

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081097

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de enero de 2021

Sala 2.^a

R.G. 840/2018

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Concurso de acreedores. Vinculación entre las partes. En el caso analizado, el interesado alega que no existe vinculación pues se procedió a la venta de las participaciones, lo cual aparece probado mediante la escritura pública de compraventa de participaciones y mediante diligencia extendida en el procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 en la que se declara que no son entidades vinculadas.

Como es sabido, el art. 80.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA) permite la modificación de la base imponible en los supuestos de impago de destinatario y declaración de concurso de éste, posibilidad que está excluida en los supuestos de vinculación entre las partes.

En aras de defender su derecho, el interesado aporta escritura pública de 2009, mediante la cual se transmiten 154 participaciones, de forma que la participación en la sociedad se reduce a un 23% ya que pasa de tener 200 participaciones a tener 46. Por el contrario, la Administración no considera probada dicha transmisión de participaciones al no constar inscrita en el Registro Mercantil.

Pues bien, el TEAC considera suficientemente probada la transmisión de las participaciones con la escritura pública de compraventa de participaciones y mediante diligencia extendida en el procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 en la que se declara que no son entidades vinculadas. La falta de inscripción de la transmisión en el Registro Mercantil no se entiende como impedimento para lo anterior y, no existiendo, pues, vinculación entre las partes a la fecha de modificación de la base imponible por impago y concurso del deudor, no se puede oponer la excepción que establece el art. 80.Cinco de la Ley del IVA. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 79 y 80.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

RD 1784/1996 (RRM), arts. 7, 9 y 203.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución de la reclamación nº 45-00408-2014 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla la Mancha, interpuesta contra la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido del tercer trimestre del 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 6 de julio de 2013 fue iniciado un procedimiento de comprobación limitada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Castilla la Mancha respecto del IVA del 3T del 2011. El procedimiento finalizó mediante la notificación de una liquidación provisional el día 3 de enero de 2014.

Como consecuencia de la liquidación provisional realizada por la Administración resultó una cuota a pagar de 183.952,74 euros, no procediendo la compensación del saldo declarado por importe de 334.995,60 euros.

La liquidación fue motivada en los siguientes términos: "Se rectifica el importe declarado en concepto de modificación de bases y/o cuotas de IVA, como consecuencia de modificaciones que no cumplen los requisitos establecidos en los artículos 80 y 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En dicho Libro tiene anotada la factura de número 2011120 de fecha 26 de agosto de 2011 expedida a nombre de la entidad VW, S.A (...) por importe de - 518.948,34 euros de Cuota. No ha consignado el importe de la Base Imponible correspondiente a dicha factura en el Libro Registro. Dicha factura rectifica a las facturas números 2008110, 2008124, 2008126, 2008128, 2009031, 2009045, 2009066.

La entidad manifiesta en relación con la causa de la rectificación, que procedió a la rectificación de acuerdo con el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que permite la modificación de la base imponible

cuando el destinatario de la operación no haya hecho efectivo el pago, y con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso.

De los datos en poder de la Administración Tributaria se deduce que Don Axy (...) es el socio único de la sociedad XZ, S.L.U y al mismo tiempo participa en la sociedad VW, S.A en un 25 por ciento del capital.

Motivo por el cual no se admite la modificación de la base imponible al encontrarse vinculadas las sociedades XZ, S.L.U y la sociedad VW, S.A, pues de conformidad con el artículo 80.Cinco 1^o c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre no procederá la modificación de la base imponible en el caso de créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado Cinco de la misma Ley.

Se incrementa el importe de la cuota devengada en Régimen General al tipo del 18% consignada en su autoliquidación de I.V.A del presente periodo en la cantidad de 518.948,34 euros."

Segundo.

No conforme con el acuerdo de liquidación, el interesado interpuso reclamación económica administrativa ante el TEAR de Castilla la Mancha.

Contra la resolución desestimatoria dictada por el TEAR y notificada el día 12 de diciembre de 2017, el interesado interpuso el presente recurso de alzada en fecha 12 de enero de 2018.

El interesado alega, en síntesis, que no existe vinculación pues se procedió a la venta de las participaciones, lo cual aparece probado mediante la escritura pública de compraventa de participaciones y mediante diligencia extendida en el procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 en la que se declara que no son entidades vinculadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la adecuación a derecho de la resolución dictada en primera instancia por el TEAR.

Tercero.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido establece en su artículo 80. cinco lo siguiente:

""En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

- a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco, de esta Ley.
- d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

Lo dispuesto en esta letra d) no se aplicará a la reducción de la base imponible realizada de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley para los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago a que se refiere la condición 4.ª de dicho precepto."

A continuación el artículo 79.cinco de la misma Ley dispone que:

"Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes."

El artículo 16.3 i) de la del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 05 de marzo, disponía que se considerarán personas o entidades vinculadas dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen directa o indirectamente, en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

En aras de defender su derecho, el interesado aporta escritura pública de 2009, mediante la cual se transmiten 154 participaciones, de forma que la participación de Don Axy en la sociedad XZ, S.L U se reduce a un 23% ya que pasa de tener 200 participaciones a tener 46.

Por el contrario, la Administración no considera probada dicha transmisión de participaciones al no constar inscrita en el Registro Mercantil, de conformidad con el artículo 203.1 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio y que dispone lo siguiente:

"La declaración de haberse producido la adquisición o la pérdida del carácter unipersonal de la sociedad, así como el cambio de socio único, se hará constar en escritura pública que se inscribirá en el Registro Mercantil. La escritura pública que documente las anteriores declaraciones, será otorgada por quienes tengan la facultad de elevar a instrumento público los acuerdos sociales, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 108 y 109 de este Reglamento, exhibiendo al Notario como base para el otorgamiento del libro-registro de socios, testimonio notarial del mismo en lo que fuera pertinente o certificación de su contenido."

Asimismo, la Administración señala que, de acuerdo con los artículos 7 y 9 del mismo Reglamento:

"el contenido del Registro se presume exacto y válido" (...)

"Los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil".

Concluye la Administración que, dado que la transmisión no figura inscrita en el Registro Mercantil, no se ha probado que la participación en la entidad sea del 23%.

No obstante, debemos señalar que la transmisión de participaciones no es el acto que debe inscribirse en el Registro, sino que, a efectos de conocer la responsabilidad de la sociedad, el Reglamento exige dar publicidad a la pérdida de la unipersonalidad. Así lo señaló la Dirección del Registro y del Notariado, entre otras, en la resolución de 21 de febrero de 2011, que concluye lo siguiente:

"Con base en las singularidades de la sociedad de capital unipersonal, se prevén en la normativa societaria determinadas cautelas para proteger los intereses de terceros, entre las que destaca la necesaria publicidad tanto de la situación de unipersonalidad -originaria o sobrevenida- como de la pérdida de tal carácter o del cambio de socio único. Además, la omisión de la publicidad registral de la unipersonalidad sobrevenida se sanciona con la responsabilidad personal e ilimitada del socio único (cfr. artículos 13 y 14 de la Ley de Sociedades de Capital).

Ahora bien, no puede olvidarse, por una parte, que en un registro de personas como es el Registro Mercantil, la aplicación de algunos principios registrales como el de tracto sucesivo ha de ser objeto de interpretación restrictiva y no puede tener el mismo alcance que en un registro de bienes (cfr. Resoluciones de 2 de febrero de 1979, 26 de mayo y 4 de junio de 1998, 23 de diciembre de 1999 y 14 de enero y 21 de marzo de 2002); y, por otro lado,

el Registro Mercantil no tiene por objeto, respecto de las sociedades de responsabilidad limitada, la constatación y protección jurídica sustantiva del tráfico jurídico sobre las participaciones en que se divide el capital social de aquéllas, sino la de la estructura y régimen de funcionamiento de tales entidades, de modo que las participaciones sociales tienen un régimen de legitimación y una ley de circulación que operan al margen del Registro.

Por ello, como resulta del criterio de este Centro Directivo expresado en la citada Resolución 14 de enero de 2002, la circunstancia de que los asientos registrales hagan pública una situación de pluripersonalidad -o la existencia de un socio único que no es el actual por haber cambiado éste sin el adecuado reflejo registral, como acontece en el presente caso-, no puede constituir óbice alguno a la inscripción de decisiones sociales -entre ellos, también la de traslado del domicilio societario- adoptadas por quien en el momento oportuno ostenta la cualidad socio único y se encuentra legitimado conforme a lo establecido en el artículo 106.2 de la Ley de Sociedades de Capital (según el cual, el adquirente de todas las participaciones podrá ejercitar los derechos de socio frente a la sociedad desde que ésta tenga conocimiento de la transmisión).

Así, con arreglo a una interpretación, lógica, sistemática y finalista de las normas referidas no cabe sino reconocer como suficiente la manifestación que vierte en la propia escritura quien, como administradora de la sociedad es competente para recibir las comunicaciones que hayan de realizarse a la misma y para certificar sobre las transmisiones que, en su caso, se hayan notificado a dicha entidad. Además, en el presente caso se da la circunstancia de que la socia única y la administradora es la misma persona, con su cargo inscrito, por lo que el acto cuya inscripción se solicita es inscribible conforme al mismo artículo 11.3 del Reglamento del Registro Mercantil. En cambio, la exigencia pretendida por la Registradora sobre la previa inscripción del cambio del socio único -o, en su caso, el previo reflejo registral de la situación de unipersonalidad de la sociedad- no aparece establecida en precepto alguno y resulta contradicha en la propia Ley de Sociedades de Capital, que no establece expresamente sanción alguna para la falta de esa constancia del cambio de socio único y tan sólo previene la denegación del beneficio de la limitación de responsabilidad (cfr. artículo 14) como única consecuencia del incumplimiento de esa norma de publicidad de la unipersonalidad sobrevenida establecida en interés de los terceros."

Este TEAC considera, por tanto, suficientemente probada la transmisión de las participaciones con la escritura pública y la diligencia aportada por el interesado, no existiendo vinculación entre las entidades a la fecha en la que se procedió a la modificación de la base imponible, debiendo considerarse la misma ajustada a derecho.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.