

CONTABILIDAD	SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA INGRESO AL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)	Núm. 13/2000
TRIBUTACIÓN		



MARÍA VICENTA ABAD CARRASCO

FERNANDO BORRÁS AMBLAR

Inspectores de Hacienda del Estado

Sumario:

ENUNCIADO

SOLUCIÓN

Parte I. Aspectos jurídicos.

Parte II. Aspectos contables.

Punto 1. Subvenciones de capital.

Punto 2. Ingresos financieros contabilizados en la cifra de ventas.

Punto 3. Valores no negociables en mercados secundarios organizados.

Punto 5. Contabilización de la adquisición de un software y de los gastos accesorios con la misma.

Parte III. Aspectos de aduanas e impuestos especiales.

1. Importaciones realizadas por «LUPESA».
2. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.
3. Impuesto sobre el Valor Añadido (operaciones asimiladas a las importaciones).

Parte IV. Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- A) Elaboración de un software por una empresa de EE.UU.
- B) Diversas adquisiciones de inmovilizado.
- C) Información contenida en el Balance.

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

- A) Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- B) Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Parte VI. Aspectos relativos a la actuación administrativa y solución a proponer.

Parte VII. Aspectos relativos al procedimiento inspector.

[Segundo ejercicio propuesto en la segunda parte de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (Convocatoria. Resolución de 4 de diciembre de 1998)].

ENUNCIADO

La entidad mercantil «LUPE, SA» («LUPESA»), con CIF A28489731 y domicilio fiscal en Madrid, C/ Bergantín, S/N, se dedica a la elaboración de productos químicos y abonos y a la importación y comercialización de gasóleo para su uso como combustible o carburante. Para esta última actividad, «LUPESA» tiene autorizado un depósito fiscal por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en una de sus instalaciones situada en el puerto de Tarragona. «LUPESA» está participada en un 85% por la entidad francesa «MARIMA» que a su vez controla el 55% de las acciones de la sociedad rusa «JUJA» suministradora del gasóleo importado.

En relación con la importación y comercialización de este producto cada mes recibe un barco de gasóleo de origen Rusia que es descargado directamente en sus depósitos del puerto de Tarragona.

La sociedad «LUPESA» presenta las siguientes cuentas anuales a 31 de diciembre de 1997 y 1998.

BALANCE DE «LUPESA» A 31 DE DICIEMBRE (en millones de u.m.)

NÚM. CTA.	ACTIVO	1998	1997	NÚM. CTA.	PASIVO	1998	1997
	B) INMOVILIZADO	22.260	18.840		A) FONDOS PROPIOS	20.200	19.100
20	I. Gastos de establecimiento	3.000	3.000	10	I. Capital suscrito	10.000	10.000
	II. Inmovilizaciones inmateriales	2.700	2.600	110	II. Prima de emisión	4.000	4.000
210	Gastos de investigación y desarrollo	2.000	2.000		IV. Reservas	7.500	7.100
215	Aplicaciones informáticas	1.500	1.200	112	Reserva legal	2.100	1.900
(291)	Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial	(300)	(200)	116	Reservas estatutarias	1.200	1.000
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial	(500)	(400)		Reservas voluntarias	4.200	4.200
	III. Inmovilizaciones materiales .	12.960	9.640	121	V. Resultados de ejercicios anteriores	(2.800)	(4.000)
220	Terrenos y bienes naturales	4.000	2.800		Resultados negativos de ejercicios anteriores	(2.800)	(4.000)
221	Construcciones	8.760	6.000	129	VI. Pérdidas y ganancias	1.500	2.000
223	Maquinaria	1.000	1.000		B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN		
227	Equipos para procesos de información	1.800	1.790	130	VARIOS EJERCICIOS	1.700	1.700
(282)	Amortización acumulada del inmovilizado material	(2.600)	(1.950)	136	Subvenciones oficiales de capital .	1.400	1.500
	IV. Inmovilizaciones financieras	3.600	3.600		Diferencias positivas en moneda extranjera	300	200
250	Inversiones financieras permanentes en capital	3.600	3.600	170	D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	8.380	2.500
	D) ACTIVO CIRCULANTE	13.620	12.160		II. Deudas con entidades de crédito	8.080	1.800
	II. Existencias	4.100	4.800	171	IV. Otros acreedores	300	700
300	Mercaderías	2.000	1.800		Deudas a largo plazo	300	700
310	Materias primas	1.200	1.500		E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	5.600	7.700
350	Productos terminados	1.300	1.800		II. Deudas con entidades de crédito	700	900
(390)	Provisión por depreciación de mercaderías	(400)	(300)	520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	700	900
	III. Deudores	5.000	4.900		IV. Acreedores comerciales	2.700	2.400
430	Clientes	2.100	2.500	400	Proveedores	2.500	1.900
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar	1.500	800	410	Acreedores por prestaciones de servicios	200	500
440	Deudores	1.300	1.500		V. Otras deudas no comerciales ..	2.000	1.700
472	Hacienda Pública, IVA soportado .	400	300	475	Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales	1.200	1.100
474	Impuesto sobre beneficio anticipado	300	300		Hacienda Pública, IVA repercutido	800	600
490	Provisión para insolvencias de tráfico	(600)	(500)	477	VII. Ajustes por periodificación .	200	2.700
	IV. Inversiones financieras temporales	600	550	485	Ingresos anticipados	200	2.700
540	Inversiones financieras temporales en capital	700	600				
(597)	Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo	(100)	(50)				
	VI. Tesorería	3.020	1.010				
570	Caja, pesetas	20	10				
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, pesetas	3.000	1.000				
	VII. Ajustes por periodificación .	900	900				
480	Gastos anticipados	900	900				
	TOTAL ACTIVO	35.880	31.000		TOTAL PASIVO	35.880	31.000

**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE «LUPESA»
A 31 DE DICIEMBRE (millones de u.m.)**

NÚM. CTA.	DEBE	EJ. 1998	EJ. 1997	NÚM. CTA.	HABER	EJ. 1998	EJ. 1997
	A) GASTOS				B) INGRESOS		
71	1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	500	100		1. Importe neto de la cifra de negocios	18.380	16.575
	2. Aprovisionamientos	7.000	6.900	700	a) Ventas	18.380	16.575
600,610	a) Consumo de mercaderías	6.000	5.500		4. Otros ingresos de explotación ...	1.000	800
601,611	b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles	1.000	1.400	740	Subvenciones oficiales a la explotación	1.000	800
	3. Gastos de personal	4.000	3.600				
640	Sueldos y salarios	4.000	3.600				
	4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	750	510				
681	Amortización del inmovilizado inmaterial	100	80				
682	Amortización del inmovilizado material	650	430				
	5. Variación de las provisiones de tráfico	200	125				
693(793)	a) Variación de provisiones de existencias	100	50				
694(794)	b) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables	100	75				
	6. Otros gastos de explotación	3.200	2.400				
62	a) Servicios exteriores	2.300	1.800				
631	b) Tributos	900	600				
	I. Beneficios de explotación	3.730	3.740		I. Pérdidas de explotación	-	-
	7. Gastos financieros y gastos asimilados	1.500	870	760	5. Ingresos de participaciones en capital	200	100
662	Intereses de deudas a largo plazo ..	1.500	870	768	8. Diferencias positivas de cambio	300	200
698	8. Variación de las provisiones financieras	50	20				
668	9. Diferencias negativas de cambio	700	600				
	II. Resultados financieros positivos	-	-		II. Resultados financieros negativos	1.750	1.190
	III. Beneficios de las actividades ordinarias	1.980	2.550		III. Pérdidas de las actividades ordinarias	-	-
691	10. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control	100	60	775	11. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio ...	100	100
	IV. Resultados extraordinarios positivos	20	50	778	12. Ingresos extraordinarios	20	10
	V. Beneficios antes de impuestos	2.000	2.600		IV. Resultados extraordinarios negativos	-	-
630	15. Impuesto sobre Sociedades	500	600		V. Pérdidas antes de impuestos ..	-	-
	VI. Resultados del ejercicio (Beneficios)	1.500	2.000		VI. Resultados del ejercicio (Pérdidas)	-	-

I. INFORMACIÓN ADICIONAL

1.º «LUPESA» adquirió el 1 de julio de 1998 un edificio por importe de 50.000.000 de u.m. de los que el 80% corresponde al valor de la construcción. Al tratarse de una ampliación de las instalaciones fabriles, la Comunidad Autónoma de Madrid le ha concedido una subvención, a fondo perdido, por el 40% de la inversión. La vida útil del edificio se estima en 50 años y se amortiza de forma lineal. El Impuesto sobre el Valor Añadido fue correctamente contabilizado y deducido.

La sociedad reconoció un resultado extraordinario en 1998 por el importe total de la subvención.

2.º En la cuenta de ventas de «LUPESA» se encuentra registrada una operación por importe de 20.700.000 u.m. La operación se realizó el 1 de julio de 1998, instrumentándose el cobro a través de dos efectos a 3 y 9 meses. El nominal de cada efecto incluye un principal de 10.000.000 u.m. y los intereses correspondientes al 7% nominal anual en capitalización simple.

3.º «LUPESA» dispone entre sus inversiones a largo plazo de un paquete de 2.000.000 de acciones de 1.000 u.m. de nominal de la sociedad «CREPESA», no vinculada, que no cotiza en ningún mercado secundario organizado. Se adquirieron en 1997 al 180%, cuando su valor teórico era de 1.600 u.m./acción, valor que se mantuvo constante a lo largo del ejercicio, correspondiendo la diferencia a una plusvalía detectada en relación a unos locales de su propiedad.

En el año 1998 se efectuó una nueva tasación de los locales y la plusvalía latente es ahora de 400 u.m./acción, en lugar de las 200 u.m. de cuando se compraron las acciones, las cuales, por otro lado, han experimentado un descenso en su valor teórico que pasa a ser, a 31 de diciembre, de 1.500 u.m./acción.

4.º En base a los resultados obtenidos en 1997, el Consejo de Administración propuso a la Junta de Accionistas la distribución de aquéllos atendiendo a los preceptos legales aplicables y a las prescripciones contenidas en los Estatutos de la sociedad.

La reserva estatutaria se dotará, siguiendo el criterio de los Estatutos, en un 20% del beneficio del ejercicio. No obstante, la Junta aprobó que se dotara solamente el 10%, dedicando el otro 10% a incrementar la cantidad destinada a repartir a los accionistas.

La Junta de Accionistas decidió que las pérdidas de ejercicios anteriores se sanearan en un 20%.

La cuantía restante, tras el reparto de beneficios efectuado anteriormente, se destinó a retribuir a los accionistas.

- 5.º Para mejorar la gestión del depósito fiscal y optimizar tiempos y costes, «LUPESA» ha encargado a una reputada firma consultora con sede en los EE.UU., CONSULTORA DE SOFTWARE, especializada en servicios informáticos, la elaboración de un software específico que permita la optimización de los procesos de gestión del depósito fiscal.

El contrato fue redactado en los primeros días del mes de enero de 1998 y firmado en Madrid el día 10-1-1998. El software fue entregado por la consultora e instalado en el sistema informático de «LUPESA» en la primera semana del mes de abril. Durante los meses de abril, mayo y junio se produjo la adaptación y pruebas, así como la formación del personal en la utilización de los nuevos procedimientos administrativos de gestión, entendiéndose como recepcionado definitivamente y puesto en funcionamiento el 30-6-1998. La consultora envió la factura coincidiendo con dicha fecha.

En virtud del contrato, «LUPESA» adquirió el derecho de uso por tiempo indefinido, sin poder cederlo a terceros ni dedicarlo a otros usos que los previstos en el contrato, que no son otros que la gestión del depósito fiscal. El precio pactado en dólares USA ascendió a la cifra de 100.000, siendo el cambio en el momento de la firma del contrato de 150 u.m./dólar. Esta contraprestación se hizo efectiva, de acuerdo con las cláusulas del contrato, en dos partes: el 20% a la firma del contrato y el resto en el momento de la entrega del software, entendiéndose por tal el momento en el que se instaló en los equipos de la entidad adquirente, a su plena satisfacción y en funcionamiento definitivo, tras un período de pruebas, para lo cual la entidad española emitió el correspondiente certificado de recepción definitiva. Los términos del contrato han sido cumplidos en su integridad por ambas entidades.

En relación con este contrato se conoce también la siguiente información:

- a) «LUPESA», debido a la especialidad que revisten los contratos de esta naturaleza, y con el objeto de disponer de asesoramiento especializado en la materia, decidió contratar a un abogado independiente, con domicilio fiscal en Madrid, especialista en el área del software y conocedor de las Leyes americanas. Sus trabajos se limitaron al estudio del contrato y a mantener reuniones en Madrid con las empresas contratantes. Por los servicios derivados de la formalización del contrato facturó la cifra de 1.000.000 u.m., más el 16% de Impuesto sobre el Valor Añadido. La factura girada el 10-1-1998 se pagó mediante talón bancario por importe de 1.160.000 u.m., en dicha fecha.
- b) «LUPESA» contrató también con la entidad CONSULTORA DE SOFTWARE el asesoramiento, consultoría y ayuda *in situ*, en la sede de la entidad en España, para la formación del personal de la empresa en la utilización y el manejo de la aplicación, habiendo facturado en fecha 30-6-1998, por este concepto, la cifra de 10.000 dólares USA, al cambio de 150 u.m./dólar.

c) «LUPESA» contabilizó las facturas anteriores en cuentas del subgrupo 62-Servicios exteriores. Concretamente las facturas relativas al desarrollo del software y de la formación del personal se contabilizaron en la cuenta 620-Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio, y los gastos del abogado en la cuenta 623-Servicios de profesionales independientes.

6.º «LUPESA» adquirió en marzo de 1998 a don Álvaro Sucre Rodríguez, persona que no actúa como empresario, un solar por 100.000.000 u.m., el cual le repercutió en factura el 16% de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente por tratarse de un solar. Asimismo, en octubre, adquirió a la entidad financiera «DATA, SA» un edificio para rehabilitar por 400.000.000 u.m. La rehabilitación espera realizarla a lo largo del ejercicio de 1999 e instalar en él sus oficinas centrales o, por el contrario, si el precio del edificio rehabilitado se revaloriza suficientemente, venderlo. Como consecuencia de esta operación presentó declaración por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e ingresó 24.000.000 u.m.

7.º La Unidad de Intervención de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña, en su visita anual del ejercicio de 1998 al depósito fiscal, ha hecho constar en diligencia los siguientes hechos:

- a) En la contabilidad reglamentaria a efectos de Impuestos Especiales figuran 1.415.000 litros como autoconsumos que se corresponden con los realizados por «LUPESA» en los motores de bombeo del gasóleo desde el barco a los depósitos y los consumos de los camiones que utiliza para su distribución a sus clientes.
- b) En las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto Especial sólo se han declarado las cantidades que figuran como salidas con impuesto en su contabilidad reglamentaria a efectos de Impuestos Especiales (146.000.000 litros).
- c) De los documentos de acompañamiento emitidos para justificar las salidas sin impuesto, existen tres de ellos (se corresponden con salidas del mes de enero y con destino a Francia) en los que no figura la recepción por parte del destinatario.

Solicitada información a las autoridades francesas, éstas han comunicado que tales productos no han llegado a su destino. La cantidad de gasóleo amparada en estos documentos es de 45.000 litros.

En la Base de Datos Unificada de Aduanas (BUDA) figuran los siguientes datos para «LUPESA»:

Valor CIF	4.560	millones de u.m.
Derechos importación	159,6	millones de u.m.
Impuesto sobre el Valor Añadido importación	0	
Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la importación	0	
Impuestos Especiales	460	millones de u.m.

En el proceso de comprobación de «LUPESA» por la Inspección de los Tributos de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid, se han constatado además los siguientes datos:

- a) Según los contratos entre «LUPESA» y «JUJA», se ha convenido un precio de 30 u.m./litro, en condiciones CIF, en las operaciones de los seis primeros meses, y de 35 u.m./litro, en las operaciones de los seis últimos meses del año. En el año anterior el precio pactado fue de 30 u.m./litro. Las importaciones durante el primer semestre fueron de 65.000.000 litros y las del segundo semestre de 87.000.000 litros.
- b) Existe un contrato de comisión de compra entre «LUPESA» y otra sociedad radicada en Rusia, la cual actúa como agente de compra del gasóleo. La comisión pactada es de 2 u.m./litro.
- c) Existen en España dos empresas que vienen importando el mismo producto, con idénticas calidades (según los resultados de los análisis de los productos importados que ha realizado el Laboratorio Central de Aduanas), el mismo origen y un volumen de adquisiciones semejantes a las importadas en cada operación por «LUPESA». Los precios medios, en condiciones CIF, han sido:
 - Primer semestre: 35 u.m./litro.
 - Segundo semestre: 40 u.m./litro.
- d) Todas las salidas del depósito fiscal se corresponden con ventas a terceros del gasóleo (146.000.000 litros).
- e) «LUPESA» no ha presentado durante el ejercicio declaraciones de Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la importación (modelo 380).
- f) Las comisiones de compra han sido contabilizadas en cuentas del subgrupo 62-Servicios exteriores.

8.º «LUPESA» efectúa asimismo importaciones de un producto fungicida en bidones de 200 litros. La Aduana de importación efectuó las correspondientes liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación al tipo del 16% durante los ejercicios de 1995 y 1996.

Por la venta de los citados productos importados, «LUPESA» repercutió en sus facturas el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 7%.

Resultando acreedora por la diferencia, «LUPESA» solicitó, en tiempo y forma, la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1995.

Con fecha 12-6-1996, la Inspección de los Tributos de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid inició actuaciones de comprobación e investigación parciales y abreviadas, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1995, de acuerdo con lo establecido en los artículos 11 y 34 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Tras las correspondientes actuaciones, con fecha 30-10-1996, la Inspección incoó Acta, Modelo A01, en la que se indicaba que procedía minorar el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y que fue objeto de deducción ya que se tributó al tipo del 16% y no al 7%, de acuerdo con el artículo 91.uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con fecha 4-12-1996, «LUPESA» solicitó a la Aduana de importación devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1995 y de los diez primeros meses de 1996, aportando como justificante el Acta incoada por la Inspección de fecha 30-10-1996, referida al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1995.

Con fecha 26-1-1997, la Administración de Aduanas, desde la que se realizó la importación, dictó acuerdo de devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1995 apoyándose en el Acta de Inspección de 30-10-1996. En dicho acuerdo se indica textualmente: «No es posible la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado indebidamente en los diez primeros meses del ejercicio 1996 porque esta Administración ignora en qué medida ha sido compensado o deducido».

Con fecha 27-5-1997, el Servicio de Gestión Tributaria de la Administración de la Agencia Tributaria de Madrid, correspondiente a su domicilio fiscal, inició actuaciones de comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1996, requiriendo a «LUPESA» de acuerdo con lo establecido en los artículos 121 y 123 de la Ley General Tributaria. Tras el desarrollo de las actuaciones de comprobación, documentadas en diligencia de constancia de hechos, se le puso de manifiesto el expediente a efectos del trámite de alegaciones. «LUPESA» prestó su conformidad a la propuesta de liquidación provisional que sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1996 efectuó la citada Administración de Madrid.

Con fecha 18-11-1997, la Aduana de importación comunicó a «LUPESA» que iba a proceder a elaborar propuesta de resolución denegando la devolución solicitada, a efectos del trámite de alegaciones.

Con fecha 1-12-1997, la Administración de la Agencia de Madrid, como resultado de sus actuaciones de comprobación, practicó liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1996, en la que se toma como deducible dicho Impuesto al tipo del 7% y no al 16% soportado por «LUPESA» en la liquidación de Aduanas, notificándosela a «LUPESA» el día 3 de diciembre de 1997.

Con fecha 28-1-1998, la Administración de Aduanas de importación dictó acuerdo por el que se desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1996, por considerar que tanto la liquidación practicada por la Aduana de importación para el ejercicio de 1996 como la practicada por la Administración de la Agencia de Madrid el 1-12-1997 son actos firmes por no haberse recurrido en el plazo establecido para ello.

Con fecha 3-3-1998, «LUPESA» presentó escrito en el que, al amparo de los artículos 153 a 159 de la LGT, solicitó la revisión de la liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1996, practicada por la Administración de la Agencia Tributaria de Madrid con fecha 1-12-1997, por estimar que infringe manifiestamente la Ley.

9.º El día 30 de mayo de 1998 se le notificó comunicación de los Servicios de Inspección de la Delegación de la Agencia Tributaria de Madrid para el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general por el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, Ingresos y Pagos y retenciones de trabajo personal, capital mobiliario y actividades empresariales y profesionales de los ejercicios 1994, 1995 y 1996 y del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio de 1997. En dicha comunicación se le citó en las oficinas de la Inspección para el día 15 de junio a las 10 de la mañana donde debía aportar, entre otros documentos, los libros de contabilidad y los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, documentos que fueron aportados, con excepción de los libros de contabilidad, los cuales, por su volumen, solicita sean examinados en el domicilio de «LUPESA».

El mismo día, 15 de junio, don Cristóbal Zalamea Benjumea, Secretario del Consejo de Administración de «LUPESA», presentó escrito dirigido al Inspector Jefe de Madrid, en el que solicitaba la interrupción de las actuaciones inspectoras en base al hecho de haberse interpuesto un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional contra el acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras, en el que se solicitó la suspensión de la ejecución de la resolución recurrida. Para ello aportó:

- Copia notarial del acta de la reunión del Consejo de Administración en la que se acordó el nombramiento del señor Benjumea como Secretario del Consejo de Administración.
- Fotocopia compulsada por funcionario público del escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo en el que aparece el sello de registro del órgano judicial.

En el curso de las actuaciones inspectoras «LUPESA» solicitó a la Inspección de los Tributos el aplazamiento de las mismas por problemas familiares de su representante, cuya representación ha sido válidamente acreditada, durante todo el mes de septiembre, a lo que la Inspección accedió.

Una vez que la Inspección ha considerado que en las actuaciones realizadas, actuaciones que se encuentran perfectamente diligenciadas, ha obtenido los datos y pruebas necesarias para proceder a la regularización de la situación tributaria de «LUPESA», le ha puesto de manifiesto el expediente fijando como fecha para la firma de las actas el día 15 de mayo de 1999. Las actas son firmadas de conformidad sin que la propuesta de regularización contenida en éstas haya sido modificada por el Inspector-Jefe.

En dicha fecha se ha iniciado asimismo la incoación de expediente sancionador por falta de presentación del modelo 347 (Ingresos-Pagos) del ejercicio 1996 por la misma Unidad de Inspección que ha realizado la propuesta de regularización de la situación tributaria, expediente que también se le ha puesto de manifiesto.

Con fecha 20 de junio de 1999 «LUPESA» presenta recurso de reposición alegando que:

1. Las actuaciones de comprobación e investigación han excedido del plazo de doce meses, por lo que tanto la deuda correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1994 y de los cuatro primeros meses de 1995, como las derivadas de las retenciones del trabajo personal, capital mobiliario y de actividades empresariales y profesionales de dichos períodos han prescrito.
2. Que la sanción que finalmente se imponga por no haber presentado el modelo 347 del ejercicio 1996 será nula de pleno derecho porque el expediente, si bien se ha tramitado separadamente de la propuesta de regularización de su situación tributaria mediante acta, se ha incoado por la misma Unidad de Inspección.

II. DICTAMEN

La entidad francesa «MARIMA» ha establecido negociaciones con un importante grupo empresarial español para la venta de su participación (85%) en «LUPESA». Para ello, a los efectos de iniciar el cálculo de la valoración de su participación, «MARIMA» le encarga a usted la emisión de un dictamen sobre los aspectos jurídicos, contables o fiscales que se ponen de manifiesto en la información que se suministra y que tengan trascendencia para dicha valoración. Asimismo, deberá dar su opinión sobre la actuación administrativa que se describe en el punto 8.º, así como de cuál es la mejor solución que debería proponer «LUPESA» para recuperar la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio de 1996 a que se refiere dicho punto.

Con el fin de que los distintos Departamentos de «MARIMA» puedan analizar mejor el dictamen, se le solicita a usted que lo estructure en partes perfectamente diferenciadas y separadas. En concreto, se le pide que lo presente de la siguiente forma:

- Parte I: Aspectos jurídicos.
- Parte II: Aspectos contables.
- Parte III: Aspectos de Aduanas e Impuestos Especiales.
- Parte IV: Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto de 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 actuación administrativa y solución a proponer (Punto 8.º).
- Parte VII: Aspectos relativos al procedimiento inspector (Punto 9.º).

III. NOTAS

- 1.º Si en algún apartado del ejercicio usted estima que debería realizarse alguna liquidación tributaria no es necesario que la practique, pero sí deberá hacer constar, en la parte correspondiente del dictamen, los hechos que se han producido, su calificación jurídica y su trascendencia en «LUPESA».
- 2.º No se le pide realizar anotaciones (asientos) contables de ningún tipo, sino simplemente señalar la trascendencia contable de la información de que se dispone.
- 3.º No es preciso recalcular el impuesto sobre beneficios ni la cantidad a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades.
- 4.º No es necesario calcular el importe de la regularización tributaria derivada de las actuaciones inspectoras iniciadas el 30-5-1998, puesto que es un dato que figura en las Actas de Inspección y no dispone de información para ello por cuanto las actuaciones inspectoras se refieren a ejercicios anteriores a 1998.
- 5.º «LUPESA» utiliza siempre el método de amortización lineal sin considerar valor residual.

SOLUCIÓN

NOTA PREVIA: Antes de empezar con la solución del supuesto y dado que en el mismo se nos indica que para analizar mejor el dictamen se estructure en partes diferenciadas y separadas, hasta siete partes se indican en el supuesto, detallamos, a modo de guía, la incidencia que tienen los puntos que reflejan la información adicional suministrada en el supuesto, en cada una de las siete partes que tenemos que estructurar el informe. Así:

El punto primero de la información adicional tiene incidencia en los aspectos contables y en los aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.

El punto segundo de la información adicional, asimismo, tiene incidencia en los aspectos contables y en los aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.

El punto tercero de la información adicional tiene también incidencia en los aspectos contables y en los aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.

El punto cuarto de la información adicional tiene incidencia en los aspectos jurídicos

El punto quinto de la información adicional tiene incidencia en los aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El punto sexto de la información adicional tiene incidencia en los aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El punto séptimo de la información adicional tiene incidencia en los aspectos de Aduanas e Impuestos Especiales.

El punto octavo de la información adicional se refiere exclusivamente a un punto concreto del dictamen, la PARTE VI.

Y el punto noveno de la información adicional, asimismo, se refiere exclusivamente un punto concreto del dictamen, la PARTE VII.

Y, con carácter general, la información suministrada en el Balance y cuenta de Pérdidas y Ganancias de los ejercicios 1997 y 1998 va a influir en algunos de los aspectos anteriormente indicados y particularmente en el aspecto del Impuesto sobre Sociedades.

PARTE I. ASPECTOS JURÍDICOS

(En principio, en relación con la información contenida en los Balances de la entidad y en el punto 4 de la información adicional)

El artículo 178 de la Ley de Sociedades Anónimas establece que:

«El apartado IV, "Reservas", del apartado A) del Pasivo, incluirá:

1. Reserva legal.
2. Reservas para acciones propias.
3. Reservas estatutarias.
4. Otras reservas.»

Por su parte, el artículo 213 de la Ley de Sociedades Anónimas se refiere a la aplicación del resultado y dice:

- «1. La Junta General resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.
2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la Ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto contable no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la Sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas. Igualmente se tendrá en cuenta lo previsto en el artículo 194.»

Las reservas estatutarias son las establecidas por los Estatutos de la sociedad, por los socios fundadores al constituirse la misma o con posterioridad por la Junta General de accionistas mediante una modificación estatutaria.

Su establecimiento inicial por los socios es libre, pero, una vez establecidas, obligan en lo sucesivo a la sociedad, aunque pueden ser variadas o modificadas mediante la oportuna modificación de los Estatutos de la sociedad.

La dotación a la reserva estatutaria, su destino, su disponibilidad, etc., ha de estar regulada estatutariamente, y la Junta General no puede alterar lo dispuesto en los estatutos al respecto, salvo que modifique los mismos.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 103 de la Ley de Sociedades Anónimas, la modificación de los Estatutos de una sociedad es uno de los supuestos especiales que recoge el mismo y se necesita un *quórum* especial.

Por todo lo anterior la distribución adoptada por la Junta General es contraria a los Estatutos, y por ello ilegal. Y se podría impugnar el acuerdo adoptado, lo que provocaría, en el caso que así lo acordara el juez competente, una restitución de los dividendos.

Pero además, ese acuerdo se ha ejecutado, ya que, por la información contenida en el Balance de los ejercicios 1997 y 1998, el asiento contable realizado habría sido:

2.000 *Pérdidas y ganancias*

<i>a Reserva legal</i>	200
<i>a Reserva estatutaria</i>	200
<i>a Pérdida ejercicios anteriores</i>	1.200
<i>a Dividendos activos a pagar</i>	400

————— x —————

y por ello los Administradores de la sociedad han ejecutado un acuerdo ilegal y tendrán responsabilidad frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, no exonerándose, en ningún caso, por la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la Junta General, tal y como establece el artículo 133 de la Ley de Sociedades Anónimas.

Por último, en el reparto de beneficios del ejercicio 1997, sí se ha cumplido lo establecido en el artículo 214 en cuanto a la dotación de la reserva legal en un 10% hasta que alcance, por lo menos, el 20% del capital social, cifra que ya se ha sobrepasado en 1998 con el citado reparto.

PARTE II. ASPECTOS CONTABLES

(Puntos 1, 2, 3 y 5 de la información adicional y la contenida, con carácter general, en el Balance y cuenta de Pérdidas y Ganancias)

Punto 1. Subvenciones de capital.

La Norma 20.^a del Plan General de Contabilidad se refiere a las subvenciones de capital y nos dice que:

- Se valoran por su importe concedido.
- Se imputan al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones.
- En caso de activos no depreciables, la subvención se imputará al resultado contable del ejercicio en que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

Y, en relación con la información que nos suministran, podemos realizar dos consideraciones:

Primero: la entidad conoce perfectamente la norma contable ya que de la información que aparece en el Balance y en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, las cuentas 130, Subvenciones oficiales de capital, con un saldo de 1.400, y la cuenta 775, Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio, con un saldo de 100. (Todo ello en relación con otras subvenciones que han sido concedidas a la sociedad y de las cuales no se nos dice nada en la información adicional).

Segundo: que la sociedad ha reconocido un resultado extraordinario de 20 millones de u.m. (20.000.000 u.m.), importe total de la subvención, lo que produce una errónea contabilización de este hecho, y se tendría que poner una salvedad por incumplimiento de la norma contable.

Y surge una pregunta inmediatamente en relación con este ingreso que está contabilizado en un período anterior a su devengo contable, ¿puede realizarse un ajuste negativo para determinar la base imponible del ejercicio 1998? (Aspecto este relacionado con la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998, y al que posteriormente nos referiremos).

La respuesta nos la da el artículo 19.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades que dice:

«Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en que se proceda su imputación temporal, se imputarán al período impositivo que corresponda. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en un período impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos u otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en el citado artículo.»

En nuestro caso la sociedad «LUPESA» ha contabilizado unos ingresos antes de su devengo contable, y por ello se imputarán a 1998, salvo que de imputarlos a los ejercicios correspondientes por su devengo contable se produjera una menor tributación, cuestión que, con los datos facilitados, no se prevé que exista.

Por ello concluimos este punto diciendo que se tendrá que efectuar una salvedad en el informe por no aplicación de la Norma 20.^a del Plan General de Contabilidad y que el ingreso contabilizado e integrado, por supuesto, en el resultado contable, también está integrado en la base imponible, sin posibilidad de realizar un ajuste negativo al resultado contable.

Punto 2. Ingresos financieros contabilizados en la cifra de ventas.

La Resolución de 16 de mayo de 1991 del ICAC fija los criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios y en su punto segundo especifica en su norma segunda, letra f) que:

«Los ingresos financieros derivados de ventas a plazo de bienes o servicios no formarán parte de la cifra de negocios.»

Por ello, el problema que nuevamente nos encontramos es el haber contabilizado un ingreso antes de su devengo contable, por lo que tendríamos que mencionar dicha anomalía contable en el informe.

En este caso la entidad «LUPESA» ha contabilizado, con fecha 1 de julio de 1998, 700.000 u.m., importe de los ingresos financieros por dos operaciones de 10.000.000 u.m. cada una de ellas al 7% de interés con vencimiento a 3 y 9 meses, respectivamente; por ello:

- Los intereses de la primera operación, 175.000 u.m. ($10.000.000 \times 0,07 \times 3/12$), aunque mal contabilizados, deberían ir a una cuenta de ingresos financieros, su importe se debería integrar en 1998, ya que el vencimiento de la operación es el 1 de octubre de 1998.
- Los intereses de la segunda operación, 525.000 u.m. ($10.000.000 \times 0,07 \times 9/12$) se deberían haber realizado en la periodificación contable, imputando exclusivamente a 1998 como ingresos financieros la parte correspondiente a los seis meses, 350.000 u.m., quedando el resto, 175.000 u.m., como ingreso contable de 1999.

Con lo cual se ha contabilizado en cuenta incorrecta y se ha anticipado un ingreso por importe de 175.000 u.m. (ingresos financieros de la segunda operación).

Por otra parte, desde el punto de vista fiscal, se trata de valorar si ese ingreso contable realizado antes de su devengo puede ser corregido mediante un ajuste al resultado contable. La respuesta es la misma que en el caso anterior: el ingreso contabilizado en un período anterior a su devengo se imputa en el ejercicio de su contabilización, siempre que de ello no derive una menor tributación, si la imputación se produjera en la fecha de su devengo, que por los datos que nos da el supuesto no se dan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

Y, por ello, no podremos realizar ningún ajuste negativo al resultado contable.

Punto 3. Valores no negociables en mercados secundarios organizados.

Con los datos que se facilitan en el punto 3 de la información adicional resulta:

Precio de adquisición: $2.000.000 \text{ acc.} \times 1.000 \times 1,80 = 3.600 \text{ millones u.m.}$

Importe que aparece en contabilidad en Inversiones financieras permanentes en el capital, cuenta 250, y sobre la cual no aparece dotada ninguna provisión por depreciación de valores mobiliarios.

En dicho importe se encuentra incluida la plusvalía tácita en relación con unos locales por importe de 400 millones de u.m. ($2.000.000 \times 1.000 \times 0,2$).

La norma octava del Plan General de Contabilidad establece en el párrafo último de su punto 2. Correcciones valorativas que:

«Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en el capital, se tomará el valor teórico contable que corresponde a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el momento de la valoración posterior.»

Por ello, contablemente se podría haber dotado una provisión por depreciación de los valores mobiliarios por la diferencia, expresada en millones de u.m. de:

$3.600 - 3.400 = 200 \text{ millones de u.m.}$

Precio de adquisición 3.600 millones de u.m. (entre las que se encuentran incluidos 400 millones de u.m., como plusvalía tácita de los locales).

Valor teórico contable participaciones + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la compra y que subsistan en el momento de la valoración posterior:

$$(2.000.000 \times 1.000 \times 1,5) + (2.000.000 \times 1.000 \times 0,2) = 3.400 \text{ millones de u.m.}$$

Y, por ello, tendríamos que reflejar el criterio erróneo de la no dotación a la provisión de valores mobiliarios que no cotizan en mercados secundarios organizados.

Por otra parte, nos tendríamos que plantear si este gasto que no ha sido contabilizado puede introducirse para determinar la base imponible mediante un ajuste.

La respuesta es negativa, el artículo 19.3 de la Ley 43/1995 establece que cualquier gasto para ser deducible fiscalmente necesita estar contabilizado, estar inscrito en la cuenta de Pérdidas y Ganancias de la entidad, con las tres únicas excepciones de la libertad de amortización, artículo 11.2 de la Ley 43/1995, la aceleración de las amortizaciones, artículos 125 y 127 de la Ley 43/1995, y los gastos por arrendamiento financiero, que sea de aplicación el régimen especial artículo 128 de la Ley 43/1995.

Y si la entidad «LUPESA» hubiera realizado la dotación a la depreciación de valores que no cotizan en mercados secundarios organizados de acuerdo con la norma contable, cosa que no ha realizado, su importe, para que fuera gasto fiscalmente deducible, tendría que cumplir los requisitos establecidos en el artículo 12.3 de la Ley 43/1995 y, en base al mismo, la dotación no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio.

En este caso sería:

$$(2.000.000 \times 1.000 \times 1,6) - (2.000.000 \times 1.000 \times 1,5) = 200 \text{ millones de u.m., que si se hubieran contabilizado hubieran sido gasto contable y también fiscal.}$$

Punto 5. Contabilización de la adquisición de un software y de los gastos accesorios con la misma.

La entidad adquirió un software, por importe de 15.000.000 u.m, contrató a un abogado en relación con la adquisición anterior por importe de 1.000.000 u.m., y contrató la prestación de servicios para la formación de personal por importe de 1.500.000 u.m., contabilizándolo, de acuerdo con lo que nos dice el supuesto, en el concepto genérico de servicios exteriores en las siguientes cuentas de gastos:

- En la cuenta 620, Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio, 16.500.000 u.m.
- En la cuenta 623, Servicios de profesionales independientes, 1.000.000 u.m.

En relación con la citada contabilización, manifestamos:

- Que no se pueden comprobar dichas anotaciones contables al figurar en la cuenta de gastos número 62, Servicios exteriores, un importe total por 2.300 u.m, cuando las incidencias que tenemos se presentan sólo en relación con 17,5 u.m.
- Que, de acuerdo con lo establecido en la Norma 5.ª del Plan General de Contabilidad y más concretamente en el punto séptimo de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, «Se registrará en la partida de "Aplicaciones informáticas" el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, siempre que esté prevista su utilización en varios ejercicios...

En ningún caso se incluirán los siguientes conceptos:

- b) Los costes derivados de la formación del personal para la aplicación del sistema informático.»

Por lo anterior, la entidad «LUPESA» ha contabilizado incorrectamente parte de las operaciones anteriores, que tendría que haber llevado a:

Cuenta 215, Aplicaciones Informáticas, 16.000.000 u.m. (importe del desarrollo del software y de los gastos de los servicios del abogado).

Cuenta 620, Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio, 1.500.000 u.m. (importe de los gastos de formación en la aplicación del software), encontrándose esta partida bien contabilizada.

Por ello, dado que ha contabilizado un gasto con anterioridad a su devengo contable, se tendrá que realizar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.3 y 19 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades un ajuste positivo al resultado contable por la diferencia entre el gasto contable y el gasto fiscal.

El gasto contable incorrectamente efectuado ha sido de 16.000.000 u.m.

El gasto fiscal es, únicamente, la amortización de las aplicaciones informáticas, que consideramos que se amortizan linealmente al tipo del 25%, por medio año, ya que la puesta en condiciones de funcionamiento fue el 30-6-1998. Por ello el gasto fiscal es de 2.000.000 u.m. (16.000.000 x 0,125).

Por ello tendremos que realizar un ajuste positivo al resultado contable de 14.000.000 u.m. (16.000.000 – 2.000.000). A ello nos referiremos más concretamente en la PARTE V del dictamen.

PARTE III. ASPECTOS DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES

(En relación con el contenido del punto 7 de la información adicional)

1. Importaciones realizadas por «LUPESA».

Los datos que nos facilita el supuesto acerca de las importaciones son los siguientes:

- La empresa adquiere el gasóleo a «JUJA», empresa que está participada en un 55% por «MARIMA», que a su vez participa en un 85% de «LUPESA».
- Los precios de venta del gasóleo entre «LUPESA» y «JUJA» han sido 30 u.m., para los 65 millones de litros vendidos en el primer semestre y 35 u.m., para los 87 millones de litros vendidos durante el segundo semestre.
- La empresa «LUPESA» ha declarado como valor CIF, según datos de la Base de Datos Unificada de Aduanas: 4.600 millones u.m.

De la declaración se deduce que ha aplicado a todo el gasóleo importado, 152 millones de litros en los dos semestres (65 + 87), un precio de 30 u.m., que se correspondían con el contrato establecido con «JUJA» el año anterior.

- Que existe un contrato de comisión de compra entre «LUPESA» y otra sociedad rusa, que actúa como agente de compra del gasóleo: la comisión pactada es 2 u.m., por litro.
- Y, por último, nos facilitan los precios de mercancías idénticas.

Y la cuestión a resolver, en este punto, es si es aceptable para la Inspección de Aduanas el valor declarado en las importaciones.

En principio, y de acuerdo con el artículo 29 del Código Aduanero (Rgto. 2913/1992), el valor de las mercancías importadas será su valor de transacción.

Y la empresa al declarar un precio unitario de 30 u.m., para todas las importaciones lo ha hecho por debajo del valor de transacción que fue de 35 u.m., en el segundo semestre.

Pero, además, y dado que hay una empresa que participa de las dos empresas contratantes, vamos a analizar lo que establece el Código Aduanero en estos casos:

Define el Reglamento de aplicación, Rgto. 2453/1993 de la Comisión, que existe vinculación cuando:

- a) Una persona cualquiera posee, controla o tiene directa o indirectamente el 5% o más de las acciones o títulos con derecho a voto de una y otra, y
- b) Cuando dos sociedades están controladas directa o indirectamente por un tercera persona.

Es decir, a los efectos del Código Aduanero, las sociedades «LUPESA» y «JUJA» son vinculadas.

Y, el valor en Aduana en el caso de empresas vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 del Código Aduanero, es el precio pagado o por pagar, ajustado de acuerdo con los artículos 32 y 33 del citado Código y siempre que sea aceptado por la Aduana ese valor, estableciendo una serie de causas en las que no sería aceptable el valor de la transacción, entre las que figura la de la vinculación entre comprador y vendedor, aunque esta causa, por sí sola, no es una causa suficiente para no aceptar el valor de la transacción.

El Código Aduanero establece un procedimiento para que las Autoridades Aduaneras comuniquen a las empresas que consideran que la vinculación ha influido en los precios y un plazo para que la empresa compradora justifique el valor de transacción utilizado. Y si se sigue considerando por parte de la Inspección de la Aduana que la vinculación ha influido en el precio, sería de aplicación el artículo 30, donde se establecen los criterios para calcular el valor en aduana cuando el valor de la transacción no sea considerado aceptable.

Por tanto, optamos, de acuerdo con la información facilitada en el supuesto, que la Inspección de Aduanas no aceptaría los datos declarados por «LUPESA» y tomaría, como datos para determinar el Valor en Aduana, el precio de las mercancías idénticas que nos facilita el supuesto: 35 u.m., para los litros comprados durante el primer semestre, y 40 u.m., para los litros comprados en el segundo semestre.

No obstante lo anterior, el valor de la transacción se debería ajustar de acuerdo con lo establecido en los artículos 32 y 33 del Código Aduanero, sin embargo, dado que el precio, dice el supuesto, es CIF, ya están incluidos los ajustes por gastos de transporte y seguro que establece el Código Aduanero en su artículo 32.1.e).

Por otra parte, la comisión de compra abonada, que posteriormente nos referiremos a ella, y el artículo 32.1.a.i) del Código Aduanero las excluye expresamente del Valor en Aduana.

Y la propuesta de liquidación por este concepto sería:

VALOR EN ADUANA: (de acuerdo con el precio de mercancías idénticas)

$$\begin{array}{r} 65.000.000 \times 35 = 2.275.000.000 \\ 87.000.000 \times 40 = 3.480.000.000 \\ \hline 5.755.000.000 \end{array}$$

ARANCEL de países terceros 3,5% (deducido del supuesto al efectuar el cociente entre los derechos abonados y el valor CIF declarado: 159,6/4.560).

DERECHOS DE IMPORTACIÓN $5.755.000.000 \times 0,035 = 201.425.000$ u.m. (de los que se deduciría la cantidad ingresada por el sujeto pasivo, 159.600.000 u.m., que figura en la base de datos).

Por último, respecto al IVA importaciones, que habitualmente se ingresa con cada uno de los DUAS de importación, la entrada con destino a un Depósito Fiscal está exenta, según establece el artículo 24.uno.1.º e) de la Ley 37/1992 del Valor Añadido.

2. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

La empresa «LUPESA» es titular de un Depósito Fiscal y por tanto está autorizada para recibir productos objeto del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos en régimen suspensivo.

Así, en las importaciones de gasóleo, la Aduana de entrada liquida los derechos de importación, pero no liquida el IVA importaciones, que está exento, como ya hemos mencionado, ni el Impuesto Especial, cuyo devengo se aplaza a la salida de los productos del régimen suspensivo.

El régimen suspensivo, de acuerdo con lo establecido en el apartado 20 del artículo 4 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales es el régimen aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación, en el que habiéndose realizado el hecho imponible (la fabricación o importación, según el art. 5 de la Ley) no se ha producido el devengo y en consecuencia no es exigible el impuesto.

El devengo se produce, según establece el artículo 7 de la Ley, a la salida de los productos del Depósito Fiscal o en el momento de su autoconsumo.

Datos del supuesto:

- Las salidas con impuesto ascienden a 146 millones de litros.
- La empresa se dedica a la comercialización de gasóleo para uso como combustible o carburante.

- En la contabilidad reglamentaria figuran 1.415.000 litros como autoconsumos que se corresponden con los realizados por «LUPESA» en los motores de bombeo de descarga desde el barco a los depósitos y los consumos de los camiones para su distribución a sus clientes.
- Existen tres envíos intracomunitarios realizados en el mes de enero que no han llegado a su destino.

Y las cuestiones a determinar son:

Primera: BASE DEL IMPUESTO

Segunda: TIPO IMPOSITIVO APLICABLE

En relación con la PRIMERA CUESTIÓN, LA BASE DEL IMPUESTO, que determinaría la Inspección, está constituida por el total de litros de gasóleo a 15.º salidos del Depósito Fiscal en el ejercicio de comprobación, lo que nos lleva a analizar la inclusión o no, en la base del impuesto, de los autoconsumos y la de los envíos comunitarios que no han llegado a destino.

En relación con los AUTOCONSUMOS:

El artículo 1 del Reglamento define, en su apartado 5, el autoconsumo como el consumo o utilización de los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo.

Las operaciones que la empresa ha considerado como autoconsumo no lo son en el sentido del artículo anterior, ya que el gasóleo ha salido en régimen suspensivo, aunque la titularidad del mismo sea la misma empresa, tratándose en ambos casos de salidas de Depósito Fiscal y como tales sujetas y no exentas del impuesto.

No indica el supuesto si la empresa ha considerado estos autoconsumos sujetos o no al impuesto y, por tanto, si están incluidos o no en la cifra de 146 millones de litros salidos del mismo.

En relación con los ENVÍOS COMUNITARIOS:

El artículo 17 de la Ley 38/1992 establece en su apartado 3:

«Cuando los productos enviados desde el ámbito territorial interno con destino a otro Estado miembro no lleguen a su destino y no sea posible determinar el lugar en que se produjo la infracción o irregularidad o ésta no haya sido regularizada en otro Estado miembro, se considerará que ésta se ha producido dentro de dicho ámbito, una vez transcurridos cuatro meses a partir de la fecha de envío de los productos...»

Por lo que producida la irregularidad y pasados los cuatro meses, siguiendo lo establecido en el artículo 17 del Reglamento de los Impuestos Especiales, la oficina gestora en la que se haya inscrito el Depósito Fiscal instruirá el correspondiente expediente considerando que la irregularidad se ha producido en el ámbito territorial interno.

Por otra parte, en los supuestos de irregularidades del artículo 17 de la Ley 38/1992, el artículo 8.5 de la Ley 38/1992 considera responsables solidarios del pago del impuesto correspondiente a estos envíos a las personas obligadas a garantizarlos (y en el art. 30 del Reglamento se establecen las obligaciones de los expedidores en relación con la circulación intracomunitaria).

Una vez analizados dos de los componentes de la base imponible del impuesto, en la que, estará formada además por las cantidades que figuran como salidas con impuesto en su contabilidad, tenemos que hacer una precisión, ya que la base imponible podría ser objeto de minoración por las pérdidas, siempre que fueran inferiores a las reglamentarias, que según el artículo 6 de la Ley no están sujetas al impuesto y que se determinarán, para este producto, por el artículo 116 del Reglamento.

En concreto, podría del Depositario autorizado considerar hasta un 0,3% sobre la existencia media trimestral en concepto de pérdidas por almacenamiento y un 0,4% sobre la carga, transporte y descarga. Sin embargo, el artículo 15 del Reglamento establece en su apartado 5 que cuando al efectuar el cierre contable del trimestre no se consignase expresamente la existencia de pérdidas se considerará que no las ha habido.

Por todo lo anterior para determinar la BASE DEL IMPUESTO realizamos las siguientes consideraciones en torno a las actuaciones realizadas por la entidad «LUPESA»:

- Que no se incluyeron entre los 146 millones de litros declarados los 1.415.000 litros que fueron objeto de autoconsumo.
- Que no han sido regularizados por la oficina gestora los 45.000 litros de envíos intracomunitarios que no han llegado a destino.
- Que no ha consignado cantidad alguna por pérdidas al efectuar el cierre contable de cada uno de los trimestres.

Y, por ello, la BASE DE IMPUESTO sería:

$$146.000.000 + 1.415.000 + 45.000 = 147.460.000 \text{ litros}$$

En relación con la SEGUNDA CUESTIÓN, EL TIPO IMPOSITIVO aplicable a las salidas del Depósito Fiscal, nos dice el supuesto que la empresa se dedica a la comercialización de gasóleo para su uso como combustible o carburante.

Y hay que tener en cuenta que el tipo aplicable al gasóleo es distinto según sea carburante o combustible; así, el artículo 50 de la Ley 38/1992 establece los tipos impositivos y nos encontramos los siguientes:

Epígrafe 1.3: Gasóleos uso general 44.107 ptas. por 1.000 litros

Epígrafe 1.4: Gasóleos para combustible 12.865 ptas. por 1.000 litros

Sin embargo, el Real Decreto 1165/1995 que aprobó el Reglamento de los Impuestos Especiales establece que la utilización del tipo reducido del epígrafe 1.4 del artículo 50 de la Ley está condicionado no sólo a la utilización de un uso autorizado, sino a que el gasóleo lleve incorporados los correspondientes marcadores y trazadores (el gasóleo utilizable en calefacción como combustible es verde, en tanto que los en usos autorizados como carburante es rojo).

Y el artículo 114.2 a) establece que todo gasóleo que salga de fábrica o Depósito Fiscal con el impuesto devengado a un tipo reducido o con aplicación de alguna exención, deberá llevar incorporados previamente los marcadores en las proporciones establecidas.

Y como no dice nada el supuesto de que los servicios de Intervención hayan recogido en diligencia el destino del gasóleo y la incorporación de los trazadores y marcadores, optamos por realizar la liquidación al tipo general de 44.901 pesetas por 1.000 litros. Y esto a pesar de que en el caso del gasóleo utilizado para los motores de bombeo desde el barco a sus instalaciones es, al tratarse de la utilización de gasóleo como carburante de un motor fijo, uno de los supuestos de aplicación del tipo reducido del epígrafe 1.4 del artículo 50 de la Ley 38/1992, pero precisaría, como hemos dicho anteriormente, el que llevara incorporados los correspondientes marcadores.

Por tanto, y de acuerdo con las dos consideraciones anteriores realizadas para determinar la BASE IMPONIBLE y el TIPO IMPOSITIVO, la liquidación sería:

$$147.460 \text{ miles de litros} \times 44.107 = 6.504.018.220 \text{ u.m.}$$

a los que habría que restar los 460.000.000 u.m. ya ingresados.

3. Impuesto sobre el Valor Añadido (operaciones asimiladas a las importaciones).

El supuesto sólo indica que en la Base de Datos de la Aduana no figura ningún ingreso por el Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la Importación.

La Ley del IVA, en su Anexo único, apartado quinto, considera como régimen de depósito distinto del aduanero el régimen aplicable a las operaciones de fabricación, transformación, tenencia y circulación de los productos objeto de los Impuestos Especiales realizadas en las fábricas y Depósitos Fiscales.

Como hemos mencionado anteriormente la entrada de productos objeto de los Impuestos Especiales en el Depósito Fiscal está exenta por el artículo 24.Uno e) en tanto dichas entregas de bienes estén destinadas a ser vinculadas a un régimen de depósito distinto del aduanero, como es el Depósito Fiscal, estando también exentas las prestaciones de servicio relacionadas con las entregas anteriores.

El artículo 19.5 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido considera como operación asimilada a una importación el abandono de los regímenes del artículo 24 (entre los que se encuentra el de depósito distinto del aduanero).

Y el devengo del impuesto se produce cuando tiene lugar el abandono de dicho régimen de depósito, de acuerdo con lo establecido en el artículo 77 de la Ley 37/1992, es decir, en nuestro caso, el devengo se producirá cuando tenga lugar la salida del gasóleo del Depósito Fiscal.

Y lo que tenemos que calcular, en este caso, es la BASE IMPONIBLE del IVA asimilado a las importaciones.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 83.Dos.3.º a), la BASE IMPONIBLE de los bienes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero será para los bienes procedentes de países terceros la resultante de adicionar la que resulte de aplicar el artículo 83.Uno (que habla del Valor en Aduana), al Impuesto Especial exigible por el abandono de dicho régimen.

Por ello, la base imponible en las operaciones asimiladas a las importaciones se determinará adicionando al Valor en Aduana los derechos a la importación, los gastos accesorios como comisiones, transportes, etc., que se produzcan hasta el primer destino de los bienes en el interior de la Comunidad, así como la cuota del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Pero, además, hay que tener en cuenta que el IVA asimilado a las importaciones se devenga cuando los productos han salido del régimen de depósito fiscal, y los litros que han salido, según hemos determinado anteriormente al calcular el Impuesto Especial, son 147.460.000, con una cuota del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, que debemos incorporar a la base imponible del IVA asimilado a la importación de 6.504.018.220 u.m.

Y tendremos que determinar el Valor en Aduana, más todos los gastos que corresponden a estos 147.460.000 litros que han salido.

En cuanto a la procedencia de los litros que han salido, bien pudieran ser de los 152.000.000 de litros que han entrado este año, o bien pudiera ser que la entidad tuviera almacenados, procedentes de otras importaciones de ejercicios anteriores.

Por ello, ya que no nos dice nada el supuesto y no tenemos datos de las existencias iniciales de gasóleo, estimamos que los 147.460.000 litros son parte de los 152.000.000 litros que se han importado este año.

Y para determinar la base imponible del IVA asimilado a las importaciones hay que sumar al Valor en Aduana, dice el artículo 83.Uno b) de la Ley del IVA, los derechos de Aduana, los gastos accesorios como las comisiones, embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino y también tenemos que incluir la comisión de compra, que recordamos se excluyó expresamente del Valor en Aduana, tal y como establece el Código Aduanero, que es, según indica el supuesto de 2 u.m., por litro, un importe total de 304.000.000 u.m. (152.000.000 x 2).

Por tanto, la base imponible del IVA importaciones que corresponde al total de productos que ha entrado, 152.000.000 litros, será:

Valor en Aduana	5.755.000.000
Derechos arancelarios	201.425.000
Comisión de compra	304.000.000
SUMA	6.260.425.000 u.m.

Dividiendo ese valor entre 152.000.000 litros, determinaremos el precio por litro de las mercancías que han entrado:

$$6.260.425.000 / 152.000.000 = 41,18700658 \text{ u.m./litro}$$

Y aplicando ese precio a las mercancías que han salido, ya que hemos supuesto que todas las mercancías que han salido son de las que han entrado en el año, tendremos:

$$147.460.000 \times 41,18700658 = 6.073.435.990 \text{ u.m.}$$

Y la base imponible del IVA asimilado a las importaciones la determinaremos añadiendo a la cantidad anterior la cuota del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, es decir:

$$6.073.435.990 + 6.504.018.220 = 12.577.454.210 \text{ u.m.}$$

Y la liquidación resultante sería:

$$12.577.454.210 \times 0,16 = 2.012.392.674 \text{ u.m.}$$

PARTE IV. ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y AL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

(En principio en relación con los puntos 5 y 6 de la información adicional y la información general contenida en el Balance)

A) Elaboración de un software por una empresa de EE.UU.

Los datos facilitados en el punto 5 de la información adicional, por las operaciones realizadas por «LUPESA», son los siguientes:

- Encarga la ELABORACIÓN DE UN SOFTWARE a una empresa con sede en EE.UU., con las siguientes características:

Fecha del contrato: primeros días del mes de enero de 1998

Fecha de entrega: primera semana del mes de abril de 1998

Adaptación, pruebas y formación del personal: abril, mayo y junio de 1998

Recepción definitiva: 30 de junio de 1998, fecha que envía factura

Precio: 100.000 USD (cambio 150 u.m./dólar)

Forma de pago: 20% firma del contrato, 80% entrega del software

- Contrata a un abogado independiente con domicilio fiscal en Madrid para asesorarle en el contrato que se formalizó.

Precio: 1.000.000 u.m. más 16% de IVA

Pago mediante talón bancario el 10-1-1998, 1.160.000 u.m.

- Contrata con la entidad residente en EE.UU., el asesoramiento, consultoría y ayuda *in situ* en la sede de la entidad en España, para la formación del personal de la empresa.

Precio: 10.000 USD (cambio 150 u.m./ dólar)

- Realiza precisiones sobre la contabilización de las operaciones anteriores.

Y, en relación con el IVA, existen tres operaciones:

1. Entrega de un software elaborado por una empresa en EE.UU.
2. Prestación de un servicio profesional por un abogado residente en España, relacionada con la elaboración del contrato para la elaboración del software anterior.
3. Prestación de servicios de asesoramiento en España por la empresa residente en EE.UU.

1. En relación con la primera operación, el artículo 70.Uno.5.º e) de la Ley del IVA establece las reglas especiales en relación con el lugar de realización de las prestaciones de servicios, y dice:

«Se entienden prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

5. Los servicios que se indican a continuación cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio:

- e) El tratamiento de los datos por procedimientos informáticos, incluido el suministro de productos informáticos específicos.»

Por tanto, la entrega de un software realizado específicamente para la entidad «LUPESA» se considera una prestación de servicios y se entiende realizada en España.

Sujeto pasivo: «LUPESA», artículo 84.Uno.2.º de la Ley del IVA, se produce la inversión del sujeto pasivo.

Tipo de gravamen, el 16%

Base imponible: $100.000 \times 150 = 15.000.000$

Devengo:

- a) En el momento del pago anticipado 3.000.000 (20% de 15.000.000).
- b) En el momento de la entrega 12.000.000 (80% de 15.000.000).

Por ello, «LUPESA» en el momento de la realización del contrato, que paga un 20% del importe total de la facturación y, en el momento de la recepción definitiva del software el 30-6-1998, deberá repercutirse a sí misma el IVA del 16% mediante la realización de la correspondiente factura (autofactura), que supondrá, asimismo, un IVA soportado por «LUPESA» que se deducirá en el mismo período de autoliquidación.

2. En relación con la segunda operación se trata de una prestación de servicios realizada en España, de acuerdo con lo establecido en el artículo 70.1.5.º de la Ley del IVA.

«LUPESA» pagó, como nos dice el supuesto, el 16% de IVA al abogado con residencia fiscal en Madrid, por lo que soportó 160.000 pesetas de IVA.

En relación con su contabilización ya hemos hecho referencia en la PARTE II de aspectos contables.

Y «LUPESA», al realizar el pago de unos servicios profesionales a una persona residente en España, deberá efectuar la correspondiente retención a cuenta del 15%, al realizar el pago el 10 de enero de 1998, de acuerdo con lo establecido en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (Cuestión esta a la que nos referiremos expresamente en la PARTE V del dictamen).

En otro orden de cosas, también convendría decir que el citado artículo fue objeto de una modificación por Real Decreto 113/1998, con fecha de entrada en vigor el 14 de febrero de 1998, el cual elevó la retención a profesionales al tipo del 20%. Por Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de julio de 1999 se declaró nulo el citado precepto para el ejercicio 1998.

3. En relación con la tercera operación, la prestación de servicios para la formación en la utilización y manejo de la aplicación informática, de acuerdo con lo establecido en el artículo 70.Uno.5.º d) se consideran prestados en España.

Y, eso es así, ya que, aunque se trata de una prestación de servicios de enseñanza, no se encuentra exenta por el artículo 20.1.9 de la Ley de Impuesto al no ser la entidad que los presta un centro educativo.

Por ello tenemos:

Sujeto pasivo: «LUPESA», artículo 84.Uno.2.º, se produce inversión del sujeto pasivo.

Tipo de gravamen: 16%.

Base imponible: $10.000 \times 150 = 1.500.000$.

Devengo: en el momento de la prestación.

Por ello, «LUPESA» deberá realizar el día 30 de junio de 1998 una factura a sí misma, repercutiendo el IVA al 16%, que a su vez se considera IVA soportado y deducible en el mismo trimestre en el que se ha repercutido el IVA, esto es, en el segundo trimestre.

En relación con su contabilización ya hemos hecho referencia en la PARTE II de aspectos contables.

Por último, los gastos realizados en formación darían lugar, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, a la aplicación de los gastos en formación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 36 de la Ley 43/1995, cuestión a la que nos referiremos expresamente en la PARTE V del dictamen.

B) Diversas adquisiciones de inmovilizado.

La información contenida en el punto 6 de la información adicional, en relación con diversas adquisiciones de inmovilizado realizadas por «LUPESA», la podemos resumir en:

- Adquisición de un solar a un particular que le repercute IVA al 16%.
- Adquisición a una entidad financiera de un edificio para rehabilitar y presenta declaración por el ITPAJD.

En relación con las dos operaciones anteriores manifestamos:

Primera operación: se trata de una operación no sujeta al IVA, ya que el sujeto pasivo que vende es un particular y no tiene la consideración de empresario o profesional.

Al estar no sujeta al IVA, estará sujeta y no exenta al concepto de Transmisiones Patrimoniales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por ello, el IVA soportado no será deducible por «LUPESA» y deberá rectificar su autoliquidación, caso que se lo hubiera deducido. Por otra parte, se pondría en contacto con la persona que indebidamente le repercutió el impuesto para que éste le devuelva la cantidad incorrectamente cobrada.

En caso de que no accediera voluntariamente a su petición deberá presentar reclamación económico-administrativa por repercusión impropia, en base a la cual solicitará, de la persona que indebidamente le repercutió el IVA, la cantidad abonada por tal concepto.

Por otra parte, y con independencia de lo anterior, deberá presentar declaración por el ITPAJD con una base imponible de 100.000.000 u.m., siendo el tipo de gravamen el 6%, que, al estar efectuada fuera de plazo, llevaría los recargos establecidos en el artículo 61 de la Ley General Tributaria.

Segunda operación: se trata de una operación sujeta y no exenta del IVA, de acuerdo con lo establecido en el artículo 22 b) al establecer que:

«La exención no se extiende:

- b) Las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.»

Por ello, «LUPESA» tendrá que solicitar la devolución del ITPAJD pagado, 24.000.000 u.m. (6% de 400.000.000) y, por supuesto, no se podrá deducir ningún IVA, ya que la entidad financiera no le ha repercutido el IVA correspondiente.

Por otra parte, la entidad financiera «DATASA» entidad transmitente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 88 de la Ley del IVA, debería haber repercutido el impuesto sobre «LUPESA», mediante la emisión de la correspondiente factura o documento análogo, perdiéndose el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

C) Información contenida en el Balance.

La cuenta 474, Hacienda Pública, IVA repercutido, presenta un saldo acreedor, a 31 de diciembre de 1998, por importe de 800 u.m.

La cuenta 472, Hacienda Pública, IVA soportado, presenta un saldo deudor, a 31 de diciembre de 1998, por importe de 400 u.m.

Todo hace indicar que se trata de la declaración del IVA correspondiente al mes de diciembre, y se tendrá que realizar la autoliquidación hasta el 31 de enero de 1999, ingresando, en principio, 400 u.m.

Con todo, no podemos realizar una comprobación de las declaraciones por el IVA del ejercicio, al no saber qué importes ha declarado mensualmente, no saber del importe de las ventas, 18.380 u.m., su distribución geográfica, etc.

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

A) Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.

En relación con la declaración de «LUPESA» por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998, y de acuerdo con los datos suministrados y los obtenidos a lo largo de la resolución del supuesto, realizamos las siguientes consideraciones:

- La entidad tiene un resultado contable en 1998, después de haber contabilizado el gasto por el Impuesto sobre Sociedades, de 1.500 u.m.
- El gasto por el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 1998 es de 500 u.m.
- Por ello, podemos decir que existen diferencias permanentes o deducciones y bonificaciones que la entidad conoce y que ha realizado para determinar el gasto por el Impuesto sobre Sociedades.
- La cuenta 474, Impuesto sobre beneficio anticipado, no ha variado en el ejercicio 1998, al ser su saldo contable, 300 u.m., de igual importe que en 1997, no teniendo información de los conceptos a que corresponde.
- No tenemos datos sobre las deducciones por doble imposición interna (aunque en la cuenta de Pérdidas y Ganancias figuran 200 u.m. por ingresos en participaciones en el capital que originarían una deducción por doble imposición interna de 70 u.m., o de 35 u.m., según fuera la deducción al 100% o al 50%), por doble imposición internacional, por bonificaciones y por deducción por incentivos a la inversión empresarial por las que «LUPESA» generaría los créditos correspondientes.
- No sabemos qué pagos fraccionados ha realizado la entidad en 1998, que los realizaría, obligatoriamente, por la modalidad establecida en el artículo 38.3 de la Ley 43/1995, esto es, por el resultado contable de los tres, nueve y once meses, al no tener información sobre los citados datos.
- No sabemos cuándo se han generado las pérdidas de 4.000 u.m., que figuran a 31 de diciembre de 1997 ni qué cantidad se compensó fiscalmente en el citado ejercicio, ya que la sociedad no ha contabilizado el crédito por pérdidas a compensar del ejercicio... en la cuenta 4745, tal vez por los criterios establecidos en la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16.^a del PGC.
- Contablemente sí sabemos que, en 1998, se han reducido los resultados negativos de ejercicios anteriores en 1.200 u.m, pero dicha cuantía no tiene nada que ver con la compensación de bases imponibles negativas en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades.

- De acuerdo con la información facilitada en el punto 5 de la información adicional y por la errónea contabilización de las aplicaciones informáticas, se tiene que realizar un ajuste positivo al resultado contable de 14 u.m.
- De acuerdo con la información facilitada en el punto 5 de la información adicional, la entidad «LUPESA», de acuerdo con lo establecido en el artículo 36 del Impuesto sobre Sociedades, tiene un crédito por deducción en gastos de formación de $1.500.000 \times 0,05 = 75.000$ u.m (el tipo podría ser hasta el 10%, si los gastos por formación de personal de este ejercicio superan la media de los dos ejercicios anteriores).
- Por todo lo anterior, con la falta de datos imprescindibles para realizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998, no recalculamos el Impuesto sobre beneficios ni la cantidad a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades.

En otro orden de cosas, la entidad debería haber efectuado retenciones a cuenta del IRPF y del IS por las retribuciones íntegras de su personal y retenciones a cuenta del IRPF e IS de capital mobiliario, cuando se hubiera efectuado el reparto de dividendos, de acuerdo con la información suministrada en el punto 4 de la información adicional, en la cual no nos indica la fecha del reparto, pero que en el Balance a 31 de diciembre de 1998 no figura la cuenta 525, Dividendos activos a pagar.

El importe de la autoliquidación efectuada sería:

$$400 \text{ u.m.} \times 0,25 = 100 \text{ u.m.}$$

Y es la cuenta, Hacienda Pública, deudor por conceptos fiscales, con un saldo acreedor de 1.200 u.m., la que refleja normalmente el importe que debemos a la Hacienda Pública del último mes por estos conceptos, aparte de lo que se deba por Impuestos Especiales y que se tendrán que ingresar durante el mes de enero de 1999.

B) Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la entidad tendría que haber realizado la retención a cuenta por los servicios profesionales de abogacía, satisfechos el 10 de enero de 1998, así como tendría que haber realizado retención a cuenta del IRPF e IS por todos los servicios profesionales satisfechos por ella a profesionales personas físicas residentes en territorio nacional.

Así, en el pago que efectuó el 10 de enero de 1998, tendría que haber realizado la siguiente retención:

Servicios de abogacía por asesoramiento en un contrato de software .	1.000.000
IVA 16%	160.000
SUMA	1.160.000
Retención a cuenta 15% (sobre 1.000.000)	150.000
LÍQUIDO SATISFECHO	1.010.000 u.m.

y la tendría que haber ingresado del 1 al 20 del mes de febrero.

En cuanto al tipo de retención aplicable es el 15%, ya que la factura se satisfizo el 10 de enero de 1998, y éste era el tipo de retención por servicios profesionales en ese momento. (Art. 51 del Reglamento del IRPF).

En relación con el tipo, podemos decir que el artículo 51 del Reglamento del IRPF fue modificado por Real Decreto 113/1998, de 30 de enero, con fecha de entrada en vigor de 14 de febrero de 1998. El Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de julio de 1999 declaró nulo el citado precepto para el ejercicio 1998.

Por otra parte, la entidad tendría que realizar las retenciones a cuenta del IRPF e IS por las retribuciones de personal, cuestión que ya mencionamos anteriormente.

PARTE VI. ASPECTOS RELATIVOS A LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA Y SOLUCIÓN A PROPONER

(En relación con el punto 8 de la información adicional)

Los hechos detallados en el punto 8 de la información adicional traen su causa en la siguiente actuación: la Aduana de importación efectúa liquidaciones durante los años 1995 y 1996 al tipo del 16% de un determinado producto, cuando el tipo correcto era el 7% y «LUPESA», al vender los citados productos, efectúa la repercusión del IVA al tipo del 7%.

A partir de estos hechos surge una serie de actuaciones por parte de la entidad para solicitar la devolución del IVA soportado en exceso y de actos administrativos, cuyo resumen es:

FECHA	ACTUACIÓN REALIZADA
En tiempo y forma	«LUPESA» solicita la devolución del IVA 1995.
12-06-1996	Inicio de actuaciones de comprobación e inspección por parte de Inspección, correspondientes al IVA 1995.
30-10-1996	Se incoa acta A01 por parte de la Inspección, minorando el IVA soportado del 16% al 7%.
04-12-1996	«LUPESA» solicita a la Aduana de importación la devolución del IVA 1995 y diez primeros meses de 1996.
26-01-1997	La Aduana de importación: a) Devuelve el IVA 1995, apoyándose en el acta de 30-10-1996. b) Manifiesta que no es posible la devolución del IVA de los diez primeros meses de 1996.
27-05-1997	Servicios de Gestión inician actuaciones de comprobación del IVA 1996. Después de las actuaciones correspondientes se pone de manifiesto el expediente y «LUPESA» da conformidad a la propuesta de liquidación provisional.
18-11-1997	La Aduana de importación comunica que iba a proceder a elaborar la propuesta de resolución del IVA 1996, denegatoria.
01-12-1997	La Administración de la AEAT practica liquidación provisional en el que se toma el IVA soportado, el 7% en lugar del 16%.
28-01-1998	La Aduana de importación dicta acuerdo por el que se desestima la devolución del IVA 1996, al considerar que tanto la liquidación practicada por la Aduana de importación como la liquidación provisional practicada por los servicios de Gestión Tributaria, con fecha 1-12-1997, son firmes.
03-03-1998	«LUPESA» presenta escrito al amparo de los artículos 153 y 159, solicitando la revisión de la liquidación al considerar que infringe manifiestamente la Ley.

Y, de todo ello, no podemos dejar de mencionar la serie de propósitos y despropósitos que nos indica el supuesto, realizados tanto por parte de «LUPESA» como por parte de la Administración.

Pero tampoco podemos dejar de pensar que, sean los actos firmes, que lo son, o no siéndolo, la actuación inicial, de la que derivan todas las posteriores, es la incorrecta liquidación que ha practicado la Aduana de importación al tipo del 16% cuando la tendría que haber realizado al 7%.

En base a los hechos anteriores, el momento en que nos encontramos y la finalidad que perseguimos, realizamos las siguientes precisiones:

- La Aduana de importación es quien tiene que realizar la devolución del IVA del ejercicio 1996.
- La Aduana de importación actuó correctamente denegando la devolución del IVA del ejercicio 1996, ya que se basó en la firmeza del acto de liquidación de la Aduana de importación y en la firmeza de la liquidación provisional realizada por los servicios de Gestión Tributaria de la AEAT, y ambos actos son firmes ya que «LUPESA» no presentó recurso contra ellos en plazo.
- La Aduana de importación no tuvo en cuenta, al dictar el acuerdo denegatorio del IVA del ejercicio 1996, la liquidación provisional realizada por los servicios de Gestión Tributaria de la AEAT, en la que se minoraba el IVA soportado del 16% al 7%, incumpliendo, con ello, lo manifestado por ella expresamente con fecha 26-1-1997 (cuando procedió a devolver el IVA del ejercicio 1995), ya que en esa fecha ignoraba en qué medida el IVA había sido compensado o deducido.
- Por lo anterior, la Aduana de importación al dictar el acuerdo de devolución del IVA del ejercicio 1996, debería tener conocimiento de si se ha deducido o compensado el IVA soportado, incorrectamente liquidado por ella. Y por ello, la Aduana de la importación debería haber solicitado informe a los órganos competentes o, en otro caso, debería haber requerido a la entidad para que aportara los documentos correspondientes. En este punto, entendemos que «LUPESA» al no aportar los documentos, por sí misma, no actuó diligentemente.
- Los servicios de Gestión Tributaria de la AEAT son competentes para realizar actuaciones de comprobación del IVA 1996, en base a los artículos 121 y 123 de la Ley General Tributaria.
- Los servicios de Gestión Tributaria de la AEAT practican una liquidación provisional correcta, al minorar el IVA soportado del 16% al 7%.
- No es procedente un escrito en base a los artículos 153 a 159 de la Ley General Tributaria, solicitando la revisión de la liquidación provisional del IVA del ejercicio 1996 por estimar que infringe manifiestamente la Ley, ya que la misma es correcta.
- Encontramos incongruencias en la actuación administrativa realizada por la Aduana de importación, en relación con el tratamiento adoptado para la devolución del IVA del ejercicio 1995 y para la devolución del IVA del ejercicio 1996. Así, la devolución del ejercicio 1995 también la podría haber denegado en base a que los actos de la Administración eran firmes, pero, sin embargo, acordó la devolución en base al acta realizada por la Inspección.

- La solución que proponemos es la siguiente:
 - a) Vamos a utilizar el precedente que tenemos: la Aduana de importación devolvió el IVA del ejercicio 1995 en base al acta realizada por los servicios de Inspección.
 - b) Vamos a tratar de conseguir que la liquidación provisional practicada por los servicios de Gestión Tributaria de la AEAT sea una comprobación definitiva.
 - c) Una vez tengamos la liquidación definitiva, solicitaremos de la Aduana de importación la devolución del IVA del ejercicio 1995, con los mismos argumentos utilizados en el ejercicio 1995.
 - d) Y, para conseguir que la liquidación sea definitiva, sólo nos queda solicitar a la Inspección Financiera y Tributaria la comprobación a instancia de parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, tema este que sería improcedente en la actualidad.
 - e) Pero, con fecha 30 de mayo de 1998, se ha iniciado un procedimiento de inspección de carácter general en el que se nos va a comprobar, entre otros impuestos, el IVA del ejercicio 1996. Una vez termine la comprobación del IVA 1996, en base al acta que realicen, que imaginamos confirmará la liquidación provisional realizada, se solicitará la devolución a la Aduana de importación el IVA del ejercicio 1996, siguiendo el mismo procedimiento que en el ejercicio 1995.

PARTE VII. ASPECTOS RELATIVOS AL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

(En relación con el punto 9 de la información adicional)

Los hechos relacionados con el procedimiento inspector, en resumen, son los siguientes:

- Con fecha 30-5-1998, se notifica el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general de los siguientes impuestos y períodos:

Impuesto sobre Sociedades 1994, 1995 y 1996.

Impuesto sobre el Valor Añadido 1994, 1995, 1996 y 1997.

Retenciones de trabajo personal 1994, 1995 y 1996.

Y se cita en la diligencia de notificación para que comparezca en las oficinas de la Inspección el día 15 de junio de 1998.

- Con fecha 15 de junio de 1998 aporta los documentos solicitados, con excepción del libro de contabilidad, los cuales, por su volumen, solicita sean examinados en el domicilio de la entidad.

Y presenta un escrito en el que solicita la interrupción de actuaciones, en base al hecho de haberse interpuesto un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, contra el acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras, en el que se solicitó la suspensión de la resolución recurrida.

- En el curso del procedimiento inspector solicita a la Inspección el aplazamiento de las mismas por motivos familiares, durante todo el mes de septiembre, a lo que la Inspección accedió.
- Las actuaciones realizadas se encuentran perfectamente diligenciadas, nos dice el supuesto, de manera expresa.
- Con fecha 15 de mayo de 1999 firma dos actas de conformidad.
- En la misma fecha y por la misma Unidad, se inicia la incoación de un expediente sancionador por falta de presentación del modelo 347 del ejercicio 1996, lo cual también se pone de manifiesto.
- Con fecha 20 de junio de 1999 se presenta recurso de reposición, alegando que:
 - 1.º Las actuaciones de comprobación han excedido de 12 meses, por lo que han prescrito algunos períodos.
 - 2.º La sanción que finalmente se imponga por no haber presentado el modelo 347 sería nula de pleno Derecho, ya que si bien se ha hecho de forma separada, se ha incoado por la misma Unidad de Inspección.

Y nosotros precisamos:

A) El procedimiento inspector, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no podrá durar, con carácter general, más de 12 meses, desde la fecha de la notificación hasta que es firme la propuesta de liquidación.

En nuestro caso, las actuaciones se inician el 30 de mayo de 1998, se firman las actas el 15 de mayo de 1999, siendo firmes las mismas un mes después, al no ser rectificadas por el Inspector-Jefe, luego el 15 de junio de 1999.

Pero, en el curso de las actuaciones ha habido dilaciones imputables al contribuyente, en concreto durante el mes de septiembre, y en el supuesto se indica expresamente que las actuaciones inspectoras se encuentran perfectamente diligenciadas.

Por ello, entendemos que al encontrarse perfectamente diligenciadas las actuaciones inspectoras en ellas se recoge la dilación imputable al contribuyente, dilación de por lo menos un mes, que no se computa en el plazo del año para terminar las actuaciones inspectoras.

De ahí que, las actuaciones inspectoras, no han excedido de doce meses y, por ello, la pretensión del contribuyente en el sentido de alegar prescripción de parte de los períodos impositivos no se ajusta a Derecho.

B) En cuanto al procedimiento sancionador por infracción simple, iniciado por la misma Unidad de Inspección, tenemos que decir:

Los procedimientos sancionadores, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 del Real Decreto 1930/1998, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, se realizarán mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor y se dará, en todo caso, audiencia al interesado. Cuestión esta que se ha cumplido en el expediente.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 29 del Real Decreto 1930/1998, el procedimiento se iniciará de oficio mediante acuerdo de órgano competente para iniciar el procedimiento, bien por propia iniciativa, bien como consecuencia de orden superior o petición razonada de otros órganos.

Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente aquel a quien se haya atribuido la competencia para su resolución.

Y el artículo 25 del Real Decreto 1930/1998 establece cuáles son los órganos competentes para la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones simples, siendo éstos los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda, Directores de los Departamentos de la AEAT en la esfera central y los Delegados especiales y Delegados de dicha Agencia, así como los Administradores y Administradores de Aduanas e Impuestos Especiales de la misma y los Delegados del Ministerio de Economía y Hacienda, en la esfera territorial.

Y, en nuestro caso, una Unidad de Inspección no puede iniciar por ella misma un procedimiento sancionador por infracción simple, tiene que tener el correspondiente acuerdo del Delegado o Delegado especial de la AEAT para incoar el procedimiento sancionador, por lo que el inicio de un procedimiento sancionador por una infracción simple por parte de la Unidad de Inspección adolece de un vicio de nulidad, por lo que se deberían estimar las pretensiones del contribuyente en este punto, aunque no por los motivos alegados por el contribuyente.

En este sentido, podemos manifestar que una Unidad de Inspección que ha realizado un procedimiento de comprobación e inspección, puede instruir el procedimiento sancionador por infracción simple, si tiene el correspondiente acuerdo del órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador.