
Trabajo Fin de Máster

Fiscalidad Societaria

Blanca Uriel Vega



ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
2. ESCAZU TRADING SL. ANÁLISIS GENERAL.....	5
2.1 Tipo societario y regulación aplicable	5
2.2 Actividades de la sociedad.....	5
3. CUESTIONES SOCIETARIAS	6
3.1 Obligaciones como SRL	6
3.2 Junta General. Estudio conjunto	6
3.3 Formulación y aprobación Cuentas Anuales	7
3.4 El deber de lealtad de los administradores de la sociedad. Obligación de evitar las situaciones de conflicto de interés.....	9
3.5 Subvención y procedencia de auditoría	11
3.6 Retenciones e ingresos a cuenta.....	12
3.7 Ampliación de capital	14
4. CUESTIONES TRIBUTARIAS Y CONTABLES.....	16
4.1 Regímenes aplicables.....	16
4.2 Domicilio fiscal y social. Calificación y amortización.....	19
4.3 Deterioro acciones NewBag SA	21
4.4 Deuda incobrable pendiente de resolución	22
4.5 Operaciones vinculadas	23
4.5.1 Uso apartamento de Cantabria por socio.....	23
4.5.2 Cesión apartamento al hijo de uno de los socios.....	24
5. ACTUACIONES SANCIONABLES Y PROCEDIMIENTO INSPECTOR.....	25
5.1 Amnistía fiscal y Modelo 720. Cuenta corriente en Marsella	25
5.2 Procedimiento inspector	26
5.2.1 No atención en primera comparecencia.....	26
5.2.2 Compraventa nave. Adecuación contable y fiscal.....	27
5.2.3 Alquiler de apartamentos a particulares europeos. Implicaciones IVA ...	29
5.2.4 Adquisición intracomunitaria de bienes. Implicaciones IVA.....	30
5.2.5 Impuesto sobre Sociedades. Autoliquidaciones y pago.....	31
6. CUESTIONES MERCANTILES	33
6.1 Contrato de financiación	33
6.2 Contrato de mediación	35
7. CONCLUSIONES GENERALES Y PROPUESTAS DE MEJORA.....	38
8. BIBLIOGRAFÍA.....	40

RESUMEN EJECUTIVO

ESCAZU TRADING SL es una sociedad limitada española dedicada al arrendamiento de inmuebles que ha llevado a cabo, durante los últimos ejercicios, diferentes transacciones que deben ser examinadas desde los puntos de vista societario, tributario y mercantil. Estos no son campos herméticos, sino que, en muchas ocasiones, un mismo hecho requiere su estudio desde una óptica transversal.

Dentro del análisis de las obligaciones, que tanto la sociedad como su órgano de gobierno deben cumplir, destaca la confusión entre el patrimonio social y el de sus socios administradores, que debe ser analizada y regularizada. Las operaciones entre la sociedad y sus administradores son habituales y se llevan a cabo sin tener en cuenta las cautelas necesarias, para garantizar el deber de lealtad y evitar las situaciones de conflicto de interés.

El uso por parte de los socios administradores, sin contraprestación, de inmuebles de la compañía o su pretensión de recibir financiación de la empresa en las condiciones propuestas dan lugar, sin duda, a situaciones de conflicto de intereses que pueden suponer la vulneración del deber de lealtad de los administradores y que se aconseja sean corregidas, implementando un sistema de toma de decisiones legal ajustado a la normativa societaria y tributaria. Incluso sería razonable proponer la implantación de un Sistema de Prevención de Riesgos Penales (Compliance) para fortalecer las estructuras de control dentro de la empresa y evitarle perjudiciales consecuencias.

Debe también regularizarse la situación de la compañía en el Registro Mercantil, inscribiendo el cese del administrador y aprobando y depositando las Cuentas Anuales, para evitar la imagen negativa que puede proyectarse por no depositarlas y poniendo en valor que la realidad societaria se ajusta a la realidad registral. Todo ello más allá del propósito de evitar sanciones y el cierre del Registro.

Desde el punto de vista fiscal, la sociedad precisa, igualmente, regularizar su situación, comenzando por los incumplimientos más graves, como la tenencia de activos en el extranjero o la no presentación sistemática del Impuesto sobre Sociedades, analizando las potenciales sanciones a las que puede tener que hacer frente ESCAZU TRADING SL. Se analizan las concretas operaciones de la sociedad, teniendo presente que se encuentra correctamente encuadrada en el Régimen General Impuesto sobre Sociedades e IVA, donde queda sujeta a la prorrata, aspecto de gran relevancia en la compraventa

de dos naves, la primera de ellas dentro de su periodo de regularización. Ambas transmisiones están sujetas a IVA y se llevaron a cabo en ejercicios objeto de inspección por la Agencia Tributaria.

Por último, se estudian los contratos propuestos: el de financiación y el de mediación. Ya se anticipa que se proponen cambios profundos en dichos contratos, al entenderse que la configuración de los mismos debe modificarse para evitar consecuencias negativas societarias, fiscales o, incluso, laborales. Y así, en relación con el contrato de financiación, se estima que en la redacción propuesta puede colisionar con el interés social, contravenir el deber de lealtad de los administradores y entraña riesgo de calificarse como un reparto encubierto de dividendos. Respecto al contrato de mediación, también se proponen modificaciones pues su redacción actual podría conllevar el riesgo de que se considere como una relación laboral (falso autónomo) con los riesgos y costes de todo tipo que dicha calificación podría conllevar.

1. INTRODUCCIÓN

Partiendo de un análisis global de ESCAZU TRADING SL, sociedad constituida en 1995 y cuyo objeto social es el arrendamiento de inmuebles, y pasando por las contingencias puntuales que se exponen, se revisan las actividades que desarrolla la empresa, la adecuación a la legalidad de sus actuaciones y la conveniencia de formalizar dos contratos propuestos, evaluando su repercusión societaria, mercantil y tributaria. Si bien en ocasiones están interconectados, estos son los tres bloques principales en los que se estructura el trabajo.

Ya dentro del contexto social, se exponen y valoran las conductas que deben corregirse y aquellas susceptibles de mejora, distinguiendo las que pueden dar lugar a sanciones fiscales o administrativas.

Para ello, teniendo como base la normativa y doctrina que resultan de aplicación, se parte del método deductivo en cada una de las contingencias identificada para llegar a las conclusiones y propuestas de mejora.

2. ESCAZU TRADING SL. ANÁLISIS GENERAL

2.1 Tipo societario y regulación aplicable

ESCAZU TRADING SL es una Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL), el tipo societario de capital más frecuente. De acuerdo con el INE, en 2019 representaban más del 34% de las empresas en España. Está sometida por tanto a la legislación de este país, donde lleva a cabo su actividad principal, si bien también tiene intereses en el extranjero. Por ello, desde el punto de vista societario, está sujeta a la Ley de Sociedades de Capital (LSC)¹, el Reglamento del Registro Mercantil (RRM)², la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC)³, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y las Resoluciones de la Dirección General de Registros y del Notariado. Fiscalmente, la entidad, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y de IVA, por ser residente en España y realizar operaciones sujetas en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) respectivamente, son de aplicación principal la Ley General Tributaria⁴ (LGT), la Ley del IVA (LIVA)⁵, la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)⁶, así como los pronunciamientos de la Dirección General de Tributos (DGT) o el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y el Plan General Contable (PGC)⁷.

La sociedad, gestionada por tres administradores solidarios, tiene como objeto el arrendamiento de inmuebles. Dos de los administradores, son también socios.

2.2 Actividades de la sociedad

Durante el ejercicio 2019, más del 90 % de los ingresos de la empresa provienen del alquiler de viviendas y locales, siendo residual la actividad de formación.

¹ *Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.* BOE número 161, de 3 de julio de 2010.

² *Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.* BOE número 184, de 31 de julio de 1996.

³ *Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.* BOE número 173, de 21 de julio de 2015.

⁴ *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.* BOE número 302, de 18 de diciembre de 2003.

⁵ *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.* BOE número 312, de 29 de diciembre de 1992.

⁶ *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.* BOE número 288, de 28 de noviembre de 2014.

⁷ *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.* BOE número 278, de 20 de noviembre de 2007.

3. CUESTIONES SOCIETARIAS

3.1 Obligaciones como SRL

Independientemente de su objeto, una SRL siempre será una sociedad mercantil, ya que lo es por la forma, estando sometida al estatuto jurídico del empresario mercantil, contenido en el Código de Comercio (CCom)⁸ y, de manera específica, en la LSC, lo que supone que: es obligatoria su inscripción en el Registro Mercantil (artículos 16.1.2º y 19.2 CCom), en toda su documentación debe constar su forma jurídica y si se encontrara en liquidación (artículo 24), está sujeta al régimen de representación mercantil (artículo 281) y debe llevar los siguientes libros obligatorios:

- a. Libros contables: la contabilidad debe ser ordenada, permitiendo el seguimiento de sus operaciones y la elaboración periódica de balances e inventarios: libro de inventarios, Cuentas Anuales y libro diario. Aunque el libro mayor no sea obligatorio, al ser la base para elaborar tanto el Balance de Sumas y Saldos como el de Situación, su llevanza es, en la práctica, imprescindible.
- b. Libros societarios: libro de actas de los órganos colegiados (Junta General y Consejo de Administración) y libro registro de socios.
- c. Otros libros exigidos por las normativas tributaria y laboral, como, por ejemplo, los libros registros de IVA.

En este tipo de entidad los socios no responden personalmente de las deudas mercantiles. Por el contrario, la sociedad, como persona jurídica, debe hacer frente a estas de forma ilimitada con todos sus bienes, presentes y futuros.

3.2 Junta General. Estudio conjunto

La LSC (artículos 164 y 165) distingue entre Junta ordinaria y extraordinaria. La ordinaria debe reunirse, por lo menos, una vez al año en el primer semestre de cada ejercicio, para aprobar, en su caso, la gestión social, las Cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado. La extraordinaria se reúne esporádicamente, cuando así lo estiman los administradores o los socios que representan, como mínimo, el 5% del capital social.

Esta es una distinción puramente teórica. A nivel práctico, cualquiera de ellas puede entender de todos los asuntos encuadrados dentro de su competencia y ambas se rigen

⁸ Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. BOE número 289, de 16 de octubre de 1985.

por las mismas reglas. Además, el aspecto temporal no es por sí solo un argumento definitivo: no toda Junta que se celebra dentro de los seis primeros meses será ordinaria. Para que tenga esta consideración es necesario que en ella se traten, al menos, los asuntos arriba expuestos. La convocatoria y celebración fuera de plazo se limitan a la responsabilidad en que pueden incurrir los administradores, pero no afectan ni a su validez ni a los acuerdos en ella adoptados (STS 1987/953, de 6 de febrero de 1987). Además, el artículo 164.2 LSC determina que la Junta general ordinaria será válida, aunque haya sido convocada o se celebre fuera de plazo, siempre y cuando se cumpla con los requisitos para su convocatoria, establecidos en la LSC.

3.3 Formulación y aprobación Cuentas Anuales

Los administradores de la empresa tienen la obligación de formular las Cuentas Anuales, como ahora se analiza, abreviadas e individuales, en el plazo de tres meses desde el cierre del ejercicio social (artículo 253 LSC). Como este coincide con el año natural, la fecha límite será el 31 de marzo del año siguiente. Si bien hay que tener en cuenta que, debido a la crisis del COVID-19, se ha establecido un régimen extraordinario de plazos para la formulación, verificación y aprobación de las Cuentas Anuales de 2019.

En el supuesto, el administrador saliente, que cesó en mayo de 2020, debe igualmente firmar las Cuentas Anuales, ya que su cese se produjo con posterioridad al fin del plazo señalado. Además, el administrador ha ejercido la gestión de la sociedad durante el ejercicio al que se refieren las mismas, por lo que es responsable de que estas se ajusten a la imagen fiel del patrimonio de la empresa.

Las Cuentas Anuales podrán ser abreviadas, de acuerdo con los artículos 257 y 258 LSC y con el PGC, si durante dos ejercicios consecutivos, a fecha de cierre del ejercicio, la sociedad puede formular Balance, Memoria y Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviados.

Tabla 1. Modelos de Cuentas Anuales

Obligaciones contables	Límite primero (microempresas)	Límite segundo (Auditoría)	Límite tercero (PGC Pymes)	ESCAZU TRADING SL	
				2012	2011
Activo neto (millón €)	1	2,85	4	1,7	1,7
Cifra de negocios(millón €)	2	5,7	8	0,263	0,257
Número de empleados	10	50	50	1	1

Fuente: elaboración propia a partir de Memento mercantil

ESCAZU TRADING SL cumple dos de los requisitos establecidos en el primero de los límites: es una microempresa que podrá aplicar el PGC Pymes⁹ (consecuentemente es adecuado que la declaración del Impuesto sobre Sociedades sea de Pymes teniendo que marcar esta opción en la misma), los criterios simplificados de valoración y, de acuerdo a estos importes, no está obligada a someterse a auditoría. Se dan también las circunstancias para que la Cuenta de Pérdidas y Ganancias sea abreviada. Por lo tanto, la sociedad puede formular sus Cuentas Anuales de acuerdo con esta modalidad. Al elaborar el Balance abreviado y acogiendo al PGC Pymes no está obligada a elaborar el Informe de Gestión y desde 2016, no son obligatorios ni el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto ni el Estado de Flujos de Efectivo.

Como se ha apuntado, la aprobación de las Cuentas Anuales corresponde a la Junta General (artículo 272.1 LSC) y, dentro del mes siguiente a la aprobación (generalmente hasta el 31 de julio), deben presentarse para su depósito en el Registro Mercantil de Madrid, su domicilio social, junto con la certificación de los acuerdos de la Junta de socios de aprobación de dichas Cuentas y de aplicación del resultado (artículo 279.1 LSC). La obligación de depositar permanece en suspenso mientras estas no se hayan aprobado y, aunque se presenten fuera de plazo, deben ser admitidas. El artículo 366 RRM, establece los documentos que, junto con la solicitud, deben presentarse para el depósito de las Cuentas Anuales, a saber: formulario de declaración de identificación del titular real de la sociedad (para los ejercicios cerrados con posterioridad al 1 de enero de 2017), hoja de datos generales de identificación, instancia de presentación,

⁹ Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. BOE número 279, de 21 de noviembre de 2007.

certificación del acuerdo social de aprobación de Cuentas, ejemplar de las Cuentas Anuales y, en su caso, del Informe de Gestión y del Informe de Auditoría.

La falta de aprobación de las Cuentas debe acreditarse ante el Registro antes de que transcurra un año desde la conclusión del ejercicio social para evitar el cierre registral. Esto no será necesario siempre y cuando la Junta General, que se celebrará en agosto, las apruebe. De no ser así, se producirá el cierre registral para la inscripción de actos y documentos de la sociedad, con las excepciones recogidas en el artículo 282 LSC y se sancionará a la entidad. Destacar que, pese a que la obligación de depósito se atribuye al órgano de administración, la sanción se impone a la propia empresa si bien, una vez impuesta y abonada, nada impide que esta exija a sus administradores la correspondiente responsabilidad. La multa va desde los 1.200 a los 6.000€, en función de la dimensión de la sociedad, aunque en la práctica no es habitual que se impongan.

Siguiendo la STS de 18 de abril de 2016, entre otras, la no presentación de las Cuentas Anuales no sirve por sí sola para derivar responsabilidad al administrador en ejercicio por parte de un tercero de la llamada acción individual de responsabilidad, sino que es necesario llevar a cabo un esfuerzo argumentativo para que la acción pueda ser estimada. A pesar de ello, es más que recomendable que las cuentas se depositen puntualmente en el Registro Mercantil, no solo para evitar el cierre de la hoja registral, sino porque su no presentación proyecta una imagen negativa de la sociedad.

Por último, el artículo 124 LIS, determina que la declaración de este impuesto se realizará dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo: el 25 de julio.

3.4 El deber de lealtad de los administradores de la sociedad. Obligación de evitar las situaciones de conflicto de interés

La reforma de la LSC por la Ley 31/2014¹⁰ regula en profundidad el deber de lealtad de los administradores para con la sociedad que administran. El artículo 227.1 LSC actúa como cláusula general al establecer que los administradores deben *desempeñar el cargo con la lealtad de un fiel representante, obrando de buena fe y en el mejor interés de la sociedad*. Ello exige que antepongan siempre el interés de la compañía al propio (o al de un tercero) de forma que se busque en todo momento la maximización de la inversión

¹⁰ Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo. BOE número 293, de 4 de diciembre de 2014.

realizada por la empresa. La infracción del deber de lealtad determina no solo la obligación de indemnizar el daño causado al patrimonio social, sino también la de devolver el enriquecimiento injusto obtenido por el administrador.

Entre las obligaciones básicas derivadas de este deber se encuentra la de *adoptar las medidas necesarias para evitar incurrir en situaciones en las que sus intereses, sean por cuenta propia o ajena, puedan entrar en conflicto con el interés social y con sus deberes para con la sociedad*. En el supuesto analizado, se describen operaciones entre los administradores y la sociedad que pueden dar lugar a este escenario. Destaca la concesión por parte de la sociedad de financiación a los administradores y la utilización por parte de ellos (y de sus familiares directos) de bienes de la empresa sin contraprestación.

Sin perjuicio de las repercusiones fiscales de dichas conductas, que se analizan en un apartado posterior, desde el punto de vista societario, ambas conductas tienen encaje en los supuestos regulados en el artículo 229.1.a) LSC que señala la obligación del administrador a abstenerse de *realizar transacciones con la sociedad, excepto que se trate de operaciones ordinarias, hechas en condiciones estándar para los clientes y de escasa relevancia*. Hay por tanto que analizar si estas operaciones son ajustadas a la LSC.

En primer lugar, el uso por socios administradores de activos de la compañía sin contraprestación supone una actuación contraria al interés social evidente, pues no hay duda de que no se trata de *operaciones ordinarias, hechas en condiciones estándar para los clientes y de escasa relevancia*. A los clientes se les cobra por el uso de los inmuebles, por lo que los administradores deberían abonar la renta correspondiente al disfrute de los inmuebles, que en ningún caso podrá ser lucrativo.

Es cierto que este uso gratuito puede pactarse como una parte de la retribución de los administradores (sin perjuicio de las potenciales repercusiones tributarias), pero, a nivel societario, deben tomarse las cautelas necesarias para que ello no suponga una contravención del deber de lealtad y de la adecuación de la retribución de los administradores a la legalidad.

Respecto a la retribución de administradores, hay que destacar la reciente Sentencia 98/2018 del Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 2018, que ha supuesto una pequeña revolución en la materia, siendo objeto de críticas de un relevante sector (el profesor

Paz-Ares o el profesor Alfaro entre otros). En todo caso, la sociedad debe comprobar que el régimen de retribución de los administradores es compatible con los Estatutos y someterlo a la aprobación en la Junta, debiendo tener presente todos los conceptos retributivos y, en su caso, esta utilización temporal de activos de la empresa sin contraprestación.

Tal y como se señala en la Memoria, los administradores reciben una retribución “por el desempeño de sus funciones”, es decir, “en su condición de tales”; la misma, como indica el artículo 271 LSC, debe estar contemplada en los Estatutos Sociales y aprobada por la Junta de socios. Diseñar y aprobar correctamente el régimen de remuneración de los administradores evitará a la sociedad no solo problemas societarios, sino también fiscales. Teniendo presente lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de noviembre de 2013 (sentencia Mahou), que determinó que las funciones de dirección y gestión realizadas por administradores, aunque estén soportadas en un contrato que pueda aparentemente ser laboral, tienen naturaleza mercantil y la retribución de las mismas debe estar prevista en los Estatutos. De lo contrario, el cargo se presume gratuito. En consecuencia, si los Estatutos no prevén esta retribución, dicho pago se considerará como una liberalidad que, según se analiza más adelante, no es deducible.

3.5 Subvención y procedencia de auditoría

Con independencia de los criterios económicos vistos, una de las circunstancias reguladas en la disposición adicional primera de la LAC y segunda del RLAC¹¹ por la que la auditoría de cuentas resulta obligatoria, es la percepción de subvenciones con cargo a los presupuestos de las Administraciones públicas, por un importe total superior a 600.000€. Esta obligación alcanza las operaciones subvencionables, no la totalidad de las Cuentas Anuales.

Algunas de las subvenciones concedidas a nivel estatal, autonómico o local, como en este caso, requieren ser auditadas y el consiguiente certificado de validez de los gastos incurridos en la ejecución del proyecto. Si uno de los requisitos para acceder a esta prestación es ser una empresa auditada o esta supera los 600.000€, ESCAZU TRADING deberá valorarlo.

¹¹ Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. BOE número 266, de 4 de noviembre de 2011.

3.6 Retenciones e ingresos a cuenta

La normativa del Impuesto sobre Sociedades (IS) establece la obligación de retener e ingresar en el Tesoro una cuantía, como pago a cuenta del impuesto personal de su perceptor, a cargo de determinadas personas o entidades, en la medida en que abonen ciertas rentas. Este deber se extiende también para las rentas en especie y los correspondientes ingresos a cuenta. Teniendo en cuenta el artículo 128.1 LIS y su desarrollo reglamentario, de las rentas objeto de estudio, están sujetas a retención, en primer lugar, los rendimientos del capital mobiliario al tipo del 19%. Y este es el que se debería aplicar al socio administrador que disfruta del apartamento en Cantabria, para quien supone una retribución en especie y al que entiendo que une una relación exclusivamente mercantil. En concreto, se trata de un dividendo en especie que se imputará como Rendimiento del Capital Mobiliario (artículo 25.1 y d) LIRPF¹²) en su Base Imponible del Ahorro, valorándose de acuerdo con su renta de mercado, teniendo que añadir el ingreso a cuenta: $(750 \cdot 1,2) \cdot 19\% = 171\text{€}$

La declaración e ingreso mensual o trimestral, en función de la periodicidad con la que deba presentarlos la sociedad, se efectúa en el Modelo 123, mientras que la declaración anual se recoge en el Modelo 193.

En segundo lugar, se encuentran las contraprestaciones obtenidas como consecuencia de la retribución del cargo de administrador, a las que se les aplica una retención fija del 35% (el Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) es superior a 100.000€). En 2019, de acuerdo con la Memoria, las cantidades satisfechas al órgano de Administración por el ejercicio de sus funciones, fueron 4.900€ íntegros y está será la base de la retención, sin que pueda minorarse en la cuantía de las cotizaciones al régimen de autónomos satisfechas por la empresa o el contribuyente (DGT Informe de 17 de marzo de 2000). Por consiguiente, la retención a practicar asciende a 1.715€.

Si existiera un doble vínculo mercantil/laboral con la sociedad, a los rendimientos que no percibiera por su condición de administrador se les aplicaría el tipo de retención de acuerdo con las tablas generales del IRPF. Y, en el caso de que el socio administrador ejerciera actividades empresariales o profesionales clasificadas dentro de la Sección 2ª del IAE, los servicios que preste a la sociedad serían, siempre y cuando esté dado de alta

¹² Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE número 285, de 29 de noviembre de 2006.

en el RETA, rendimientos de la actividad económica, a los que habría que aplicar una retención, por lo general, del 15%. Si practica cualquier otra actividad, esta será calificada como rendimientos del trabajo y sujetos a retención como tales.

El salario percibido por los administradores con cargo remunerado reflejado en los Estatutos, como se ha visto, será deducible en el Impuesto sobre Sociedades, y para ellos serán rendimientos del trabajo sometidos, en este caso, al 35%.

La sociedad tiene un trabajador, al cual habrá que practicarle retención, de acuerdo con el artículo 75.1.a) RIRPF¹³. Las retribuciones que este recibe están recogidas en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, junto con la de los administradores, superando los importes mínimos que indica el artículo 81 RIRPF que quedan exentos de la obligación de retener. No puede determinarse el tipo aplicable, ya que depende de las circunstancias personales y familiares del empleado que se desconocen, así como la cuantía exacta sobre la que aplicarlo.

Estas retenciones, que junto con las que se deberían practicar, en su caso, a los comerciales, que serán del 7 o del 15% (95 RIRPF) se autoliquidan e ingresan en el Modelo 111 y se recogen en el Modelo 190, resumen anual de las mismas.

Por su parte, las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos se declaran en los Modelos 115 y 180 respectivamente. Están también sometidas a una retención del 19%, que se aplica sobre todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el IVA, si es en metálico, o sobre el resultado de incrementar en un 20% el valor de adquisición o coste para el pagador, si es en especie. De las excepciones a practicar retención recogidas en artículo el 61. i) RIS¹⁴, en las que ESCCAZU TRADING SL puede estar incluida, destacan aquellas rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador que no superen los 900€ anuales o que el arrendador esté obligado a tributar por alguno de los epígrafes del grupo 861 del IAE y no resulte cuota cero y, aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento, las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no resultase cuota cero (valor catastral de los inmuebles superior a 601.012,10€). Es muy probable que la sociedad esté dada de alta en este

¹³ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. BOE número 78, de 31 de marzo de 2007.

¹⁴ Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE número 165, de 11 de julio de 2015.

grupo del IAE, por lo que, de cumplirse el otro requisito, no tendría que practicar retención y debería acreditar la exoneración de la obligación de soportar retención mediante certificación expedida por la AEAT de Madrid, que tendrá vigencia durante el año natural de su expedición.

Para concluir lo relativo a retenciones, mencionar que no se debería practicar retención por los intereses del préstamo de la sociedad a los socios (en el caso de que este se llevara a cabo), pues estos no actúan como empresarios o profesionales.

El incumplimiento del deber de retener supone, de acuerdo con el artículo 191.3.c) y 4. LGT, una conducta sancionable, calificada como grave o muy grave, pero nunca leve.

3.7 Ampliación de capital

El primer paso para analizar la conveniencia de llevar a cabo la ampliación de capital es saber si, en base a la LSC, la empresa se encuentra en situación de desequilibrio patrimonial. Esta existe, de acuerdo con el artículo 363, cuando el patrimonio neto es inferior a la mitad del capital social. Una de las opciones de la Junta General es llevar a cabo una ampliación de capital hasta restablecer el equilibrio patrimonial, ya sea aumentando el valor nominal de las participaciones o emitiendo nuevas.

De acuerdo con el artículo 19.1.1º LITPAJD¹⁵, se trata de una operación societaria sujeta siempre que no se realice con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones (19.2.4º) y el sujeto pasivo será la sociedad (23.a).

ESCAZU TRADING SL presenta una situación saneada y para nada se encuentra en este contexto, no siendo necesario llevar a cabo tal ampliación. Apuntar que, un aumento con cargo a reservas no supone un incremento del patrimonio social, sino una reestructuración de los fondos propios.

Sin embargo, puede que la intención sea financiar la sociedad, para lo que existen diferentes posibilidades (además de aumento de capital):

- a) Aportaciones de los socios sin emisión de participaciones: este tipo de contribuciones, que se realizan a fondo perdido, se integran en el patrimonio neto, en la cuenta 118. Es decir, no son un pasivo que dé lugar a una deuda con los socios, sino que se recurre a esta cuenta para mejorar la liquidez o financiar nuevos

¹⁵ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD). BOE número 251, de 20 de octubre de 1993.

proyectos. Esta partida es similar a una reserva disponible, quedando sujeta a las mismas limitaciones que la distribución de beneficios.

Desde el punto de vista mercantil, no es necesario el acuerdo de la Junta, bastando con su reflejo en acta. Tampoco precisa que se eleve a público o registro.

La Consulta V1978/2016, de 9 de mayo, establece que esta aportación del socio, que se integrará en el valor de adquisición de las participaciones, ni es un ingreso a nivel contable ni se incluye en la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando todas las aportaciones sean proporcionales a la participación en la sociedad. De otro modo, si alguno de los socios contribuye en mayor medida, se considera que está realizando una liberalidad por la que la empresa tendrá que tributar. Siguiendo con el criterio de la DGT, en su Consulta V1863/20019, de 7 de agosto, estas aportaciones deben ser gratuitas y no reintegrables. De otra manera se considerarán como un préstamo.

De acuerdo con los artículos 19.1 y 45 LITPAJD, la aportación es una operación sujeta, pero exenta.

- b) Préstamo participativo, definido en el artículo 20.Uno del Real Decreto-Ley 7/1996¹⁶. Es un contrato mercantil que debe formalizarse por escrito, no siendo necesaria su elevación a público. Se integra en el patrimonio neto de la sociedad, en vez de en el pasivo, como ocurriría con un préstamo ordinario.

Es obligatorio que la sociedad prestataria abone un interés variable, en función de la evolución de su actividad, siendo posible acordar también un tipo de interés fijo. Estos intereses, de acuerdo con el artículo 15 LIS, se entienden como una retribución de los fondos propios, es decir, no son gasto deducible.

La posible amortización anticipada debe realizarse contra un aumento de capital de igual cuantía, manteniéndose así el mismo importe de fondos propios. Hay que tener en cuenta que, el eventual deterioro de valor de este crédito, al producirse entre partes vinculadas, no sería deducible (artículo 13.1.2º LIS).

- c) Otras alternativas: puede también optarse por un préstamo normal, no participativo, que debe realizarse en condiciones de mercado o por cuentas en participación, si bien esta última opción es muy poco habitual.

¹⁶ Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. BOE número 139, de 8 de junio de 1996.

4. CUESTIONES TRIBUTARIAS Y CONTABLES

4.1 Regímenes aplicables

Las Consultas de la DGT V215/2015, de 10 de julio y V2279/2015, de 20 de julio, determinan que una entidad cuya actividad es el arrendamiento de inmuebles cuenta con medios de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en el mercado, aún cuando esos medios no sean propios, por lo que la actividad tendrá la consideración de económica. Sin embargo, si por la composición del activo, fuera una entidad patrimonial, no desarrollaría una actividad económica. Que ESCAZU TRADING SL tenga esta consideración supondría que, de acuerdo con la Resolución del TEAC de 30 de mayo de 2012, en recurso de alzada y unificación de criterio, y posteriormente el TS en su Sentencia de 21 de junio de 2013, no podría aplicar los incentivos fiscales de las Empresas de Reducida Dimensión (ERD).

Siguiendo el artículo 5.2 LIS, la DGT en su Consulta V1928/2018, de 29 de junio, establece que en una entidad dedicada a la promoción inmobiliaria y al arrendamiento de viviendas, sin contar con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa, el arrendamiento de viviendas no tiene la consideración de actividad económica y, por ello, los activos correspondientes se consideran bienes no afectos. Sin embargo, la Nota 10.2 de la Memoria, indica que la sociedad cuenta con una trabajadora, por lo que, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 5.1 LIS, la actividad de arrendamiento tiene naturaleza económica y esta no es una entidad patrimonial.

Continuando con la clasificación de la empresa dentro del ámbito del IS, en la Memoria se indica su tributación dentro del Régimen General y, atendiendo al artículo 101 LIS, se trata de una ERD, al ser su INCN en 2018 y 2019 inferior a 10 millones de euros, pudiendo acogerse a los incentivos fiscales de estas. Mencionar que, para poder acogerse al Régimen Especial de arrendamiento de viviendas, regulado en el Capítulo III del Título VII LIS, la empresa debería contar con, al menos ocho viviendas y, de acuerdo con la Nota 1 de la Memoria, solo tiene una.

En cuanto al IVA, no resulta aplicable ninguno de los regímenes especiales, quedando encuadrada dentro del General: repercutirá a los clientes el IVA que corresponda según el importe y el tipo aplicable, salvo que sean operaciones exentas, y los proveedores se lo repercutirán a ESCAZU TRADING SL, teniendo esta que ingresar la diferencia entre

IVA repercutido y soportado deducible. La empresa, como ahora se explica, está sujeta a la regla de la prorrata.

De acuerdo con el artículo 20.Uno.23 LIVA, el arrendamiento de terrenos agrícolas e inmuebles destinados exclusivamente a residencia habitual de personas físicas (incluyendo los garajes, anexos accesorios y muebles que se alquilen conjuntamente) está exento. Se trata de una exención limitada, ya que no se repercute IVA, pero tampoco se permite la deducción del impuesto soportado en las adquisiciones. Es importante destacar que la exención solamente alcanza el alquiler a personas físicas; aunque se alquile una vivienda a una persona jurídica, esta nunca podrá utilizarla como tal, estando la operación sujeta y no exenta.

Así, tanto el arrendamiento de locales como el de terrenos no agrícolas quedan sujetos al IVA. El artículo 20.Uno.23.b) LIVA establece expresamente la sujeción de los dedicados al estacionamiento de vehículos, exposiciones, publicidad, almacenaje o depósito y a instalar en ellos una actividad económica. La sociedad adquiere bienes y servicios que utiliza en operaciones con derecho y sin derecho a deducción, teniendo por tanto que acogerse a la regla de la prorrata.

El supuesto no ofrece los datos necesarios para determinar si ESCAZU TRADING SL tiene que aplicar obligatoriamente la prorrata especial o puede optar por la general. En el primer caso, las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados exclusivamente en operaciones sin y con derecho a deducción, no se deducen o se deducen en su totalidad, respectivamente y las de los destinados sólo en parte en operaciones con derecho a deducción se deducen en el porcentaje de la prorrata general, esto es:

$$\frac{\text{Operaciones con derecho a deducción}}{\text{Operaciones totales}} \times 100.$$

Aplicar la regla de la prorrata supone también que las cuotas soportadas en bienes de inversión deben regularizarse, cuando se dan las circunstancias que más adelante se apuntan, durante los 4 años naturales siguientes (en terrenos o edificaciones 9 años) a aquél en que se adquirieran.

Siguiendo el criterio de las Consultas de la DGT V1895/2010, de 2 de septiembre, y V1098/2010, de 24 de mayo, el alquiler de viviendas y locales es una actividad única por estar identificada en el mismo grupo en la CNAE. Al realizar, dentro de la misma actividad, operaciones exentas y no exentas, es de aplicación la regla de prorrata general

en las deducciones sin perjuicio del derecho o, en su caso, obligación de aplicar la prorata especial.

Sin embargo, la formación, que se analiza en el siguiente párrafo, al tener asignado un grupo diferente de CNAE será una actividad diferenciada. Serán sectores diferenciados si, de acuerdo con el artículo 9.1.c) LIVA, además de ser actividades distintas, tienen regímenes de deducción que disten en más de 50 puntos porcentuales. Así, dependiendo del porcentaje de prorata aplicable en la actividad inmobiliaria, estaremos o no ante sectores diferenciados. De serlo, en cada uno se aplicará su propio régimen de deducciones con independencia de los demás, considerando solo los bienes y servicios utilizados exclusivamente en cada sector (artículo 101 LIVA).

Como se ha indicado, se contempla la posibilidad de que la empresa se dedique a la formación: en octubre de 2018, se han entregado unas básculas a los alumnos del curso (entendiendo que de cocina) que finaliza. La Consulta de la DGT V1755/15, de 3 de junio, apunta que, a efectos de IVA, se puede aplicar la exención de enseñanza (artículo 20. Uno.º LIVA) aunque el centro no sea calificado como educativo, si desarrolla actividades entre las que se encuentra la enseñanza, a pesar de no ser esta su actividad principal. Lo determinante es si el servicio de enseñanza está objetivamente incluido en alguno de los planes de estudios del sistema educativo español. La DGT en reiteradas ocasiones (V2946/17, de 15 de noviembre, y V4603/16, de 28 de octubre, entre otras) ha determinado que los cursos de cocina son materias incluidas en los planes de estudio del sistema educativo español, siendo por tanto esta una actividad exenta.

En relación con esta entrega, el artículo 15 LIS, en su apartado e), determina que no son deducibles las liberalidades, concepto jurídico bastante indeterminado. Con el objetivo de aclararlo, el Tribunal Supremo ha establecido que sus notas características son la disposición gratuita de una cosa en favor de otro, que la acepta; el ser producto de una voluntad unilateral y carecer de función retributiva; o la existencia de una entrega por la que no se obtiene contraprestación. El precepto añade que no se consideran liberalidades, entre otras, los gastos por atenciones con clientes o proveedores, con el límite del 1% del INCN del período impositivo (2.576,44€ en este caso) y los realizados para promocionar, directa o indirectamente los productos o servicios de la empresa.

Esta es una transmisión gratuita a terceros efectuada sin contraprestación y un autoconsumo externo a efectos de IVA (artículo 9.1º.b) LIVA). De las circunstancias a

las que limita el artículo 96.Uno LIVA la deducibilidad de cuotas soportadas por atenciones a clientes o terceras personas, para este supuesto puede resultar de aplicación la referida a muestras gratuitas y objetos publicitarios de escaso valor, conceptos definidos en los apartados 2.o y 4.o del artículo 7 LIVA. Las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 200€, quedarán sujetas a IVA en todo caso. Sin embargo, al ser una compra relacionada con la educación (actividad exenta) el importe correspondiente al IVA no se deduce, sino que pasa a ser un mayor coste de adquisición, como efectivamente se ha contabilizado.

Sin embargo, de la totalidad del gasto contable, únicamente resultan deducibles 2.576,44, dando lugar a una diferencia permanente positiva de 373,66€.

4.2 Domicilio fiscal y social. Calificación y amortización

Tanto el domicilio fiscal como social radica en las oficinas de la sociedad, que se encuentran en un edificio también destinado al alquiler. El domicilio fiscal es el lugar donde la Administración Tributaria se relaciona con el obligado, donde localizarle y enviar las notificaciones. De acuerdo con el artículo 48 LGT, este coincidirá con el social, siempre que en él se localice la centralización efectiva de la gestión administrativa y la dirección de los negocios, como efectivamente ocurre.

De acuerdo con la Norma de Registro y Valoración (NRV) 2ª PGC Pymes, es inmovilizado material el conjunto de activos no corrientes de estructura corpórea, que se utilizan en el proceso productivo o para fines administrativos y se destinan a servir en el seno de la empresa más allá de un ejercicio económico, de manera que va a ser recuperado a través del ciclo normal de explotación.

Los inmuebles destinados al alquiler de una empresa que tiene como una de sus actividades principales el alquiler de inmuebles, se clasifican, conforme a la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA) 6ª.5 PGC, como inversión inmobiliaria por ser un activo no corriente de naturaleza inmobiliaria que se mantiene para generar plusvalías o rentas, no para la producción o suministro de bienes y servicios distintos del alquiler y no se destinan a la venta en el curso ordinario de sus operaciones (ICAC Consulta 9, BOICAC 74). De esta última precisión se desprende que, si la empresa tiene previsto dedicarse a la venta de inmuebles, los consignados a este fin, deberían estar clasificados como existencias (ICAC Consulta 2, BOICAC 77).

Este es un inmueble de uso mixto, del que una parte se destina a la generación de plusvalías y otra a la prestación de servicios, debiendo calificarse como inversión inmobiliaria e inmovilizado material respectivamente, siempre que puedan ser vendidos de forma separada. En caso contrario, se califica como inmovilizado material, salvo si solo se utiliza una porción insignificante del mismo para fines administrativos, en cuyo caso será inversión inmobiliaria (ICAC Resolución de 1 de marzo de 2013). De manera que el activo de la empresa debe estructurarse como existencias, si los inmuebles se destinan a la venta dentro de su actividad normal, como inversión inmobiliaria si generan rentas procedentes de su alquiler¹⁷ y las oficinas como inmovilizado material, siendo consecuentemente amortizadas. Pero la amortización no es una característica única del inmovilizado material.

En el Balance de la sociedad la totalidad de los inmuebles están recogidos como inversiones inmobiliarias, donde se incluyen dos elementos patrimoniales: Inversiones en terrenos y bienes naturales (cuenta 220), que no se amortizan de acuerdo con el artículo 3.2 RIS, e Inversiones en construcciones (cuenta 221). Debería realizarse un asiento contable en el que la oficina pase de la cuenta (220) a (21) Inmovilizado material, distinguiendo entre Construcción (211) y Terreno (210).

Fiscalmente, tanto la amortización de inmovilizado material como de inversiones inmobiliarias es deducible siempre que esté debidamente contabilizada (artículo 11.3 LIS) y se ajuste a los coeficientes de la tabla del artículo 12.1.a), sin olvidar que se pueden aplicar los incentivos fiscales para ERD (Capítulo XI LIS).

La Memoria, en sus notas 4 y 5, apunta que la amortización de las inversiones inmobiliarias en 2019 ha ascendido a 7.128€, lo que supone la práctica totalidad del importe recogido en el Balance y es el resultado de aplicar el coeficiente de amortización del 2% al saldo de la cuenta 221 a 31 de diciembre de 2018.

¹⁷ Si las fincas destinadas al arrendamiento no se poseen para su venta en el curso ordinario de la actividad, su enajenación no debe producir un cambio de destino, manteniéndose como inversión inmobiliaria, y el resultado de la operación no debe recogerse como importe de la cifra de negocios en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (ICAC Consulta 2, BOICAC 118).

4.3 Deterioro acciones NewBag SA

En este punto la información es discordante. Por una parte, en el Balance únicamente aparecen Inversiones financieras a largo plazo, mientras que la Memoria hace referencia a ellas como disponibles para la venta, categoría ya desaparecida en el PGC Pymes. Por otra parte, el enunciado habla de Inversión financiera a corto plazo (cuenta 54 del PGC Pymes), lo que supone que su vencimiento no será superior a un año, teniendo la empresa la intención de venderlos en este periodo de tiempo y consecuentemente, forman parte del Activo corriente. Un instrumento financiero genera para una empresa un activo financiero, y para la otra, en este caso, un instrumento de patrimonio.

El PGC no aplica el mismo modelo de valoración para todos los instrumentos financieros, depende de la categoría en la que se incluyan los mismos, que obedece a la intención de la empresa: venta a corto plazo, mantenimiento hasta el vencimiento, etc. y de su naturaleza: cotizado o no cotizado, instrumento de deuda o capital. De acuerdo con la NRV 8ª.2.2 PGC Pymes, estas acciones, por tratarse de inversiones cuyo fin es obtener rentabilidad en el corto plazo a través de su venta, se categorizan como Activos financieros mantenidos para negociar y, gracias a la Nota 12 de la Memoria se sabe que NewBag no es una sociedad vinculada. Para su valoración inicial y posterior se atiende al valor razonable y los cambios en este se imputan en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Contablemente, cuando los valores admitidos a cotización en un mercado regulado tengan al final del ejercicio un valor de mercado inferior a su valor de adquisición, debe dotarse la correspondiente pérdida por deterioro (NRV 9ª.2.2 PGC).

El régimen fiscal del deterioro de estas participaciones depende del período impositivo en el que este tuvo lugar. Para los iniciados a partir del 1 de enero de 2017 no es deducible, y por tanto queda excluida la integración en la Base Imponible, del gasto por deterioro, independientemente de la participación que se ostente. Si esta es inferior al 5% y su valor de adquisición sea igual o inferior a 20 millones euros (artículo 15.k) LIS) o si es superior (artículo 13.2.b).

La no deducibilidad del deterioro supone que el valor fiscal de la participación sea 16.666,67€ superior al contable, dando lugar a una diferencia extracontable positiva.

4.4 Deuda incobrable pendiente de resolución

En el ámbito fiscal no existen reglas sobre cómo valorar créditos y deudas, por lo que hay que recurrir a los criterios contables. Los créditos y las partidas a cobrar deben, de acuerdo con la NRV 9ª, contabilizarse atendiendo a su valor razonable. Si el valor inicialmente contabilizado supera el probable de realización del crédito, puede dotarse la pérdida por deterioro por insolvencia del deudor. Para que esta sea deducible debe cumplir alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 13.1 LIS. En este caso, se dan dos de ellas: transcurso de seis meses desde su vencimiento y que sea objeto de litigio judicial de cuya solución depende su cobro, por lo que este gasto contable será deducible fiscalmente.

Cuando se cumplieron los requisitos para determinar que este era un cliente de dudoso cobro o, al menos, al cierre del ejercicio en el que se dieron, se debió reclasificar y dotar la provisión por la insolvencia. La empresa tiene un crédito con un cliente concreto, por lo que procede seguir el criterio individual para dotar el deterioro, reconociendo un gasto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

El TEAC, en su Resolución 6419/2016, de 6 noviembre 2018, establece que no haber acreditado la insolvencia no puede ser motivo para denegar el cómputo de la pérdida en el Impuesto sobre Sociedades. Para dotar la correspondiente provisión no se exige que tal insolvencia esté declarada sino solo el transcurso del tiempo previsto como indicio. Como se ha expuesto, se cumplen los requisitos para que este sea un gasto deducible, siempre que no corresponda a ejercicios ya prescritos. En este último caso, si se contabiliza ahora el deterioro en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, habrá que realizar un ajuste extracontable en forma de diferencia permanente positiva por este importe ya que, de otra manera, supondría una menor tributación.

En lo que a IVA se refiere, la falta de pago de la renta no supone que desaparezca la obligación de ingresar el impuesto, ya que este sigue devengándose cada vez que sea exigible el pago del alquiler, si bien es posible, atendiendo al artículo 80.Cuatro LIVA, modificar la Base Imponible. Esta puede reducirse proporcionalmente cuando los créditos por cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, lo que ocurre cuando:

- a) El destinatario de la operación actúe como empresario o profesional o, si no, que la Base Imponible de la operación sea superior a 300€.

- b) Haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido sin haber obtenido el cobro total o parcial, siempre que esta circunstancia esté reflejada en los libros registros del impuesto. Como la sociedad tiene un volumen de operaciones en el año anterior inferior a 6.010.121,04 €, este plazo se reduce a seis meses.
- c) Se haya instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial o requerimiento notarial al deudor.

La modificación debe realizarse dentro de los tres meses siguientes a la finalización de los seis arriba señalados y comunicarse a la AEAT en el mes siguiente a la emisión de la factura rectificativa.

4.5 Operaciones vinculadas

4.5.1 Uso apartamento de Cantabria por socio

El uso por parte del socio administrador de un apartamento de la empresa durante el mes de agosto, así como todas las operaciones socio-sociedad, se califican como vinculadas de acuerdo con el artículo 18.2.a) LIS y deben recogerse en la Memoria. Se trata de un ingreso presunto para ESCAZU TRADING SL e igualmente, de acuerdo con el artículo 15.a) LIS, una liberalidad a favor del socio, que no es deducible.

Desde el punto de vista del IVA es un autoconsumo de servicios externo (artículo 12.3 LIVA), una operación sujeta (artículos 4 y 7.7) y exenta, como a continuación se explica. En primer lugar, hay que diferenciar entre alquiler turístico y servicios propios de la industria hotelera (no exentos de acuerdo con el artículo 20.Uno.23º.e' LIVA). La AEAT considera que se está ante el primer caso cuando, se cede temporalmente el uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa. A diferencia del mero alquiler, la recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, la limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, el cambio periódico de ropa de cama y baño o la puesta a disposición del cliente de servicios como lavandería, custodia de maletas, prensa, y, a veces, de servicios de alimentación y restauración suponen la prestación de servicios que son propios de la industria hotelera (Consultas de la DGT V 0081/2016, de 13 de enero, y V 0575/2015, de 13 de febrero). La limpieza del apartamento o el cambio de ropa a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario no se consideran servicios complementarios propios de esta industria.

Las Consultas de la DGT V 1564/2011, de 16 de junio; V 1651/2018, de 12 de junio, y V 2297/2018, de 7 de agosto, establecen la tributación del alquiler de una vivienda, según su inquilino sea persona jurídica o física y en función de si se prestan o no dichos servicios. En lo que a este caso se refiere, determinan que si el arrendatario es una persona física y no se prestan servicios de limpieza, o bien se ofrecen pero no se prestan ni se cobran, no se puede calificar la operación de servicios propios de la industria hotelera y el arrendamiento estará sujeto y exento aunque no se trate de una vivienda permanente. Si por el contrario, se prestan estos servicios la operación estará sujeta al IVA y no exenta, tributando al 10%. Del enunciado se desprende que ESCAZU TRADING SL se limita al mero arrendamiento de los apartamentos, quedando así las operaciones exentas y por consiguiente sujetas a ITP y AJD. Sin embargo, también exentas de este impuesto desde 2019.

La operación debe valorarse por su coste normal de mercado (18.1 LIS), 750€ la quincena, no teniendo que emitir factura (artículo 3.1.a) Rgto Fact ¹⁸).

4.5.2 Cesión apartamento al hijo de uno de los socios

Esta operación, también vinculada (artículo 18.2.c) LIS), y un autoconsumo exento de IVA, se incluye dentro de las susceptibles de regularización dentro del procedimiento inspector iniciado que más adelante se analiza. De la misma manera que en el caso anterior, debe ser valorada por su precio de mercado, que se desconoce.

Este hecho debe calificarse como liberalidad, como antes se ha apuntado, no deducible, como tampoco lo serán los gastos que ha asumido la sociedad por la estancia del hijo del socio en el apartamento en 2016 y 2017, al no estar este afecto y consecuentemente no proceder de la utilización por parte de esta del mismo. Si estos importes han sido contabilizados, deberá realizarse un ajuste positivo extracontable.

Así, a nivel fiscal, existe un ingreso equivalente al valor de mercado que este alquiler tuviera y unos gastos derivados de este inmueble, no deducibles. Si la empresa no ha procedido de acuerdo con las premisas expuestas, la Inspección regularizará la situación mediante propuesta de liquidación.

¹⁸ Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. BOE número 289, de 1 de diciembre de 2012.

5. ACTUACIONES SANCIONABLES Y PROCEDIMIENTO INSPECTOR

5.1 Amnistía fiscal y Modelo 720. Cuenta corriente en Marsella

La Ley 7/2012¹⁹, con efectos desde el 1 de octubre de 2012, estableció la obligación de declarar bienes y derechos radicados fuera de España, al introducir la disposición adicional decimoctava LGT, incluyendo un régimen sancionador específico ante su incumplimiento. Además, se implantaron modificaciones en la normativa del IS vigente entonces²⁰, por las que se considera que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los bienes y derechos descubiertos en el extranjero con los que el contribuyente no haya cumplido en plazo esta obligación. La Orden HAP/72/2013²¹ aprobó el Modelo 720 para llevar a cabo este deber. El mero incumplimiento formal de la presentación de esta declaración informativa (por consiguiente, sin cuota a pagar), da lugar a que se considere como una renta no declarada, imputándola al último de los ejercicios no prescritos. Para las cuentas corrientes, existe obligación de declarar siempre que el saldo sea superior a 50.000€. El artículo 42.4.b) Reglamento General²², exceptúa de esta obligación a las personas jurídicas que tengan registrados contablemente estos bienes de acuerdo con la forma establecida.

Por su parte, el Real Decreto-ley 12/2012²³, había creado previamente la llamada amnistía fiscal, el Modelo 750, que permitía, con carácter extraordinario y temporal, la regularización fiscal de las rentas no declaradas en el IRPF, IS e IRNR, siempre que se hubiera sido titular de tales bienes o derechos con anterioridad a 2010. El importe a pagar por dicha regularización, en lo que a cuentas bancarias se refiere, fue del 10% de su valor a 31 de diciembre de 2010 y se debió presentar la declaración antes del 30 de noviembre de 2012 sin sanciones, intereses ni recargos.

ESCAZU TRADING SL tuvo la opción de presentar tanto el Modelo 750 en 2012 (la regularización fue voluntaria) dentro del plazo establecido, con una cuota a pagar de

¹⁹ Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. BOE número 261, de 30 de octubre de 2012.

²⁰ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. BOE número 61, de 11 de marzo de 2004.

²¹ Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación. BOE número 27, de 31 de enero de 2013.

²² 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. BOE número 78, de 213, de 5 de septiembre de 2007.

²³ Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introdujeron diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit. BOE número 78, de 31 de marzo de 2012.

7.958€, como el Modelo 720 recogiendo esta cuenta en Francia (ya que del enunciado se desprende que está no está incluida en la contabilidad). Además, se debe volver a presentar este modelo siempre que haya un incremento respecto de lo anteriormente declarado superior a 20.000€ (artículo 42 ter.5 del Reglamento General). La no presentación de este último, teniendo obligación de hacerlo, es susceptible de una sanción mínima de 10.000€ y de que la renta descubierta se impute al periodo más antiguo no prescrito (disposición adicional segunda Ley 7/2012). Además, se trata de una infracción tributaria muy grave que se castiga con una multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción. También constituye una infracción tributaria la no presentación en plazo o de forma incompleta, inexacta o con datos falsos. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea está estudiando la posible inconstitucionalidad de este régimen sancionador. Por ello, si la infracción se castiga por la Administración Tributaria, lo más aconsejable es, a la espera de este pronunciamiento, recurrir la sanción.

Estos ingresos tampoco se han declarado en las cinco últimas autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades. Es posible subsanar la situación con respecto a los cuatro ejercicios pasados (el quinto está ya prescrito), presentando voluntariamente las correspondientes declaraciones complementarias, junto con los intereses de demora y recargos por extemporaneidad, regulados en los artículos 26 y 27 LGT respectivamente. De no hacerse, se asume el riesgo de tener que hacer frente a cuatro sanciones (una por cada ejercicio vivo) de las recogidas en el artículo 191 LGT.

5.2 Procedimiento inspector

5.2.1 No atención en primera comparecencia

Tras el requerimiento de la Agencia Tributaria para abrir un procedimiento de inspección por los ejercicios 2016 y 2017, por el que se cita para comparecer en dos semanas, parece que los administradores quieren estudiar ciertas operaciones por existir riesgo fiscal. Si la sociedad no atendiera este primer requerimiento en plazo, podría imponérsele una sanción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria (artículo 203.6.b).2º.a) LGT). De ser así, y, por tratarse de un procedimiento inspector y desarrollar la empresa actividades económicas, la multa ascendería a 3.000€.

5.2.2 Compraventa nave. Adecuación contable y fiscal

Entiendo que la nave es un elemento nuevo, en lo que al IS se refiere, y que, por lo tanto, a efectos IVA se trata de una primera transmisión: operación sujeta y no exenta (artículo 20.Uno.22º LIVA). El importe de IVA soportado deducible depende de si la empresa se encuentra en el régimen de prorrateo general o especial. En este último caso sería deducible el 100%, esto es, aplicando el tipo general (artículo 90 LIVA), 83.475€. Si dedujo ese importe estando en la especial actuó correctamente, pero si aplica la prorrateo general, el porcentaje de IVA no deducible debe incorporarse como mayor coste del inmovilizado, correspondientemente diferenciado, y se debe atender al proceso de regularización, como más adelante se analiza. Que la sociedad dedujera en el cuarto trimestre de 2016 el IVA correspondiente a una operación del primero, con carácter general, no supone ningún problema, ya que el plazo para poder hacerlo es de cuatro años (artículo 99.Tres LIVA). Sin embargo, si el sujeto pasivo está sometido a prorrateo durante la vida útil de los bienes de inversión²⁴, las cuotas deducidas deben regularizarse, para terrenos y edificaciones, durante los 9 años siguientes a aquel en que se adquirieron. Únicamente se regulariza si se dan las circunstancias del artículo 107.Uno y .Dos LIVA. Al transmitir la nave dentro del periodo de regularización, hay que realizar un ajuste único por los años restantes, 9 en este caso. Al tratarse de una entrega sujeta y no exenta, por haber renunciado a la exención como se explica a continuación, se considera que la nave se utilizó solamente en operaciones con derecho a deducir durante el año de venta y los restantes, lo que supone que la sociedad tendrá derecho a una deducción del 100% de la cuota soportada, como efectivamente ha declarado.

Que el préstamo tenga dos años de carencia de capital supone que, durante este periodo, únicamente se van a pagar los intereses del préstamo (gasto deducible, de acuerdo con el artículo 16 LIS), no la totalidad de la cuota (amortización más intereses).

Por la concesión de la subvención, al considerarse no reintegrable, de acuerdo con la NRV 18ª PGC Pymes, se contabilizará inicialmente como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y cuando el bien (elemento no amortizable) se debió ese mismo año, se debió imputar a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

²⁴ Artículo 108 LIVA

Antes de vender la nave, debe dotarse la amortización correspondiente. Por tener la consideración de ERD (entiendo que también lo era entonces), pudo beneficiarse de lo establecido en el artículo 103 LIS y amortizar fiscalmente por el doble del coeficiente máximo recogido en las tablas del impuesto, que para edificios administrativos es el 2%. Así, mientras que la amortización contable será de 5.250, la fiscal asciende a 10.500€, lo que da lugar a una diferencia temporaria imponible. Si bien, al venderse la nave en el mismo ejercicio revertirá totalmente entonces, resultando irrelevante a efectos prácticos.

La venta del 30 de diciembre, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22º LIVA, es una segunda entrega, exenta salvo renuncia. Es conveniente renunciar a la misma, ya que supone que la operación pasa a tributar por IVA (que normalmente puede deducirse) y no por ITP y AJD. Dice el apartado Dos de este artículo que es el sujeto pasivo quien puede renunciar a la exención, ya que, de acuerdo con el enunciado, parecen darse las condiciones para poder hacerlo. Una vez se ha renunciado a la exención, se produce la inversión del sujeto pasivo (artículo 84.Uno.2º.e) LIVA).

Hay que contemplar la posibilidad de que esta venta tribute por TPO. La Resolución del TEAC de 28 de marzo de 2019, determina que la transmisión de inmuebles afectos a una unidad económica autónoma, aunque esta no constituya la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del transmitente tributa por TPO. Sin embargo, un edificio no puede considerarse como una unidad económica autónoma, ya que no es capaz por sus propios medios de desarrollar una actividad empresarial. De esta manera, la operación queda sujeta a IVA.

Esta venta no es una operación a plazos: el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último plazo no es superior a un año, por lo que el beneficio fiscal debió imputarse íntegramente en 2017, año que se transmite.

La venta entra dentro del ámbito del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, regulado en la Subsección 6ª de la LRHL²⁵. Sin embargo, salvo en Barcelona, los incrementos de valor que generados en un periodo inferior al año no están sujetos al impuesto.

²⁵ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE número 78, de 59, de 9 de marzo de 2004.

Actualmente no existe ningún tipo de incentivo fiscal por reinversión de beneficios aplicable a esta operación. Para períodos impositivos iniciados hasta 31 de diciembre de 2014, debería haberse estudiado la posibilidad de aplicar la reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42 del RDLeg. 4/2004, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015).

En la deducción de la totalidad del IVA soportado en esta operación, siguiendo lo expuesto en la primera compra en cuanto a los bienes de inversión, la sociedad debería haber deducido en la proporción a que tenga derecho y seguir el proceso de regularización dispuesto en el artículo 107 LIVA.

Haber deducido de más supone una conducta sancionable por la Inspección (artículo 191 LGT).

5.2.3 Alquiler de apartamentos a particulares europeos. Implicaciones IVA

El alquiler de apartamentos a daneses y suecos supone una prestación de servicios que se localiza en España, por ser aquí donde radican los inmuebles (artículos 70.1.1º LIVA y 31 bis Reglamento de Ejecución 282/2011²⁶).

En cuanto a la sujeción y exención de esta operación al IVA, nos remitimos a lo expuesto en el apartado 4.5.1, resultando irrelevante que los inquilinos sean residentes de otro Estado Miembro, siempre y cuando se trate de personas físicas.

En el caso de que se prestaran los servicios propios de la industria hotelera, sujetos a IVA al 10% , por no ser los destinatarios empresarios o profesionales, para regularizar la situación por no haber repercutido el IVA de las operaciones de 2016 y 2017, no procede emitir facturas rectificativas (artículo 89 LIVA y 15 Rgto Fact). El IVA repercutido se debe declarar en el periodo en que se devenga, estando por tanto fuera de plazo para hacerlo.

Si, antes de recibir el requerimiento de la AEAT, se hubiera detectado y para subsanar este hecho, se deberían haber presentado autoliquidaciones complementarias de los periodos de 2016 y 2017 en que se produjeron los alquileres, ingresar el IVA, los intereses de demora y recargos por extemporaneidad correspondientes. Serán

²⁶ Reglamento de Ejecución (UE) n ° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. DOUE L 77/1, de 23 de marzo de 2011.

autoliquidaciones complementarias ya que, con respecto a las presentadas en su momento, resultará un importe a ingresar superior al de las originales (artículo 122 LGT).

Sin embargo, al haberse abierto ya el procedimiento inspector que comprende estos ejercicios, la no repercusión e ingreso del IVA que en su caso correspondería es una conducta sancionable de acuerdo con el artículo 191 LGT y la presentación de complementarias no evitaría la sanción.

5.2.4 Adquisición intracomunitaria de bienes. Implicaciones IVA

La compra de bienes en otro país miembro de la Comunidad Europea que cumple los requisitos del artículo 15.Uno LIVA, se denomina adquisición intracomunitaria (AIB). Estos requisitos son: que se produzca la obtención del poder de disposición a título oneroso sobre bienes muebles corporales, los bienes han de ser transportados desde otro Estado Miembro al TAI por el transmitente, el adquirente o un transportista que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos y que transmitente y adquirente sean empresarios o profesionales.

Entiendo que los muebles se han transportado desde Alemania a España. Únicamente por contemplar todas las opciones: si no hubiera transporte desde Alemania, no estaríamos ante una AIB, sino ante una entrega interior en ese país.

Así, en Alemania ha habido una entrega intracomunitaria de bienes sujeta pero exenta por vender los bienes a un empresario europeo que, doy por hecho tiene NIF-IVA²⁷. Las entregas de bienes a empresarios, sujetos pasivos de IVA, tributan en el país de destino, en este caso España, como adquisición intracomunitaria de bienes.

De acuerdo con el artículo 84.Uno. 2º LIVA, ESCAZU TRADING SL se convierte por inversión en el sujeto pasivo de la operación, teniendo que autorepercutirse el IVA ($35.000 \cdot 21\% = 7.350$) y deducirlo en la medida que tenga derecho. El devengo del impuesto se produce el día 15 del mes siguiente al que se inicie el transporte de los bienes. No obstante, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido la factura, el devengo tendrá lugar entonces.

²⁷ Es decir, está dado de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) con anterioridad a la realización de la operación Modelo 036.

Contablemente la operación se debió registrar de la siguiente manera:

Cuenta	Debe	Haber
(216) Mobiliario	35.000	
(472.1) HP IVA soportado. Operaciones intracomunitarias	7.350 ²⁸	
(41.) Proveedores		35.000
(477.1) HP IVA repercutido. Operaciones intracomunitarias		7.350

La operación se debió liquidar integrada en el Modelo 303 que periódicamente se presenta por todas las operaciones, declarándose por la base imponible y la cuota devengada en las casillas 10 y 11 respectivamente y, al mismo tiempo, en la 36 y 37 del IVA deducible. Se debe presentar también el Modelo 349 (Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias) en el plazo correspondiente recogido en el artículo 81 RIVA²⁹.

El mobiliario se amortizará de acuerdo con la tabla del artículo 12 LIS, pudiéndose aplicar doble del coeficiente máximo por ser ERD ($35.000 \cdot 10\% \cdot 2$). Este gasto contable es inferior que el deducible fiscalmente (siempre que esté contabilizado), lo que da lugar a una diferencia temporaria imponible.

5.2.5 Impuesto sobre Sociedades. Autoliquidaciones y pago

Están obligados a presentar la declaración del IS todos los sujetos pasivos del mismo, con independencia de que hayan desarrollado o no actividades durante el período impositivo y de que se hayan obtenido o no rentas sujetas al impuesto. Por consiguiente, que la entidad permaneciera inactiva o teniendo actividad, no generara rentas sometidas a tributación, no exime de esta obligación. Tampoco se da ninguna de las situaciones por las que el artículo 124 LIS exceptúa de esta, por lo que ESCAZU TRADING SL deberá presentar la declaración del IS, como se ha apuntado en el apartado 3.3, hasta el 25 de julio siguiente a la conclusión de cada ejercicio.

Teniendo en cuenta que las ventas y beneficios de la sociedad crecen, la única posibilidad por la que, estando como se ha visto, obligada a presentar la declaración, no pague nada es la existencia de Bases Imponibles Negativas con las que se estén compensando (sin limitación temporal) las rentas positivas obtenidas. Si bien la Base

²⁸ La deducción del IVA soportado se realiza de acuerdo con el porcentaje resultante de aplicar la regla de la prorata

²⁹ *Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido...* BOE número 314, de 31 de diciembre de 1992.

Imponible del impuesto está estrechamente relacionada con el resultado contable del ejercicio, estas magnitudes no tienen que coincidir necesariamente. Puede ocurrir que un resultado contable positivo, una vez realizados los ajustes extracontables, de lugar a una Base Imponible Negativa, pese a la inexistencia de pérdidas contables y viceversa.

Por otra parte, lo que ha hecho ESCAZU TRADING SL es no pagar por este Impuesto, no dejar de presentar las perceptivas declaraciones. Este hecho, tendría relevancia para la graduación de la sanción, en cuanto que existe o no perjuicio económico para la Hacienda Pública

En cuanto al pago fraccionado, regulado en el artículo 40 LIS, es una forma de periodificación anticipada del impuesto: su importe se acumula al de las retenciones efectivamente soportadas e ingresos a cuenta para el cálculo de la cuota diferencial. Además, tienen la consideración de deuda tributaria a efectos de la aplicación de las disposiciones sobre infracciones y sanciones y sobre liquidación de intereses de demora, lo que puede resultar relevante en este caso, al no haberlos presentado. Salvo algunas excepciones, las entidades residentes en España están obligadas a efectuar el pago siempre que resulte cantidad a ingresar.

Existen dos modalidades para determinar la cuantía de los pagos fraccionados, reguladas en los apartados 2 y 3 del artículo 40 LIS respectivamente: en función de la cuota líquida de la última declaración y de la Base Imponible del ejercicio. Es la primera la que se aplica generalmente y si ESCAZU TRADING SL estuviera acogida a esta, dejar de ingresar los pagos fraccionados resulta una conducta sancionable y ante la que, muy probablemente, la AEAT hubiera requerido la presentación y pago del mismo prácticamente de manera automática, notificando posteriormente el acuerdo de sanción por infracción tributaria de acuerdo con el artículo 191 LGT.

La entidad no está obligada a efectuar el pago fraccionado de acuerdo con la Base Imponible del ejercicio actual al no alcanzar su INCN 6.000.000€ en los doce meses anteriores, pero voluntariamente puede acogerse a ella presentando en febrero del año en que deba surtir efecto esta opción presentando el Modelo 036 correspondiente, no siendo posible la opción tácita por esta modalidad mediante la presentación del modelo de declaración aplicando la misma (DGT Consulta V260/2008, de 8 febrero).

En ambas modalidades, los pagos fraccionados (Modelo 202) deben presentarse dentro de los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.

A efectos prácticos, como se ha apuntado, en lo que a pagos fraccionados respecta, la única conducta sancionable sería no presentarlos cuando la sociedad esté incluida en la primera de las modalidades. Únicamente las consideradas grandes empresas deben presentar las autoliquidaciones de acuerdo con el procedimiento del artículo 40.3 LIS cuando el resultado sea negativo.

Con respecto a la declaración anual, como se ha explicado, hay que presentarla tanto si la cuota es o no positiva. Sin embargo, la sanción en cada una de las situaciones varía considerablemente, ya que en el primer caso se produce perjuicio contra la Hacienda Pública.

6. CUESTIONES MERCANTILES

6.1 Contrato de financiación

Considero que este contrato, tal y como está redactado, es incompatible con el deber de lealtad examinado en el apartado 3.4. El hecho de que sea indefinido y que los administradores puedan acceder a financiación de forma recurrente es difícilmente defendible desde la óptica del interés social. ¿Qué interés tiene la sociedad en asumir tal obligación?

ESCAZU TRADING SL se dedica al arrendamiento de inmuebles, no a conceder financiación a sus administradores. Es más, el enunciado señala que se ha acudido en ocasiones a financiación bancaria, y también está valorando llevar a cabo una ampliación de capital como se ha visto, lo que evidencia que sus recursos son limitados y no deben destinarse a fines ajenos al objeto e interés social.

Esta forma de financiación indefinida a los socios puede suponer un reparto encubierto de dividendos vulnerable desde el punto de vista societario y peligroso desde el punto de vista fiscal, como luego se analiza. Si los socios administradores precisan obtener dinero deberán proponer el reparto de dividendos o reservas voluntarias.

En todo caso, si se insistiera en llevar a cabo este contrato, deberían realizarse modificaciones al texto propuesto, pactando condiciones de mercado, cambiando varias de las estipulaciones y sometiénolo a aprobación y dispensa por parte de la Junta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 230 LSC (régimen de imperatividad y dispensa del deber de lealtad). Concretamente las cláusulas cuya modificación se propondría son las siguientes:

- **Carácter indefinido:** limitar el plazo del contrato, no convirtiendo la posibilidad de acceder a la limitación como un derecho indefinido de los socios, pues daría lugar a una calificación del contrato como un reparto encubierto de dividendos, con graves consecuencias fiscales.
- **Restricción de la posibilidad de modificar el vencimiento de las disposiciones por parte de la parte acreditada:** no puede dejarse al arbitrio los plazos de devolución de las cantidades dispuestas.
- **Tipo de interés de mercado que pudieran acordar partes independientes.**
- **Causas de resolución:** la cláusula que prevé la resolución del contrato por declaración de concurso de la parte acreditada es contraria a lo dispuesto en el artículo 61.3 de la Ley Concursal³⁰, que señala que *se tendrán por no puestas las cláusulas que establezcan la facultad de resolución o la extinción del contrato por la sola causa de la declaración de concurso de cualquiera de las partes.*
- **Certificación del saldo:** debe tenerse presente lo dispuesto en el artículo 573 LEC³¹ en cuanto a la documentación que debe acompañarse para la acción ejecutiva.
- **Garantías:** no se contemplan garantías. Se propone valorar la posibilidad de pignorar las participaciones sociales de las que el socio es titular, así como establecer la prohibición de disponer y gravar las mismas mientras esté el contrato en vigor.
- **Protección de datos de carácter personal:** la cláusula deberá adaptarse a la LOPD³². Además, debe comprobarse que, a nivel general, dentro de la organización se da cumplimiento a la mencionada Ley.

Como se ha apuntado, no es un contrato cuya firma se recomienda, pero en su caso, la suscripción deberá realizarse modificando los términos indicados y aprobando en la Junta de socios la concesión de financiación.

³⁰ Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. BOE número 164, de 10 de julio de 2003.

³¹ Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. BOE número 7, de 8 de enero de 2000.

³² Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales. BOE número 294, de 6 de diciembre de 2018.

6.2 Contrato de mediación

En los contratos de mediación o corretaje, tal y como ocurre en el caso que se analiza, adquiere especial relevancia por su frecuencia práctica el mediador profesional, en particular el agente inmobiliario que intermedia en compraventas y arrendamientos onerosos de bienes inmuebles.

ESCAZU TRADING SL quiere que los comerciales estén adscritos a la empresa para que gestionen los alquileres y compraventas de inmuebles. Es decir, pretende una dedicación continua y exclusiva de los mismos, percibiendo una cantidad mensual mínima por dicha actuación. Ello lleva a estudiar si dicha relación debe ser mercantil o laboral.

Según la Ley del Contrato de Agencia (LCA)³³, una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones.

Por su parte, el Real Decreto 1438/1985³⁴, que regula la relación laboral de carácter especial, será de aplicación a las relaciones en virtud de las cuales una persona natural, actuando bajo la denominación de representante, mediador o cualquiera otra con la que se le identifique, se obliga con uno o más empresarios, a cambio de una retribución, a promover o concertar personalmente operaciones mercantiles por cuenta de los mismos, sin asumir el riesgo y ventura de tales operaciones.

Según la Jurisprudencia, la diferencia entre contrato de agencia (mercantil) y el de representante de comercio (laboral) radica en la nota de la dependencia.

Las consecuencias de la calificación del contrato como laboral o mercantil son evidentes. Para un comercial empleado laboral las normas indemnizatorias aplicables serán las del Estatuto de los Trabajadores (ET)³⁵, con la distinción de que el cálculo

³³ Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia. BOE número 129, de 29 de mayo de 1992.

³⁴ Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios, sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas. BOE número 195, de 15 de agosto de 1985.

³⁵ Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. BOE número 255, de 24 de octubre de 2015.

salarial mensual se hará en base al promedio de ingresos de los dos últimos años o período inferior completo trabajado. Por su parte, la LCA fija determinadas indemnizaciones para el agente (por clientela, por daños y perjuicios y por omisión de la obligación de indemnizar). Para evitar los riesgos que para la empresa puede tener que estos trabajadores sean calificados como falsos autónomos, aspecto en el punto de mira de la Inspección de Trabajo, es fundamental que desarrollen su trabajo en régimen de total ajeneidad y dependencia.

Teniendo en cuenta la situación de la empresa, resulta más recomendable no asumir los costes y consecuencias que implica una relación laboral, por lo que deberá prescindir de la dedicación exclusiva y la disponibilidad continua, teniendo que conceptualizar y documentar la relación con las personas que se encargan de la comercialización de las viviendas como una relación mercantil, de agencia o mediación, valorando las ventajas e inconvenientes de adoptar uno u otro, teniendo en cuenta las diferencias de ambos:

Tabla 2. Comparativa contrato de mediación y contrato de agencia

Tipo de contrato	Contrato de mediación	Contrato de agencia
	Atípico De resultado	Regulado en la LCA De actividad
Forma de realizar la actividad	Para un negocio concreto, aislado y esporádico (tracto instantáneo)	De manera estable (tracto sucesivo)
Estabilidad de la relación	Se limita a una operación puntual	Existe habitualidad o permanencia
Representación directa del principal	No	Si
Cabe pacto de exclusividad	Si	Si
Puede concluir contratos u operaciones	No	Si
Indemnización por fin de contrato	No	Habitualmente
Extinción	Con la realización del negocio	Reguladas en la LCA

Fuente: elaboración propia

Las características esenciales del contrato de agencia son la existencia de una relación jurídica duradera entre las partes, donde el agente organiza su actividad profesional de manera independiente y se obliga a promover tantos negocios como sean posibles (STS de 9 de marzo de 2001).

Por su parte el contrato de mediación según la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 9 de marzo de 2005, es aquel *contrato por el que una de las partes (el corredor o mediador) se compromete a indicar a la otra (el comitente) la oportunidad de concluir un negocio jurídico con un tercero o de servirle para ello de intermediario, a cambio de una retribución llamada también comisión o premio; negocio jurídico que tiene su origen el principio de libertad de la contratación.*

En base a lo expuesto, creo que es más aconsejable suscribir un contrato de mediación que de agencia, haciendo de nuevo modificaciones al texto propuesto:

- Retribución: debe pactarse exclusivamente una comisión de éxito condicionada al perfeccionamiento del contrato de compraventa.
- Resolución del contrato: de nuevo, no puede pactarse válidamente la declaración de quiebra (hoy concurso de acreedores) como causa de resolución del contrato.
- Eliminar la retribución mensual fija con independencia de los contratos que se formalicen.
- Eliminar expresamente la indemnización por clientela y por daños y perjuicios.
- Eliminar el sometimiento a arbitraje.

7. CONCLUSIONES GENERALES Y PROPUESTAS DE MEJORA

Por ser ESCAZU TRADING SL una microempresa puede ceñirse al PGC Pymes y es correcto que en su declaración del Impuesto sobre Sociedades se acoja a esta opción. Está adecuadamente encuadrada en el Régimen General de este Impuesto (no cumple las exigencias para acogerse al especial de arrendamiento) y del IVA, donde debe aplicar la prorratea.

Cumple los requisitos para formular sus Cuentas Anuales abreviadas. En base a esto, no debe someterse a auditoría obligatoriamente. Sin embargo, puede que sea necesario, por motivos cualitativos o cuantitativos, para optar a la subvención planteada, si bien únicamente abarcaría las partidas con ella relacionadas.

La empresa debe ajustarse a la normativa societaria, lo que pasa por no confundir el patrimonio social con el de los administradores y adaptar la información registral a la realidad mercantil de la empresa (depósito de cuentas), de forma que el Registro Mercantil ofrezca una información real y actualizada de su situación. La celebración de la Junta General, aunque fuera de plazo, será válida siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos para su convocatoria. Que esta se lleve a cabo una vez transcurridos más de 6 meses desde el inicio del ejercicio, puede dar lugar a la eventual responsabilidad de los administradores, no afectando a los acuerdos que en ella se alcancen. Sin duda, se recomienda ceñirse a los plazos registrales marcados, lo que además de evitar posibles sanciones, favorece a la buena reputación de la sociedad.

Debe tener claro el modelo de negocio que quiere llevar a cabo y configurar relaciones contractuales que no supongan riesgos ni incertidumbre, evitando contrataciones mercantiles con terceras personas que puedan ser calificadas como laborales. Por ello se aconsejan una serie de cambios en el contrato de mediación base, de manera que no haya dudas de la mercantilidad del mismo, evitando el riesgo de que la otra parte sea calificada como falso autónomo. Igualmente, debe alejarse tanto de la financiación a los socios administradores propuesta, como de la utilización de inmuebles sociales por parte de estos y sus familiares gratuitamente. Ambas conductas suponen la vulneración del deber de lealtad, lo que tiene importantes consecuencias societarias y fiscales. Además, de no formalizar el contrato de financiación propuesto, que implica el riesgo tributario de que se califique como un reparto de dividendos encubierto, se recomienda implementar un criterio general para el no uso gratuito de los activos sociales por

personas vinculadas, debiendo pagar en todo caso la renta de mercado. Igualmente interesante para este y otros aspectos, sería que la empresa se someta a una auditoría interna o Compliance.

La ampliación de capital con cargo a reservas planteada para dotar de fondos a la sociedad no resulta necesaria y solamente supondría una reestructuración de los mismos. Se proponen otras alternativas de financiación, no pudiendo concluir con los datos aportados, cuál se ajusta mejor a las necesidades.

Es fundamental modificar la manera de proceder en cuanto a las obligaciones fiscales. No se actuó adecuadamente al no regularizar los activos en el extranjero y dejando de ingresar cantidades por el Impuesto sobre Sociedades, lo que pone a la compañía en una situación de alto riesgo tributario. Las declaraciones se deben presentar puntualmente, incluyendo todos los conceptos adecuadamente. La compañía debe concienciarse del riesgo que entraña actuar como hasta ahora se ha hecho.

Es igualmente importante basarse en los criterios contables y conocer el precepto en el que se sustentan las operaciones que lleva a cabo, siendo consciente de lo trascendental de ajustarse a él: saber que son todos los administradores quienes deben firmar las Cuentas Anuales y que son ellos los responsables de las mismas, que la declaración del Impuesto sobre Sociedades de Pymes es adecuada, la repercusión de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad (cuándo y cómo dotar el deterioro de acciones o créditos incobrables o diferentes cuantías en lo que a amortización se refiere), la repercusión que tanto en el IVA como en el Impuesto sobre Sociedades tienen las operaciones vinculadas, porqué los elementos del Balance y las transacciones deben calificarse en base a las Normas de Registro y Valoración, cuáles deben amortizarse y cómo, no repercutir el IVA a clientes extranjeros por ser estos personas físicas, no por su nacionalidad...Con todo ello, además de afrontar con mucha más tranquilidad las eventuales inspecciones de la Agencia Tributaria, se evitan potenciales sanciones.

8. BIBLIOGRAFÍA

Ávila Pozuelo, J. (2016). *Préstamo Participativo: Implicaciones Mercantiles, fiscales contables*. Recuperado de <https://www.ineaf.es/tribuna/prestamo-participativo-implicaciones-mercantiles-fiscales-y-contables/>

elderecho.com (2013). *Diferencias entre el contrato de agencia y el contrato de comisión*. Recuperado de <https://elderecho.com/diferencias-entre-el-contrato-de-agencia-y-el-contrato-de-comision>

Espiñeira Soto, I. (2004). *Autocontratación. Epicentro: conflicto de intereses*. Recuperado de <https://www.notariosyregistradores.com/doctrina/07-autocontrataci%C3%B3n.htm>

Francis Lefebvre (2020). *Memento contable*. Madrid: Printing'94SL

Francis Lefebvre (2020). *Memento fiscal*. Madrid: Printing'94SL

Francis Lefebvre (2020). *Memento mercantil*. Madrid: Printing'94SL

Francis Lefebvre (2020). *Memento social*. Madrid: Printing'94SL

Martínez Sánchez, A.L. (2017). *Aportaciones de socios sin aumento de capital*. Recuperado de <https://www.ineaf.es/tribuna/aportaciones-de-socios-sin-aumento-de-capital/>

Quintáns Eiras, M.R. (2006). *Distinción del contrato de agencia respecto de otros contratos mercantiles*. Recuperado de <https://2019.vlex.com/#vid/330648/fromCheckout>

Sanz González, M. (2019). *La autocontratación*. Recuperado de <https://www.ilpabogados.com/la-autocontratacion/>

Varo Reina, A. (2014). *Aportación de socios a fondos propios*. Recuperado de <https://elderecho.com/aportacion-de-socios-a-fondos-propios>

Villavicencio, C. (2018). *¿Cómo financiar una sociedad?*. Recuperado de <https://vila.es/como-financiar-una-sociedad/>