inspectora ya contemplaba impuestos y ejercicios completos.

El hecho de que lo solicite el contribuyente llevará consigo, aun cuando no lo establezca expresamente el artículo 33.bis del RGIT, que el Inspector Jefe dicte el correspondiente acto desestimatorio de las pretensiones del sujeto pasivo, en base a la obligatoriedad de las Administraciones públicas de dictar resolución expresa en todos los procedimientos (art. 42 de la Ley 30/1992), aun cuando, a la vista de lo dispuesto en el artículo 49 del RGIT, también puede considerarse que será en el Acta y posterior acto de liquidación en su caso, donde podría motivarse la desestimación de la solicitud o pretensión del contribuyente.

3. Circunstancias de las actuaciones inspectoras:

En relación a las circunstancias que se han producido en las actuaciones inspectoras, podemos señalar lo siguiente:

A) Sobre el IVA 1997, y la comprobación de que determinados bienes no se encuentran afectos a la actividad empresarial: si la Administración ha comprobado y acreditado, mediante las pruebas pertinentes y de conformidad con el artículo 114 de la LGT, el hecho de la no afectación, haciendo constar así en las diligencias correspondientes, nada obsta, en principio, a que el IVA soportado por esos bienes no sea deducible conforme al artículo 95.1 de la Ley del IVA; motivación esta última que deberá figurar en el Acta.

La actuación en nada contradice a la efectuada por Gestión, en principio, por cuanto este Servicio se habrá limitado, seguramente, a comprobar los requisitos formales sobre el IVA soportado; pero en absoluto ha tenido competencia para determinar la calificación de los bienes y su afectación o no, pues ello excedería a las competencias que le atribuye el artículo 123 de la LGT. En otro caso, sobre la firmeza de las actuaciones de Gestión, ya hemos comentado esta cuestión en la Parte VII.

B) Sobre el requerimiento de obtención de información, hemos de indicar que se trata del conocimiento de los movimientos de cuentas corrientes, lo que exige cumplir los requisitos de los artículos 11.3 de la LGT y 38.4 y siguientes del RGIT.

Los errores más graves advertidos de las actuaciones de obtención de información son la ausencia de autorización del Delegado de la AEAT, y del informe ampliatorio. Tampoco se precisan las cuentas concretas u operaciones objeto de investigación, el modo como vayan a practicarse las actuaciones y la notificación a los sujetos pasivos afectados.

De cumplirse todos estos requisitos, así como el procedimiento establecido en el citado artículo 38 del RGIT, el requerimiento sería válido. El hecho de que el contribuyente inspeccionado sea «SANGA, S.L.», no impide, de acuerdo con la normativa citada, solicitar información financiera de personas con las que mantiene relaciones económicas, pues ello permitirá conocer el origen y destino de los fondos investigados.

C) Las actuaciones se inician mediante notificación de fecha 3 de mayo de 1999, formulándose las correspondientes propuestas de regularización con fecha 9 de febrero de 2000, dándose al interesado el trámite de audiencia previsto en el artículo 33 ter.2 del RGIT. Considerándose estas actuaciones y las fechas en que han de dictarse las liquidaciones derivadas de las Actas, de acuerdo con el artículo 60 del RGIT, entendemos que se cumplen los plazos generales de duración de las actuaciones inspectoras previstas en el artículo 29 de la Ley 1/1998 y el artículo 31 del RGIT (siempre que la Inspección dicte los acuerdos de liquidación en los plazos previstos en el art. 60 del RGIT). En definitiva, la Inspección cumple el plazo de 12 meses, desde el inicio del procedimiento, para completar sus actuaciones.

4. Propuesta de regulación:

Aun cuando el supuesto no lo expresa, hemos de entender que la Inspección ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 1/1998, desarrollado por el artículo 33 ter del RGIT; esto es, con carácter previo a la formalización de las actas, se habrá dado audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular.

Respecto de la propuesta de regularización, hemos de puntualizar:

1. Por las retenciones del trabajo personal se ha extendido una única Acta, en base al artículo 49.4 del RGIT, lo que es correcto; que será de comprobado y conforme (art. 52 del RGIT).
2. Respecto del IVA se han extendido dos actas de disconformidad por el ejercicio 1997, y de conformidad por el ejercicio 1998. Respecto del IS, se extendió acta de disconformidad por el ejercicio 1998.
3. Se han instruido expedientes sancionadores por IVA 1997 y 1998 y Sociedades 1998. A estos efectos se iniciarán tantos expedientes sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, sin perjuicio de que puedan acumularse en su iniciación e instrucción si concurre identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de la infracción (art. 63 bis.1, párrafo 2.º, del RGIT).

5. Recursos y alegaciones presentados por la entidad:

A) Recurso por IVA 1997.

Respecto al recurso contra la liquidación por IVA 1997, reproducimos la fundamentación expuesta en la Parte VII sobre los efectos de las declaraciones provisionales de Gestión en las actuaciones de Inspección, y lo expuesto en esta Parte VIII al tratar sobre el IVA no deducible de los bienes de inversión. De considerar que Gestión sólo comprobó la corrección de los datos y no la cali-

ficación de la afectación o no de los bienes, por cuanto ello exige una actuación de investigación que excede de la que el artículo 123 de la LGT atribuye a Gestión, será previsible una resolución desestimatoria del recurso.

B) Recurso por Sociedades 1997.

También es previsible un resultado desestimatorio del recurso por Sociedades 1997, dando por reproducidos los fundamentos expuestos en esta Parte VIII, y que en síntesis son:

- El ingreso efectuado con la declaración complementaria ha de considerarse un ingreso a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del Acta incoada (por cuanto hemos entendido que la notificación de inicio de las actuaciones fue correcta), sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la cuota íntegra y los recargos resultantes del Acta de la Inspección y las cantidades ingresadas con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras [art. 30.3 b) del RGIT].
- Los extractos pueden solicitarse a la vista de lo dispuesto en los artículos 111.3 de la LGT y 37 del RGIT.

6. Expedientes sancionadores:

En el supuesto se nos indica que se han extendido actas por IVA (ejercicios 1997 y 1998) e IS (ejercicio 1997), instruyéndose expedientes sancionadores por las infracciones graves que se han apreciado respecto a ambos conceptos y ejercicios.

Entendemos que el procedimiento sancionador será el previsto en el artículo 63 bis del RGIT, en relación con el Capítulo V del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, y en particular en el artículo 34.

Teniendo en cuenta que la regularización por IVA 1998 se firmó en conformidad en la resolución de este expediente sancionador se aplicará una reducción del 30% del importe de la sanción que, finalmente, se imponga (aplicable exclusivamente a IVA 1998).

Se tramitarán tantos expedientes sancionadores como Actas de Inspección se hayan incoado. No obstante, de entenderse que exista identidad en los motivos o circunstancias podrán acumularse en un único expediente, aunque siempre deberán dictarse resoluciones individualizadas.

Al expediente sancionador o expedientes se incorporarán mediante diligencia los datos, las pruebas o circunstancias que obren o que hayan sido obtenidas en el expediente instruido con ocasión de las actuaciones de comprobación e investigación.