

# Supuestos prácticos del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalitat de Catalunya (I)

**Rafael Enric Herrando Tejero**

*Inspector de Hacienda del Estado  
Profesor del CEF.-*

(Prueba 2, celebrada el día 15 de mayo de 2019, de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de turno libre y acceso por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, convocatoria 234).

## Extracto

Desarrollamos a continuación un caso práctico que consta de cuatro apartados correspondiente a la prueba 2 de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, dejando para el próximo número de la revista un segundo caso práctico, también planteado en la citada prueba.

A lo largo de los cuatro apartados en que se ha dividido el supuesto práctico se plantean cuestiones relativas a aspectos de IRPF, IS, IVA y procedimientos tributarios.

**Palabras clave:** Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalitat de Catalunya; IRPF; IS; IVA; procedimientos tributarios.

## Supuesto práctico núm. 1

---

### Enunciado

El Departamento de Inspección ha seleccionado a la sociedad Ventas Reunidas, SA para hacer una comprobación de su situación tributaria, y también a sus tres únicos socios: los hermanos señor Juan y señora Claudia, que son administradores de la sociedad y también trabajan y reciben un sueldo por el trabajo que realizan, y su padre, señor Manel, que, aunque sigue siendo socio, ya está jubilado y no trabaja.

La sociedad se dedica a la venta de bebidas no alcohólicas. Sus clientes son tanto particulares como otros empresarios (básicamente del sector de la restauración y el ocio). Los dos hermanos son titulares de una caja de seguridad en una entidad bancaria situada muy cerca del domicilio de la sociedad.

La Inspección, en uso de la facultad concedida por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), ha obtenido autorización judicial para acceder a las instalaciones y oficinas de la empresa, obtener copia de los archivos informáticos, acceder a la documentación que tenga trascendencia tributaria y, si es necesario, adoptar las medidas cautelares que sean convenientes.

La Inspección hace entrega de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras al señor Juan y a la señora Claudia, que estaban presentes en las instalaciones de la empresa en el momento de la actuación y recogen personalmente la comunicación.

El señor Manel no se encuentra en las instalaciones y sus hijos manifiestan que, dado que ya está jubilado, se ha marchado de viaje organizado por el Imsero y no volverá hasta

la semana siguiente. A la vista de la situación, la Inspección decide entregar la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras (referidas al señor Manel) a su hijo mayor (señor Juan), que la recoge y firma el acuse de recibo.

Una vez notificada la comunicación de inicio de las actuaciones a los hermanos, funcionarios de la Inspección se personan en la entidad bancaria donde está la caja de seguridad antes mencionada y, sin aviso ni comunicación a los hermanos, adoptan la medida cautelar consistente en precintar la caja de seguridad, y comunican al banco que sus titulares no pueden acceder a su contenido hasta que no se levante la medida cautelar adoptada. A continuación, se notifica a los titulares de la caja de seguridad la adopción de la medida cautelar.

## Apartado 1

El señor Manel tiene a su disposición un vehículo de gama alta valorado en 200.000 euros, que es propiedad de la sociedad, la cual ha deducido el impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la compra y se practica la correspondiente amortización sobre el valor de compra (16 % anual). El representante de la sociedad manifiesta que el coche se utiliza para visitar a clientes.

Pregunta 1. Indique si resultaría procedente o no una regularización al señor Manel, a la sociedad o a ambos, y, en caso afirmativo, por qué impuestos y en qué sentido. En caso negativo, explique los motivos.

El señor Manel no ha comparecido ante la Inspección durante todo el procedimiento hasta que se le comunica el plazo para presentar alegaciones previo a la incoación de las actas. Haciendo uso de este trámite, alega que la comunicación de inicio de las actuaciones no le ha sido notificada de forma adecuada y que, por tanto, las actuaciones son nulas.

Pregunta 2. Responda brevemente a las alegaciones efectuadas.

## Apartado 2

Los hermanos acceden a abrir la caja de seguridad en presencia de la Inspección. Dentro de la caja hay 600.000 euros en efectivo. Preguntados los hermanos por quién es el propietario del dinero, manifiestan que lo son ellos dos a partes iguales. A la pregunta de cuál es su origen, manifiestan que es una donación que un familiar les hizo a finales del año 20X13. Manifiestan que no se documentó ni declaró la donación, que no saben de dónde sacó el

dinero el familiar mencionado y que no han hecho constar nunca el dinero en la declaración del impuesto sobre el patrimonio (IP). El abuelo falleció en 20X14 y tampoco hizo constar en el testamento la existencia del dinero.

Pregunta 3. Indique si resulta procedente o no una regularización a los hermanos y, en caso afirmativo, por qué impuestos y en qué sentido. En caso negativo, explique los motivos.

En el tiempo que ha pasado desde que se inició la comprobación de la situación tributaria de Claudia hasta el día en que se ha abierto la caja de seguridad han vencido unas deudas que tenía con la misma Administración tributaria por importe de 100.000 euros, sin haber hecho el pago en el periodo voluntario.

Pregunta 4. Indique si es posible adoptar alguna medida cautelar sobre el dinero que hay en la caja de seguridad y que asegure el cobro de la deuda, así como el cobro de la deuda futura que pueda surgir de la comprobación que está en marcha.

### Apartado 3

En el ordenador portátil personal del señor Juan, la Inspección ha encontrado pruebas de que, entre las ventas hechas por la sociedad, hay una del 14 de diciembre de 20X14 por un importe total de 24.200 euros a una discoteca y que se ha cobrado en efectivo. La venta no ha sido contabilizada ni declarada en el IS ni en el IVA.

Pregunta 5. Indique qué consecuencias tiene este hecho y si resulta procedente o no una regularización a la sociedad. En caso afirmativo, por qué impuestos y en qué sentido. En caso negativo, explique los motivos.

La Inspección detecta que la sociedad no había incluido la siguiente operación en la declaración presentada por el IVA (sí lo hizo en la declaración del IS):

- Venta a un matrimonio jubilado el día 1 de abril de 20X17 de un piso apto para ser utilizado como vivienda, situado en el centro de Barcelona, pero utilizado de forma efectiva como oficinas de la sociedad. El precio de venta fue de 500.000 euros y no repercutió ninguna cuota de IVA.
- El piso se adquirió el día 10 de marzo de 20X14 por un importe de 400.000 euros, y se pagó el IVA correspondiente, que fue íntegramente deducido.

Pregunta 6. Indique si resulta procedente o no una regularización correspondiente al IVA y, en caso afirmativo, por qué periodos y en qué sentido. En caso negativo, explique los motivos.

## Apartado 4

La Inspección, una vez analizada la documentación mercantil y fiscal de la sociedad, comprueba que hay discrepancias respecto de la valoración de las existencias del ejercicio 20X17.

De acuerdo con las fichas de inventario aportadas por la sociedad, se constatan los siguientes datos:

1. Existencias iniciales:
  - 5.000 unidades a 1,2 €/ud.
  - 10.000 unidades a 1,5 €/ud.
2. El día 2 de enero de 20X17, se envían a un cliente 500 unidades sin coste alguno a su cargo (*rappel* por las compras del ejercicio anterior).
3. El día 2 de febrero de 20X17, se venden 5.000 unidades a 6 €/ud. Descuento por pronto pago: 5 %. IVA: 10 %.
4. El día 3 de marzo de 20X17, se compran 5.000 unidades a 2 €/ud. Regalo: 500 unidades sin coste para la sociedad. IVA: 10 %. Transporte a cargo de la empresa: 350 € + IVA. Descuento por pronto pago: 10 %.
5. El día 6 de junio de 20X17, se venden 5.000 unidades a 9 €/ud. Regalo: 500 unidades sin ningún coste para el cliente. IVA: 10 %.
6. El día 9 de septiembre de 20X17, se compran 2.000 unidades a 3 €/ud. El precio unitario incluye 0,05 euros de recargo para aplazar el pago 2 meses. Descuento promocional: 220 €. IVA: 10 %.
7. El día 10 de octubre de 20X17, se venden 5.000 unidades a 10 €/ud. IVA: 10 %. El cliente devuelve 1.000 unidades enviadas por error.
8. El día 11 de noviembre de 20X17, se compran 4.000 unidades a 3 €/ud. más 0,3 €/ud. por botella con diseño especial de cumpleaños. IVA: 10 %. La empresa devuelve 1.000 unidades recibidas en mal estado, de las cuales 500 son repuestas con un descuento especial de 35 euros y 500 son abonadas.
9. Existencias a 31 de diciembre de 20X17:

- Hay en el almacén 1.000 unidades vendidas y cobradas al cliente a 12 €/ud.
- No han llegado 2.000 unidades compradas que aún no han salido del almacén del proveedor, que es quien asume el transporte de las bebidas.

La sociedad explica que las discrepancias se deben a un cambio en el criterio de valoración de sus existencias al haber pasado del criterio FIFO (*first in, first out*) –contabilidad– al criterio del precio medio ponderado (PMP) –declaración fiscal– y aporta el siguiente cuadro:

Valoración de existencias método PMP (variable)

		Existencias	
01-01	15.000	1,4	21.000
02-01	14.500	1,4	20.300
02-02	9.500	1,4	13.300
03-03	15.000	1,51	22.650
06-06	9.500	1,51	14.345
09-09	11.500	1,75	20.125
10-10	7.500	1,75	13.125
11-11	11.000	2,24	24.640
31-12	10.000	2,24	22.400

Teniendo en consideración todos los datos indicados:

Pregunta 7. Determine el valor de las existencias a 31 de diciembre por el método FIFO.

Pregunta 8. Explique las implicaciones fiscales del cambio para el ejercicio 20X17 (tipo de gravamen del IS: 25 %).

Pregunta 9. Suponiendo que la sociedad decide modificar en la contabilidad el método de valoración para el ejercicio siguiente, determine el ajuste a realizar y la forma de hacerlo.

## Solución

### Apartado 1

#### Pregunta 1

En este caso nos encontramos con una sociedad (Ventas Reunidas, SA) que satisface o cubre necesidades personales de uno de los socios (señor Manel).

Esta atención por parte de la sociedad de las necesidades del socio suele abarcar tanto la puesta a disposición de diversos bienes, entre los que se puede citar la vivienda (vivienda habitual y viviendas secundarias) y medios de transporte (coches, yates, aeronaves, etc.), como la satisfacción de determinados gastos, entre los que se encontrarían los asociados a dichos bienes (mantenimiento y reparaciones) y otros gastos personales del socio persona física.

En estos casos nos encontramos con conductas contrarias a la norma que se deben atajar y que normalmente se concretan en no registrar ningún tipo de renta en sede de la persona física (aunque el coste de aspectos privados de su vida es asumido por la sociedad). En la sociedad, el único registro respecto de estas partidas es la deducción del gasto y, en su caso, la deducción de las cuotas del IVA soportadas.

Cabe indicar que estas conductas, como veremos a continuación, implican contingencias regularizables en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre sociedades (IS) y el IVA.

Por lo que se refiere a la normativa aplicable, desde el punto de vista de la persona física, los preceptos relevantes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), serían los siguientes:

Artículo 25.1 d) de la LIRPF:

Artículo 25. Rendimientos íntegros del capital mobiliario.

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

[...]

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

#### Artículo 41 de la LIRPF:

Artículo 41. Operaciones vinculadas.

La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

#### Artículo 42.1 de la LIRPF:

Artículo 42. Rentas en especie.

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

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que este adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

#### Artículo 43 de la LIRPF:

Artículo 43. Valoración de las rentas en especie.

1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

[...]

2. En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al receptor de la renta.

En el IS, los preceptos que cabe destacar de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), son los siguientes:

#### Artículo 15 de la LIS:

Artículo 15. Gastos no deducibles.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:



- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b) [...].

Artículo 18 de la LIS:

Artículo 18. Operaciones vinculadas.

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. [...].

Asimismo, para completar el marco jurídico aplicable, debe realizarse una breve referencia al IVA, regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA):

Artículo 79.Cinco de la LIVA:

Artículo 79. Base imponible. Reglas especiales.

Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

- a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades o un contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre la renta de no residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos impuestos que sean de aplicación.
- b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.
- d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.
- e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

A los efectos de esta ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

- a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.
- b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

[...].

#### Artículo 94.Uno de la LIVA:

Artículo 94. Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o impor-

tación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del impuesto sobre el valor añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta ley.

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3.º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16.º y 18.º de esta ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales se considerarán no establecidas en la Comunidad cuando no esté situado en dicho territorio ningún lugar de residencia habitual o secundaria, ni el centro de sus intereses económicos, ni presten con habitualidad en el mencionado territorio servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.

El supuesto analizado en este apartado 1 parte de la utilización por el socio de un bien de la sociedad (un vehículo de alta gama, valorado en 200.000 €) sin que exista contrato de arrendamiento o de cesión de uso.

En este tipo de operaciones, en general se va a considerar que el objeto de la puesta a disposición del socio para su uso de bienes es directamente retribuir al socio (retribución de fondos propios).

## 1.º Impuesto directo (IS e IRPF)

### a) Regularización en la sociedad (IS)

Dado que la utilización de los bienes por el socio genera en este una renta que se calificará como retribución de fondos propios, se considerará que los gastos asociados a la misma en la sociedad (amortizaciones, reparaciones, mantenimiento, seguros, etc.) no son deducibles en virtud del artículo 15.1 a) de la LIS.

Cuando de las circunstancias del expediente se pudiese acreditar la comisión de una infracción tributaria al apreciarse la existencia del elemento objetivo y subjetivo de la misma, se podrán imponer las sanciones que correspondan. Por su parte, las infracciones deberán calificarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 184 de la LGT. En concreto, por las características de la regularización se podría plantear la posible comisión de la infracción del artículo 191 de la LGT (infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación), debiendo analizarse su calificación como grave en caso de que se den las circunstancias del apartado 3 (cuando la base de la sanción supere los 3.000 € y se aprecie la existencia de ocultación en los términos del art. 184.2 LGT).

### b) Regularización en el socio (IRPF)

Se considerará la existencia de rendimientos del capital mobiliario (según, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012, rec. núm. 121/2011 –NFJ047402–) por retribución de fondos propios por el importe correspondiente a la valoración a valor normal de mercado de dicho uso (art. 43.1 LIRPF). A los solos efectos de realizar dicha valoración a valor de mercado, puesto que la LIRPF no recoge métodos específicos para su realización, se podrá contar con los previstos en el artículo 18.4 de la LIS (en especial, puede ser útil acudir al método del coste incrementado recogido en su letra b).

En este sentido, resulta de interés tener en cuenta el pronunciamiento contenido en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de febrero de 2016, que, en su fundamento jurídico decimotercero y refiriéndose a unos inmuebles cedidos a los socios de la entidad, establece que:

[...] de hecho la cuantificación efectuada por la Inspección, si se considera como renta en especie, debe referirse al valor normal de mercado (art. 47.1 TRLIRPF y 43.1 LIRPF), valor que lógicamente incorporaría todos los costes (gastos, amortizaciones, IVA no deducible) para la entidad pagadora. [...] El valor de mercado, como mínimo, debe ser el coste para la sociedad XX de lo prestado a los socios D. YY y D.<sup>a</sup> ZZ para su uso personal y familiar, sea dicho uso actual o potencial.

La valoración no incluirá el importe de un hipotético ingreso a cuenta, dado que el mismo no ha sido efectivamente practicado y, por lo tanto, no forma parte del importe con el que se ve beneficiado el socio.

En relación con la posible comisión de una infracción como consecuencia de esta regularización, nos remitimos a lo previsto para la regularización de la sociedad en la letra a) anterior, lo que permitiría, en aquellos casos en los que se cumpla lo previsto en el artículo 184.2 de la LGT, calificar como grave la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT.

## 2.º Impuesto indirecto (IVA)

### Regularización en la sociedad

En el mismo sentido, y puesto que los bienes objeto de utilización por parte del socio no podrán considerarse afectos a actividad económica alguna, se entiende que las cuotas deducidas asociadas no resultarán deducibles en virtud del artículo 94.Uno de la LIVA.

En aquellos casos en los que el sujeto pasivo acredite la realización de una actividad económica a la que sirvan los bienes en cuestión, la regularización podrá basarse en el porcentaje de afectación a dicha actividad, correspondiendo a dicho sujeto pasivo la prueba de dicho grado de afectación.

Si, por el contrario, el sujeto pasivo es capaz de acreditar que los bienes están plenamente afectos al desarrollo de la actividad económica de que se trate, existiendo usos puntuales de los bienes por parte del socio, procederá la regularización del correspondiente autoconsumo, debiendo acreditarse por la Inspección la concreta aplicación al uso particular de los bienes en cuestión.

En relación con la posible comisión de una infracción como consecuencia de esta regularización, nos remitimos a lo previsto para la regularización de la sociedad en la letra a) anterior, lo que permitiría, en aquellos casos en los que se cumpla lo previsto en el artículo 184.2 de la LGT, calificar como grave la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT.

## 3.º Retenciones e ingresos a cuenta

### Regularización de la sociedad

En la medida en que se lleven a cabo actuaciones de regularización conjunta de la sociedad y el socio, solo podrían exigirse a la sociedad los correspondientes intereses de demora por aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) sobre enriquecimiento injusto. Deberá formalizarse acta sin cuota, pero con intereses. En cuanto a estos, la base

de cálculo será el importe no retenido o el ingreso a cuenta no realizado. En el caso de uso de bienes se considerará como una retribución en especie, de modo que, a los efectos de calcular los intereses de demora, la base del ingreso a cuenta estará constituida por el coste para la sociedad de tales bienes (amortizaciones e intereses) más el 20 %. Así se desprende del artículo 103 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues a pesar de que suele ser más habitual en el caso de rendimientos de capital mobiliario en especie satisfechos por entidades financieras a sus clientes, el artículo no establece excepción alguna para el caso de utilidades por la condición de socio, por lo que resultaría aplicable.

Respecto a la fecha final del cómputo, según doctrina reiterada del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por remisión a la Sentencia del TS de fecha 26 de mayo de 2010 (rec. núm. 73/2005), los intereses se calcularán hasta la fecha de presentación de la autoliquidación del IRPF.

En relación con la posible comisión de una infracción como consecuencia de esta regularización, nos remitimos a lo previsto para la regularización de la sociedad en la letra a) anterior, lo que permitiría, en aquellos casos en los que se cumpla lo previsto en el artículo 184.2 de la LGT, calificar como grave la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT.

## Pregunta 2

De conformidad con lo establecido en el artículo 151.2 de la LGT, así como en los artículos 87.2 y 177.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, el inicio del procedimiento de inspección puede tener lugar mediante la personación de los actuarios, sin previa comunicación, en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba al menos parcial de la obligación tributaria.

En este caso, las actuaciones se entenderán con el interesado si se halla presente, o bien con el encargado o responsable de tales lugares.

El inicio de las actuaciones mediante personación se documenta en diligencia en la que se recogerán, además de los resultados de la primera actuación desarrollada, las menciones propias de la comunicación de inicio.

En el caso de inicio del procedimiento inspector mediante personación, no resulta preciso que se conceda el plazo mínimo de 10 días que está previsto para los casos de inicio mediante comunicación remitida al obligado tributario. La comprobación podría iniciarse

en el mismo momento de la personación de la Inspección, por ejemplo, en los locales de la empresa.

Cuando la personación del actuario se efectúe en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, habrá que estar a lo establecido en el artículo 113 de la LGT.

Por lo que se refiere al lugar de notificación, tal y como dispone el artículo 110 de la LGT, en los procedimientos iniciados de oficio (el procedimiento inspector lo es), la notificación puede practicarse, además de en el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolla la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Por lo que se refiere a la legitimación para recibir las notificaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 111 de la LGT, el destinatario de la notificación es el interesado al que el acto objeto de la notificación afecta en sus derechos e intereses. También puede recibir la notificación el representante del interesado.

La notificación realizada al interesado o a su representante surte efectos, aun en el caso de que sea rechazada por estos. Esto es, el rechazo de la notificación solo produce los efectos de la notificación cuando lo realiza el obligado tributario o su representante. Es intrascendente el lugar donde se produzca el rechazo. El rechazo por un tercero no produce los efectos de la notificación.

En determinados supuestos están legitimados para recibir las notificaciones no solo el obligado tributario o su representante, sino también terceras personas que se hacen cargo de la notificación con el fin de entregársela al destinatario. Así, cuando la notificación se practica en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante o en otro lugar señalado al efecto por uno u otro, de hallarse ausentes en el momento de la entrega, también están legitimados para la recepción:

- Cualquier persona que se halle en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, exigiéndose como mínimo la edad de 14 años en el receptor.
- Los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radica el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante (vigilantes, portero, etc.).

Fuera de estos supuestos no es válida la notificación a terceras personas, sin perjuicio de que, si el interesado se da por notificado, se entienda producida la notificación desde la fecha en que se dé por notificado.

Por lo tanto, cabe concluir que la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras referidas al señor Manel no es válida, pues se trata de una notificación recibida fuera de su domicilio por un tercero.

## Apartado 2

### Pregunta 3

Las ganancias patrimoniales no justificadas se configuran como una cláusula de cierre del IRPF, permitiendo a la Administración tributaria someter a gravamen unas rentas cuyo origen no puede establecerse con certeza, si bien su existencia sí puede presumirse al existir elementos patrimoniales cuya tenencia, declaración o adquisición por el contribuyente no se corresponde con las fuentes de financiación de las que aquel dispone. Constituye, pues, un mecanismo que permite gravar una renta a través de la aplicación o destino dado a la misma, puesto que su origen ha sido ocultado a la Administración tributaria.

De conformidad con lo establecido en el artículo 39.1 de la LIRPF, tienen la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por el IRPF o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integran en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

La Administración debe probar que se produce el presupuesto de hecho previsto en la norma. El mecanismo de la ganancia no justificada dispensa a la Administración de probar de dónde proviene la renta (por ejemplo, de un rendimiento de capital o de una ganancia patrimonial «normal»), pero no de la prueba de que existe una ganancia no justificada (Resoluciones del TEAC de 8 de julio y 17 de noviembre de 1992).

Por su parte, el contribuyente podrá probar, sin perjuicio de las consecuencias que correspondan a los hechos imponible ocultados:

- a) La existencia de renta con la que adquirió los activos, esto es, que los elementos proceden de:
  - Rentas declaradas en su día o no sujetas o exentas.
  - La transformación de algún elemento preexistente.
  - Una donación o adquisición *mortis causa*.
  - Otros conceptos sujetos al impuesto.

En este caso no existe ganancia no justificada, pero debe regularizarse la situación del contribuyente conforme a la justificación aportada, salvo que se haya producido la prescripción.



- b) Que era titular de los mismos desde un periodo impositivo prescrito. Probando la titularidad desde dicha fecha, se estará probando que el origen de renta cuya aplicación constituye el patrimonio no justificado se halla en un periodo prescrito, no procediendo, por tanto, la imputación de la ganancia patrimonial no justificada en el periodo impositivo respecto del que se descubra.

En el caso que nos ocupa, dado que los hermanos (Juan y Claudia) alegan que el efectivo existente en la caja de seguridad procede de una donación, para destruir la presunción de incremento no justificado de patrimonio debían haber presentado la oportuna autoliquidación a los efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, lo que no se ha justificado.

Por otra parte, por lo que se refiere al IP, dado que los hermanos manifiestan que los 600.000 euros en efectivo existentes en la caja de seguridad son propiedad de ellos a partes iguales, procedería imputar la cantidad de 300.000 euros como «Demás bienes y derechos de contenido económico».

#### Pregunta 4

Las medidas cautelares se configuran desde el punto de vista de la gestión recaudatoria como un medio más de asegurar el cobro de las deudas tributarias.

Aunque estén configuradas en el artículo 81 de la LGT como una garantía más del crédito tributario, las medidas cautelares deben, en todo caso, responder al principio de proporcionalidad, de manera que guarden adecuada correlación con el daño que se pretende evitar y que se limiten, cuantitativamente, a lo necesario para asegurar el cobro de la deuda. En ese sentido, está prohibida la adopción de medidas cautelares que puedan producir un daño de difícil o imposible reparación.

Presupuesto de hecho inexcusable para que la Administración pueda adoptar medidas cautelares es la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda tributaria se vería frustrado o gravemente dificultado en otro caso. En consecuencia, las presunciones en que se fundamenta el acuerdo de adopción de medidas cautelares deben tener en cuenta que la propia LGT exige que guarden un enlace preciso y directo con el hecho que tratan de demostrar para que sean admisibles como medio de prueba, tal y como establece el artículo 108 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, es un indicio racional de que el cobro puede verse frustrado o dificultado la existencia del dinero en efectivo existente en la caja de seguridad, importe que doña Claudia no ha hecho constar nunca en la declaración del IP, y respecto del cual no se ha acreditado su procedencia.

Por otro lado, al precisar la LGT que pueden adoptarse medidas cautelares cuando el cobro pueda verse frustrado o dificultado, se permite su adopción antes de que puedan producirse los perjuicios a la Hacienda pública, y precisamente con la finalidad de evitarlo.

Se ha habilitado a la Administración para la adopción de medidas cautelares en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos (gestión, inspección o recaudación) desde el inicio del procedimiento, por lo que sería posible la adopción de una medida cautelar para asegurar el cobro de la deuda que pueda surgir de la comprobación que está en marcha.

Aunque las medidas cautelares pueden consistir en cualquier medida prevista legalmente, el artículo 81 de la LGT enumera, entre otras, el embargo preventivo de bienes y derechos, que puede ser anotado preventivamente en el registro que corresponda (en este caso, procedería el embargo preventivo del efectivo existente en la caja de seguridad).

## Apartado 3

### Pregunta 5

En este caso, procedería efectuar sendas regularizaciones, tanto en el IS como en el IVA.

Respecto a la inclusión o no del IVA en el precio cuando el IVA no es mencionado en el contrato o en el importe de la contraprestación convenida y en los supuestos distintos de propuestas económicas regulados en el artículo 88.Uno de la LIVA, párrafo segundo, es doctrina del TEAC (RG 7068/2013, de 17 de marzo de 2015 –NFJ057801–) que cuando un contrato se ha celebrado sin mención del IVA, siendo el vendedor del bien el deudor del IVA devengado por la operación gravada, se considera el IVA incluido en el precio pactado siempre que el vendedor carezca de la posibilidad de recuperar el IVA reclamado por la Administración tributaria (se aplica en este punto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013, asuntos C-249/12 y 250/12, Tùlica –NFJ052522–).

Según diversos pronunciamientos del TS, en Sentencias de 27 de septiembre de 2017 (rec. núm. 194/2016 –NFJ068186–) y de 19 de febrero de 2018 (recs. núms. 192/2016 –NFJ069767–, 195/2016 y 198/2016) sobre esta cuestión, a tales efectos deben distinguirse diversos supuestos, cuando se haya celebrado un contrato sin mención del IVA, en función de que se haya expedido o no factura.

- a) En el supuesto de que no se haya incluido el IVA en el contrato, y en el caso de que la entidad no haya expedido factura, se distinguen los siguientes escenarios:
  - Si no ha transcurrido un año desde el devengo, se repercutirá el IVA sobre el precio, dado que el vendedor puede recuperar el impuesto, porque no ha perdido el derecho a repercutir conforme al artículo 88.Cuatro de la LIVA.

- Si ha transcurrido más de un año, el vendedor pierde el derecho a repercutir (no tiene derecho a recuperarlo), debiéndose entender incluido el impuesto dentro del precio, para que de este modo el impuesto sea soportado efectivamente por el consumidor final y no por el vendedor.
- b) Si la entidad expidió factura, aun sin repercusión de IVA, podría acudir al procedimiento de rectificación del IVA repercutido regulado en el artículo 89 de la LIVA conforme señala el apartado Dos de este precepto («Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación, cuando no habiendo repercutido cuota alguna, se hubiera expedido la factura correspondiente a la operación»), y para ello habría un plazo de cuatro años desde el devengo. En este caso, se repercutirá IVA sobre el precio pactado.

De otro lado, expedida factura, para aquellos supuestos recogidos en el apartado Tres del artículo 89 de la LIVA, en los que no procede la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, debe entenderse incluido el impuesto dentro del precio percibido por el vendedor, para que de este modo el impuesto sea soportado efectivamente por el consumidor final y no por el vendedor.

En conclusión, y teniendo en cuenta los pronunciamientos del TS en las Sentencias de 27 de septiembre de 2017 (rec. núm. 194/2016) y de 19 de febrero de 2018 (recs. núms. 192/2016, 195/2016 y 198/2016), para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado, dado que concurren las siguientes circunstancias:

- 1.º Las partes establecen el precio de un bien sin mención al IVA.
- 2.º El vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada.
- 3.º El vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración tributaria.

Dado que ha transcurrido más de un año desde el devengo del IVA, el vendedor pierde el derecho a repercutir (no tiene derecho a recuperarlo), debiéndose entender incluido el impuesto dentro del precio, para que de este modo el impuesto sea soportado efectivamente por el consumidor final y no por el vendedor.

Por lo tanto, las regularizaciones a efectuar serían las siguientes:

- 1.º En el IVA, debe incrementarse la cuota de IVA repercutido declarada en 4.200 euros ( $20.000 \times 0,21$ ).
- 2.º En el IS, debe incrementarse la base imponible declarada en 20.000 euros ( $24.200/1,21$ ).

## Pregunta 6

En el año de la adquisición (20X14), la entidad se habrá deducido íntegramente el IVA soportado en la compra del inmueble, es decir, 40.000 euros ( $400.000 \times 10\%$ ).

A este respecto, el artículo 91.Uno.1.7.º de la LIVA establece que se aplicará el tipo del 10% a las entregas de los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

El artículo 107 de la LIVA establece la regularización de deducciones por bienes de inversión, disponiendo que las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en el que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

El piso vendido a un matrimonio jubilado el día 1 de abril de 20X17, de conformidad con lo establecido en el artículo 108 de la LIVA, tiene la consideración de bien de inversión, dado que su cuantía es superior a 3.005,06 euros y al hecho de que fue utilizado de forma efectiva como oficinas de la sociedad.

Por lo que se refiere al procedimiento a seguir para practicar la regularización de deducciones por bienes de inversión, el artículo 109 de la LIVA establece los siguientes pasos:

- 1.º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en los que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.
- 2.º Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en el que tuvo lugar la repercusión.
- 3.º La diferencia positiva o negativa se dividirá por 5 o, tratándose de terrenos o edificaciones, por 10, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar.

Por otra parte, el artículo 110 de la LIVA regula la entrega de bienes de inversión durante el periodo de regularización, señalando que en este caso se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir.

A tal efecto, si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el de-

recho a deducir durante todo el año en el que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

En el caso que nos ocupa, el piso adquirido el 10 de marzo de 20X14, por un importe de 400.000 euros, es vendido el día 1 de abril de 20X17, es decir, dentro del periodo de regularización (los nueve años naturales siguientes al de la adquisición), por lo que procede efectuar una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir, de conformidad con el artículo 110 de la LIVA.

A tal efecto, debemos determinar si la venta del piso está exenta o no del impuesto. Dado que se trata de una segunda entrega de edificaciones, de conformidad con el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, se trata de una operación sujeta y exenta, sin que quepa la posibilidad de renunciar a la exención por parte del sujeto pasivo, en los términos del artículo 20.Dos de la LIVA, puesto que los adquirentes (un matrimonio jubilado) no tienen derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado en la adquisición.

Dado que la entrega resulta exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en el que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización, es decir, que la prorrata del año en el que se transmite y los restantes se considera del 0 %, por lo que la regularización será:

• Cantidad deducida ( $400.000 \times 10 \% \times 100 \%$ ) .....	40.000 €
• Cantidad deducible ( $400.000 \times 10 \% \times 0 \%$ ) .....	0 €
• Diferencia ( $40.000 - 0$ ) .....	40.000 €
• Cociente ( $40.000/10$ ) .....	4.000 €

Como restan 7 años por regularizar (de 20X17 a 20X23, ambos inclusive), el ingreso complementario será de 280.000 euros ( $7 \times 40.000$ ).

Dado que el enunciado nos indica que la entidad no ha incluido esta operación en la declaración presentada por el IVA, la regularización a efectuar sería incrementar la cuota de IVA repercutida en el primer trimestre de 20X17 en 280.000 euros ( $40.000 \times 7$ ).

## Apartado 4

### Pregunta 7

Las empresas que se dedican a la comercialización o fabricación de productos deben llevar un control de las entradas, devoluciones, salidas y existencias del almacén.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, propone para las empresas a las que suponga un coste excesivo llevar un almacén informatizado tener un sistema desglosado para registrar los inventarios, que consiste en:

- Utilizar el subgrupo 60, «Compras», para registrar las entradas al almacén y crear cuentas para controlar las devoluciones de compras y los descuentos fuera de factura, como los *rappels* por compras.
- Utilizar el subgrupo 70, «Ventas», para registrar las salidas del almacén a precio de venta. De esta forma, controla la facturación y crea cuentas para registrar las devoluciones de ventas y los descuentos fuera de factura como los *rappels* por ventas.

Luego, al cierre del ejercicio, cabe realizar un recuento físico, valorar las existencias y actualizar la información del grupo 3 del PGC, dando lugar a los siguientes asientos:

1. Por el traspaso a gasto del ejercicio de la información que figura en el grupo 3, que corresponde al valor de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
61 o 71	Variación de existencias (iniciales)	xxxx	
3	Cuentas del grupo 3		xxxx

2. Por la incorporación al balance de las existencias finales que nos quedan por vender a fecha de cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3	Cuentas del grupo 3 (finales)	xxxx	
61 o 71	Variación de existencias (ingreso)		xxxx

Tenemos la información al día de las compras y ventas, pero el control de las existencias debe llevarse de forma extracontable. Durante el ejercicio, el grupo 3 no refleja las unidades que nos quedan ni su coste.

Por lo que se refiere a la valoración de las compras, la norma de registro y valoración 10.<sup>a</sup> del PGC, junto con la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el coste de producción, indican que el precio por el que debemos valorar un producto que entra al almacén, aparte de incluir el precio inicial facturado por el proveedor, debe

incluir todos los costes hasta su llegada al almacén (transporte, seguro del viaje, aranceles, impuestos especiales) y no debe incluir los descuentos incluidos en factura.

$$\text{Precio de adquisición} = \text{Importe inicial} + \text{Gastos a cargo del comprador hasta la llegada al almacén} - \text{Descuentos incluidos en factura}$$

El IVA no se incluye como coste si es deducible, es decir, si disponemos de la factura y la empresa realiza una actividad sujeta y no exenta, debido a que puede compensar los IVA devengados. Al no asumir el coste, se contabiliza en la cuenta 472, «Hacienda pública, IVA soportado».

El FIFO es primera entrada, primera salida, por lo que la tendencia es dejar las existencias finales al valor de las últimas compras, como podemos comprobar en la tabla siguiente:

	Precios	1,2	1,5	1,7 (*)	2,89 (*)	3,29 (*)
01-01	Existencias iniciales	5.000	10.000			
02-01	Venta	-500				
02-02	Venta	-4.500	-500			
03-03	Compra			5.500		
06-06	Venta		-5.500			
09-09	Compra				2.000	
10-10	Venta		-4.000	-1.000		
10-10	Devolución venta 10-10			1.000		
11-11	Compra					3.500
31-12	Venta (no entregada)			-1.000		
31-12	Existencias finales	0	0	4.500	2.000	3.500

(\*) COMPRA 03-03

- Precio de adquisición [(5.000 × 2) + 350 – (10% × 10.000)] ..... 9.350 €
- Unidades compradas ..... 5.500 ud.
- Precio unitario compra (9.350/5.500) ..... 1,7 €/ud.

(\*) COMPRA 09-09

Precio de adquisición [(2.000 × 3) – 220] .....	5.780 €
Unidades compradas .....	2.000 ud.
Precio unitario compra (5.780/2.000) .....	2,89 €/ud.

(\*) COMPRA 11-11

Precio de adquisición [(3.500 × 3) + (3.500 × 0,3) – 35] .....	11.515 €
Unidades compradas .....	3.500 ud.
Precio unitario compra (11.515/3.500) .....	3,29 €/ud.

Valor existencias finales (método FIFO):

$$(4.500 \text{ ud.} \times 1,7) + (2.000 \times 2,89) + (3.500 \times 3,29) = 24.945 \text{ €}$$

Asiento de regularización de existencias por el método FIFO:

31-12. Por la imputación a gasto de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	21.000	
300	Mercaderías		21.000

31-12. Por la incorporación al balance de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	24.945	
610	Variación de existencias de mercaderías		24.945

## Pregunta 8

Si bien la entidad, en su declaración correspondiente al IS, ha utilizado el método de valoración de existencias del PMP, ha contabilizado la valoración de existencias utilizando el método FIFO.



De conformidad con lo establecido en el artículo 10.3 de la LIS, en el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

En definitiva, la base imponible es el resultado contable corregido por los ajustes fiscales, positivos y negativos, cuando la LIS contenga criterios de valoración, de calificación o de imputación de ingresos y gastos diferentes a los contables.

En el caso que nos ocupa, la LIS no contiene un criterio de valoración de existencias diferente a los contables, por lo que debe incrementarse la base imponible declarada en el ejercicio 20X17 en 2.545 euros (24.945 – 22.400).

## Pregunta 9

Por lo que se refiere al tratamiento contable, a la hora de afrontar el proceso de valoración de las existencias, como parte de los trabajos preparatorios del cierre del ejercicio, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el principio de uniformidad, una vez adoptado un método de valoración de existencias, debe mantenerse uniformemente en el tiempo y aplicarse para el conjunto de existencias de la empresa que presenten similares características o naturaleza.

No obstante, con carácter excepcional, se puede cambiar el método de valoración siempre que se haya producido una modificación de las circunstancias que exija el cambio de criterio para conseguir un mejor reflejo de la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa que deben suministrar las cuentas anuales.

Por tanto, a la hora de plantearse en la práctica un posible cambio de criterio de valoración de las existencias, debe tenerse muy en cuenta que el tratamiento contable de dichos cambios es el siguiente:

- Son excepcionales.
- Cuando se produzcan de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplican de forma retroactiva y su efecto se calcula desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.
- El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motiva, en el ejercicio en el que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputa directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afecte a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Así-

mismo, se modifican las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que les afecte el cambio de criterio contable.

- Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se debe incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales. También se debe informar en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

En el caso que nos ocupa, tenemos una empresa –Ventas Reunidas, SA– que, en el ejercicio 20X18, decide cambiar el criterio de valoración de sus *stocks* de existencias, pasando del criterio FIFO al criterio PMP. Ello supone una alteración negativa del valor de sus existencias iniciales de 2.545 euros.

Procede practicar el siguiente asiento contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.545	
300	Mercaderías		2.545

Por lo que se refiere al tratamiento fiscal, el artículo 11.3.2.º de la LIS dispone que los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en el que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

El cargo a reservas de 2.545 euros, a contabilizar en 20X18, está relacionado con ingresos de ejercicios anteriores (20X17), por lo que no se integra en la base imponible de 20X18, ni tampoco el ingreso de 2.545 euros cuando se reconozca en contabilidad el mayor ingreso derivado de haber reducido el valor de las existencias.