
Numero Resolucion :V3772-2015

Marginal:69469802

Fecha :30-11-2015

DESCRIPCION :

La actividad de la sociedad consultante es la venta de vehículos. Un empleado de la empresa ha realizado ventas de tal forma que los clientes ingresaban el importe de la venta en una cuenta personal del empleado sin que la empresa recibiera cantidad alguna. Al descubrir estos hechos, la empresa ha asumido la entrega de los vehículos vendidos fraudulentamente por el empleado para salvar tanto la imagen de la empresa como de la marca y evitar conflictos con los clientes. Ni el vendedor ni la empresa han emitido facturas y, como consecuencia de las salidas de los vehículos del stock, se produce un desfase en las existencias al figurar en la contabilidad y no estar físicamente en el patrimonio de la empresa. Se han iniciado acciones legales contra el empleado, a la espera de resolución judicial. También se hace constar que el empleado reconoció por escrito los hechos y se comprometió a devolver en el plazo de tres meses el importe de las cantidades indebidamente apropiadas. Transcurrido el plazo, el empleado ha devuelto el 20,61% de dichas cantidades.

CUESTION:

¿Es correcto que, como consecuencia de estas circunstancias, la empresa no debe emitir facturas, pues no ha vendido ni ha cobrado los vehículos?

¿Es correcto, como consecuencia del desfase en las existencias, dar de baja los vehículos y contabilizarlos como pérdidas?

CONTESTACION :

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

De acuerdo con la descripción de los hechos, el empleado vendió los vehículos en nombre de la empresa para la cual trabajaba y, por tanto, se trata de ventas realizadas por la sociedad consultante, aunque el empleado ingresara el importe de esas ventas en una cuenta personal.

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante

TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece lo siguiente:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, 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 consecuencia, la base imponible del período impositivo se determinará practicando sobre el resultado contable los ajustes extracontables previstos en el TRLIS.

Con arreglo a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, en adelante PGC, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20 de noviembre), los ingresos por ventas deberán registrarse por su importe íntegro en el ejercicio en que se devenguen. El PGC se refiere al principio de devengo en función de los efectos de las transacciones o hechos económicos, los cuales se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. No obstante, de acuerdo con el principio de prudencia y sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 38 bis del Código de Comercio, “únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas”.

El artículo 19 del TRLIS establece lo siguiente:

“Artículo 19. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos

1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en

la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

(...)"

Dado que la sociedad consultante no contabilizó los ingresos por las ventas realizadas de forma fraudulenta por su empleado ni registró la variación de existencias correspondiente a dichas ventas, procederá efectuar la corrección de errores de ejercicios pasados con arreglo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª del PGC:

"22ª. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará 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 motivará, en el ejercicio en 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 imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o

del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará 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”.

Con arreglo a lo anterior, la corrección de los errores contables correspondientes a los ejercicios en que se devengaron las ventas realizadas de forma fraudulenta por el empleado, dará lugar al reconocimiento de un derecho de crédito con abono a una cuenta de reservas por el importe de los ingresos no contabilizados en los ejercicios regularizados, así como a un cargo a reservas por el posible gasto por insolvencia del empleado que ha reconocido su deuda con la empresa, deuda que también debe ser contabilizada.

Los ingresos por ventas no contabilizadas en su día deberán ser objeto de rectificación en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se devengaron dichas ventas. El cargo en la cuenta de reservas por el posible gasto por insolvencia del empleado, en la medida en que la corrección del error contable determina el registro contable de un gasto en un periodo impositivo posterior a aquel en el que hubiera procedido su imputación temporal, con arreglo al principio de devengo, en virtud de lo establecido en el artículo 19.3 del TRLIS, la imputación contable de dicho gasto se integrará en la base imponible del ejercicio en que se reconoce la deuda con el empleado, a través de un ajuste extracontable negativo, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal.

La variación de las existencias de vehículos también se regularizará de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª del PGC.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Primero.- La entidad consultante se dedica a la actividad de venta de vehículos. Un empleado de la misma que trabajaba como comercial ha utilizado su puesto para realizar ventas de vehículos apropiándose del precio satisfecho por los clientes. El vendedor no emitió facturas y tampoco la empresa que no obstante ha asumido la entrega de los vehículos vendidos fraudulentamente.

Segundo.- El Impuesto sobre el Valor Añadido, como establece el artículo 1 de su Ley reguladora, Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE del 29 de diciembre), es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo. Este objetivo de incidir sobre el consumo

se consigue mediante el gravamen de diferentes operaciones, enumeradas en el precepto citado, a saber: entregas de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas por empresarios y profesionales, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes.

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, dispone que “Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

Por otra parte, el artículo 8 del mismo texto legal define a la entrega de bienes como “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.”.

De acuerdo con lo anterior, en primer lugar, las operaciones descritas por el consultante han de ser calificadas como entregas de bienes. De la descripción de los hechos efectuada por el consultante resulta que la entrega del vehículo se realizó por quien estaba autorizado para vender en nombre de la empresa, el empleado comercial, si bien este último se apropió indebidamente de las cantidades satisfechas, negociando además unas condiciones no permitidas por la empresa.

Tercero.- El artículo 4, apartado tres de la misma Ley, aclara que la sujeción de las operaciones citadas al tributo se produce "con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular".

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 28 de mayo de 1998, dictada en el Asunto C- 3/97, Asunto Goodwin Unstead, asunto suscitado en el marco de un proceso penal incoado contra los Sres. Goodwin y Unstead, inculpados de haber eludido fraudulentamente el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre las ventas de perfumes falsificados, señala que:

“9. Con carácter preliminar, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, la Sexta Directiva, que pretende una armonización amplia en materia de IVA, se basa en el principio de neutralidad fiscal. Este principio se opone en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, excepto en los casos en que, por las características específicas de determinadas mercancías, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito (véase, en particular, la sentencia de 2 de agosto de 1993, Lange, C-111/92, Rec. p. I-4677, apartado 16).

(...).”.

En el caso planteado en el Asunto Goodwin no se trataba de mercancías cuya

comercialización estuviera prohibida por su propia naturaleza o por sus características específicas, sin perjuicio de que las transacciones sobre productos falsificados infrinjan los derechos de propiedad industrial, la consiguiente prohibición no está vinculada a la naturaleza o a las características esenciales de esos productos, sino al perjuicio que ocasiona a los derechos de terceros. Asimismo, como señaló la Comisión en sus observaciones, la prohibición derivada de la vulneración de derechos de propiedad industrial tiene un carácter condicional, y no absoluto, como sí ocurre en el caso de los estupefacientes o de la moneda falsa. Por lo tanto, la prohibición que pesa sobre los productos falsificados a causa de la vulneración de derechos de propiedad industrial no basta para excluir la comercialización del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Por tanto la entrega de perfumes falsificados está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

De lo expuesto se deduce que la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido se produce con carácter general con independencia de los fines perseguidos.

Habiéndose efectuado efectivamente la entrega de los vehículos por la entidad consultante, en este caso un empleado autorizado para ello por la misma, empleado que luego se apropia indebidamente del importe satisfecho por el cliente, se produce el hecho imponible del Impuesto, entrega de bienes y, por tanto, la obligación de repercutir el mismo sobre el destinatario, el cliente, mediante la emisión de la correspondiente factura por la consultante, artículos 8 y 88 de la Ley 37/1992.

Lo anterior sería de aplicación, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 80, apartado dos, del citado texto Legal, conforme al cual “Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.”

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.