

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

21181 *Resolución de 2 de diciembre de 2021, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la negativa del registrador mercantil y de bienes muebles XIV de Barcelona a inscribir la escritura de liquidación de una sociedad.*

En el recurso interpuesto por don L. C. M., como liquidador de «Editorial Amao, S.L.», contra la negativa del registrador Mercantil y de Bienes Muebles XIV de Barcelona, don Luis Fernández del Pozo, a inscribir una escritura de liquidación de dicha sociedad.

Hechos

I

Mediante escritura otorgada el día 2 de julio de 2021 ante el notario de Sabadell, don José Antonio Simón Hernández, con el número 1.280 de protocolo, se formalizó la liquidación de la sociedad «Editorial Amao, S.L.».

II

Presentada dicha escritura en el Registro Mercantil de Barcelona, fue calificada con defectos el día 29 de julio de 2021. El día 27 de agosto de 2021 se presentó por correo postal recurso interpuesto por don L. C. M. contra el primer defecto señalado en la nota.

El día 6 de septiembre de 2021, el registrador reformó la calificación en los siguientes términos:

«El Registrador que suscribe, previo el consiguiente examen y calificación del documento, de conformidad con los artículos 18 del Código de Comercio y 6 del Reglamento del Registro Mercantil, he resuelto no practicar la inscripción solicitada conforme a los siguientes hechos y fundamentos de Derecho:

Hechos.

Diario/Asiento: 1356/851.

Fecha de la presentación: 09/07/2021 nuevamente aportada el 03/09/2021.

Entrada: 41110146.

Sociedad: Editorial Amao SL.

Documento calificado: escritura otorgada el día 02/07/2021 ante el Notario de Sabadell don José Antonio Simón Hernández, número 1.280 de protocolo.

Recurso: en fecha 27/08/2021 fue interpuesto recurso contra el primer defecto señalado en la anterior nota de calificación de fecha 29/07/2021. En fecha de hoy se reforma la calificación del defecto recurrido y se accede a la inscripción, una vez subsanados los defectos 2.º, 3.º y 4.º señalados en dicha nota de calificación que se transcriben en el apartado siguiente.

Fecha de la calificación: 06/09/2021.

Fundamentos de derecho (defectos).

– Consta extendida en la hoja de la sociedad nota marginal de haber sido revocado el número de identificación fiscal por acuerdo del Departamento Regional de Gestión Tributaria de fecha 25 de noviembre de 2015, publicado en el B.O.E. de igual fecha, con los efectos previstos en la Disposición Adicional Sexta de la Ley General Tributaria. Vigente dicha nota marginal, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a la

sociedad, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo número de identificación fiscal.

– Consta extendida en la hoja de la sociedad nota marginal de haber causado baja en el Índice de Entidades Jurídicas previsto en la Ley del Impuesto de Sociedades, de conformidad con el actual artículo 119 de la Ley citada y el artículo 96 del Reglamento del Registro Mercantil. Vigente dicha nota marginal, no podrá practicarse ningún asiento, a excepción de los ordenados por la autoridad judicial y los que contengan actos que sean presupuesto necesario para la reapertura de la hoja registral, es decir, la resolución administrativa que ordene el alta en dicho Índice (Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 17 de julio y 22 de agosto de 2012, 19 de junio de 2013, 27 de septiembre de 2014, 18 de septiembre de 2015, 18 y 26 de mayo de 2016 y 27 de marzo de 2017).

– No se acredita la autoliquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Artículos 19, 45, I.B) 11 y 54,1 de la Ley reguladora del citado Impuesto, artículos 54, 98, y 122 de su Reglamento, artículos 254,1 y 256 de la ley Hipotecaria, artículo 107 del Reglamento Hipotecario, artículos 32,2 de la Ley de Sociedades de Capital y artículos 80 y 86,1 del Reglamento de Registro Mercantil y Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de fechas 24 de junio de 2010, 26 de enero de 2012 y 19 de octubre de 2016).

Los defectos consignados tienen carácter subsanable.

Contra la presente calificación (...)

El registrador (firma ilegible y sello del Registro con el nombre y apellidos del registrador).»

III

Contra la anterior nota de calificación, don L. C. M., como liquidador de «Editorial Amao, S.L.», interpuso recurso el día 10 de septiembre de 2021 mediante escrito en el que manifestaba lo siguiente:

«Que con fecha 6 de septiembre del 2021 y notificado el 8 de septiembre del 2021, el Registro Mercantil dictó la siguiente calificación sobre los documentos presentados de la liquidación y balance final de la Editorial Amao: “se accede a la inscripción, una vez subsanados los defectos 2.º, 3.º y 4.º señalados en dicha nota de calificación que se transcriben en el apartado siguiente.”

Por ello interpongo recurso contra dicha calificación basado en las siguientes argumentaciones:

Hechos.

Primero. Con fecha 29 de julio del 2021 y notificada el 9 de agosto del 2021, el registro mercantil denegó la inscripción del acta de liquidación y balance final, firmado ante notario don José Antonio Simón Hernández. Contra dicha resolución se interpuso recurso ante la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública y el registro Mercantil dictó nueva resolución donde dice: “se accede a la inscripción, una vez subsanados los defectos 2.º, 3.º y 4.º señalados en dicha nota de calificación que se transcriben en el apartado siguiente.”

Segundo. Como ya dijimos en anterior recurso, partimos de la base que hay una sentencia firme, y que las sentencias son de obligado cumplimiento cuando estas son firmes. Y no hay nada que pueda impedir su aplicación, excepto cuando hay un imposible. En el presente caso, nos encontramos frente a unas subsanaciones que según indica el registro hay que realizar, pero a juicio de esta parte, esas subsanaciones pueden implicar una desobediencia a la sentencia judicial dictada por el juzgado 11 de lo

mercantil de Barcelona. El motivo de esta argumentación que luego ampliaremos, es debido a que una vez declarada la nulidad y ser firme por resolución judicial, no se puede hacer nada que indique una reactivación de la sociedad anulada.

La Sociedad Editorial Amao S.L. fue dada de baja como consecuencia de su inactividad, y Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio dice: “Las solicitudes de rehabilitación del número de identificación fiscal sólo serán tramitadas cuando se acredite que han desaparecido las causas que motivaron la revocación y, en el caso de sociedades, se comuniquen, además, quienes ostentan la titularidad del capital de la sociedad, con identificación completa de sus representantes legales, el domicilio fiscal, así como documentación que acredite cuál es la actividad económica que la sociedad va a desarrollar. Careciendo de estos requisitos, las solicitudes se archivarán sin más trámite.”

Así como se puede observar es una reactivación en toda regla, y esa reactivación estando aún los demandantes de la nulidad inscritos, cuando la sociedad está anulada por sentencia judicial firme. Es decir, los demandantes todavía no han obtenido la aplicación de la sentencia, y por ello siguen inscritos, y hasta que no inscriba la liquidación y balance final no se producirá. Por ello insistimos que, según la ley, cuando hay resoluciones judiciales firmes, no hay motivo para no inscribir la liquidación y el balance final.

Por otro lado, tampoco se puede, a juicio de esta parte, anteponer la reactivación del número de identificación fiscal, al cumplimiento de la sentencia.

La sentencia dice: “en consecuencia declaro la nulidad de la sociedad Editorial Amao y ordeno la apertura de la liquidación.” Por otro lado, la ley deja a salvo, las inscripciones en el registro cuando es por causa de resolución judicial como luego veremos. Y el reactivar la identificación fiscal, conforme la ley general tributaria, es una activación en toda regla, pidiendo incluso la actividad empresarial de la sociedad y no contempla reactivar la identidad fiscal a los solos efectos de inscribir la liquidación y balance final, y máxime obligar a los demandantes que obtuvieron la sentencia estimatoria a ser parte de esa reactivación, eso es ir contra la sentencia de nulidad.

Fundamentos jurídicos.

Primero. El segundo punto que alude el registrador dice: “- Consta extendida en la hoja de la sociedad nota marginal de haber sido revocado el número de identificación fiscal por acuerdo del Departamento Regional de Gestión Tributaria de fecha 25 de noviembre de 2015, publicado en el B.O.E. de igual fecha, con los efectos previstos en la Disposición Adicional Sexta de la Ley General Tributaria. Vigente dicha nota marginal, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a la sociedad, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo número de identificación fiscal.”

En el punto 4.º de la disposición adicional sexta, de la Ley General Tributaria dice: “Excepcionalmente, se admitirá la realización de los trámites imprescindibles para la cancelación de la nota marginal a la que se refiere el párrafo anterior.

De igual modo, en todas las certificaciones registrales de la entidad titular del número revocado debe constar que el mismo está revocado.”

Por otro lado, el artículo 7 del reglamento del Registro Mercantil dice: “1. El contenido del Registro se presume exacto y válido. Los asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los Tribunales y producirán sus efectos mientras no se inscriba la declaración judicial de su inexactitud o nulidad”.

El artículo 94 punto 10 de este mismo reglamento establece que se inscribirán obligatoriamente:

“10.º Las resoluciones judiciales o administrativas, en los términos establecidos en las Leyes y en este Reglamento.”

El artículo 96 de igual manera dice: “Practicado en la hoja registral el cierre a que se refieren los artículos 276 y 277 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, sólo podrán

extenderse los asientos ordenados por la autoridad judicial o aquellos que hayan de contener los actos que sean presupuesto necesario para la reapertura de la hoja, así como los relativos al depósito de las cuentas anuales.”

Artículo 239 dice: “1. La inscripción de la disolución de las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones por causa legal o estatutaria distinta del mero transcurso del tiempo de duración de la sociedad, se practicará en virtud de escritura pública o testimonio judicial de la sentencia firme por la que se hubiera declarado la disolución de la sociedad.

2. La inscripción de la disolución de las sociedades colectivas y comanditarias simples se practicará en virtud de testimonio judicial de la sentencia firme por la que se hubiera declarado la disolución de la sociedad o en virtud de escritura pública, otorgada por todos los socios colectivos. En cuanto a los socios comanditarios, se estará a lo dispuesto en la escritura social.

3. En caso de quiebra de la sociedad o de cualquiera de los socios colectivos, la inscripción se practicará en virtud de testimonio de la resolución judicial firme que declare la quiebra.

4. En caso de muerte o declaración judicial de fallecimiento de un socio colectivo, la inscripción se practicará en virtud de instancia a la que se acompañará el certificado del Registro Civil o testimonio judicial del auto correspondiente.”

De igual manera se expresa los artículos 322, y concordantes de esta ley del reglamento del registro mercantil.

Segundo. Así, al amparo de todos los artículos anteriores y concordantes, si se puede inscribir dicha liquidación y balance, porque es una orden judicial y el rehabilitar el número de identidad fiscal, en este caso, significa ir directamente contra la sentencia, pues hay que reactivarla y la sentencia ordenó nulidad.

El Real Decreto 1065/2007, artículo 147 dice: “Las solicitudes de rehabilitación del número de identificación fiscal sólo serán tramitadas cuando se acredite que han desaparecido las causas que motivaron la revocación y, en caso de sociedades, se comunique, además, quienes ostentan la titularidad del capital de la sociedad, con identificación completa de sus representantes legales, el domicilio fiscal, así como documentación que acredite cuál es la actividad económica que la sociedad va a desarrollar. Careciendo de estos requisitos, las solicitudes se archivarán sin más trámite.”

Como se puede observar el activar el número de identificación fiscal supone la reactivación de actividad económica, y además con identificación completa de sus representantes, cuando se dictó un decreto firme, y que ya hemos aportado a este registro, donde se nombra a D. L. C. M. como liquidador, el liquidador (persona natural o jurídica) es el encargado de gestionar el periodo de liquidación de una sociedad mercantil o civil para el. Y lo que pide el registro mercantil es reactivarla, cuando la sentencia ya la anuló.

Así, esta parte entiende que no se puede limitar la inscripción de la liquidación y balance final de la sociedad, ordenada por la resolución judicial, a la reapertura y activación de la misma.

La sentencia firme da lugar a su ejecución, la cual es imprescindible para que se produzcan los efectos de protección de los intereses del demandante. Este procedimiento se denomina “vía de la ejecutoria”. Por ello, no se puede rehabilitar el número de identificación fiscal, porque se exige la rehabilitación y no la nulidad.

Por otro lado, el artículo 156.2 del reglamento del registro civil dice:

“2. El testimonio judicial de la sentencia firme que declare la nulidad de todos o alguno de los acuerdos impugnados será título suficiente para la cancelación de la anotación preventiva, de la inscripción de dichos acuerdos y de la de aquellos otros posteriores que fueran contradictorios con los pronunciamientos de la sentencia.”

En este sentido Resolución de 19 de octubre de 2020, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, dice: “1-Primero: La práctica de estas inscripciones registrales resulta obligada, no sólo para dar cumplimiento a lo ordenado por el Juzgado de lo Mercantil en estas resoluciones judiciales firmes, en estricta observación del mandato constitucional contenido en el artículo 118 de la Constitución (‘Resulta obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto’), sino de la finalidad y razón misma de ser del Registro Mercantil, para la necesaria salvaguarda o protección de la seguridad del tráfico mercantil sino para dar a lo resuelto la necesaria publicidad y garantizar con ello la seguridad del tráfico mercantil, como función básica encomendada al propio Registro.”

Tercero. El siguiente punto por el cual dice que no se puede inscribir, es: “Consta extendida en la hoja de la sociedad nota marginal de haber causado baja en el Índice de Entidades Jurídicas previsto en la Ley del Impuesto de Sociedades, de conformidad con el actual artículo 119 de la Ley citada y el artículo 96 del Reglamento del Registro Mercantil. Vigente dicha nota marginal, no podrá practicarse ningún asiento, a excepción de los ordenados por la autoridad judicial y los que contengan actos que sean presupuesto necesario para la reapertura de la hoja registral, es decir, la resolución administrativa que ordene el alta en dicho Índice (Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 17 de julio y 22 de agosto de 2012, 19 de junio de 2013, 27 de septiembre de 2014, 18 de septiembre de 2015, 18 y 26 de mayo de 2016 y 27 de marzo de 2017).”

Como ya se ha dicho y la misma nota de calificación lo dice que podrán inscribirse las resoluciones judiciales, conforme el artículo 96 del reglamento de registro mercantil. La hoja de la sociedad o causó baja por no presentar el impuesto sociedades de hace 14 años, es decir que está prescrito y caducado. Además, que el exigir el impuesto de sociedades también se dirige directamente contra la sentencia, pues la sentencia es de nulidad radical, porque no concurrieron dos de los socios, eso significa que la sociedad no fue constituida legalmente, y por ello la sentencia ordena la nulidad y su liquidación, si exigimos la declaración de impuestos de sociedades o su pago, estamos diciendo e estaba legalmente constituida, y eso entra en contradicción con la sentencia judicial.

La sentencia de condena firme se constituye como el título ejecutivo por... En este sentido y en relación con las sentencias constitutivas firmes, el apartado 2.º del artículo 521 de la LEC posibilita que, median e su certificación y, en su caso, el mandamiento judicial oportuno, puedan permitir inscripciones y modificaciones en Registros públicos sin necesidad de que se despache ejecución.

El artículo 522 de la ley de enjuiciamiento civil dice: “1. Todas las personas y autoridades, especialmente las encargadas de los Registros públicos deben acatar y cumplir lo que se disponga en las sentencias constitutivas y atenerse al estado o situación jurídicos que surja de ellas, salvo que existan obstáculos derivados del propio Registro conforme a su legislación específica.”

La resolución de 30 de octubre de 2020, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación del registrador mercantil I de Sevilla, dice: “Ahora bien, como ha puesto de relieve la Resolución de 21 de noviembre de 2012 no debe caerse en un rigor formalista injustificado si no cabe albergar duda sobre el alcance cancelatorio. Así resulta del artículo 521 de la LEC. Es decir que ‘las sentencias constitutivas firmes no siempre tienen que ir acompañadas de un mandamiento de ejecución de su contenido’. Pues como dijo la Resolución de 30 de junio de 2014, ‘el registrador no puede exigir, a los efectos de cancelar los asientos relativos a los acuerdos declarados nulos, ‘un pronunciamiento expreso sobre el contenido y alcance de la sentencia en relación a los asientos posteriores que, sin constituir obstáculos registrales, por la misma pudieran quedar afectados’, sin negar por ello la eficacia cancelatoria de la sentencia de nulidad...’”.

Debemos decir que tampoco se debe exigir, la reactivación de la identidad fiscal, ni la cancelación de la nota marginal del impuesto sociedades, para inscribir la sentencia firme, ya que dicha cancelación conlleva un trámite de reactivación que va contra el orden de nulidad del Juzgado, y en contra de los demandantes que obtuvieron el fallo judicial, precisamente lo que la sentencia persigue es la cancelación de la sociedad en el Registro Mercantil.

Cuarto. El último punto dice: “No se acredita la autoliquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Artículos 19, 45,I.B.) 11 y 54,1 de la Ley reguladora del citado Impuesto, artículos 54, 98, y 122 de su Reglamento, artículos 254,1 y 256 de la ley Hipotecaria, artículo 107 del Reglamento Hipotecario, artículos 32,2 de la Ley de Sociedades de Capital y artículos 80 y 86,1 del Reglamento de Registro Mercantil y Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de fechas 24 de junio de 2010, 26 de enero de 2012 y 19 de octubre de 2016).”

Como ya se dijo en la escritura pública de la asamblea universal de la Editorial Amao, presentada en este registro, firmada por todos los socios, no hay haber social ni económico, conforme se indica en el balance final. No hay transmisiones, el Registro no está teniendo en cuenta que estamos en una anulación por sentencia firme, y que la liquidación y balance final, es acorde con la sentencia de nulidad.

Es necesario comprender, dicho con el debido respeto, y repetitivamente, que el Registro pide una autoliquidación y demás impuestos, de una sociedad que no fue constituida legalmente, y que dos de los socios no comparecieron a su constitución, y que el Juzgado anuló la sociedad por la no comparecencia de esos dos socios, por lo tanto, nada debe impedir su inscripción en el Registro Mercantil. Independientemente de que, si el Registro entiende ajustado a derecho, reclame a la sociedad, una vez inscrita la liquidación y balance, pero al menos los demandantes habrán obtenido la ejecución de la sentencia.

La resolución de 14 de noviembre del 2019 de la Dirección General de los Registros y del Notariado, BOE núm. 274, de 14 de noviembre de 2019, páginas 125863 a 125883 (21 págs.) Sección: III. Otras disposiciones Departamento: Ministerio de Justicia Referencia: BOE-A-2019-16383 dice: “Y así en los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. El art. 103.4 establece lo siguiente: Artículo 103. 4. Serán nulos de pleno derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento. Con esta resolución del Registro se trata de eludir el cumplimiento de una sentencia judicial.”

La resolución dictada en Madrid, 3 de octubre de 2019.–El Director General de los Registros y del Notariado, Pedro José Garrido Chamorro, dice:

“Como bien recuerda la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2013, el registrador ‘(...) debía tener en cuenta lo que dispone el art. 522.1 LEC, a saber, todas las personas y autoridades, especialmente las encargadas de los Registros públicos, deben acatar y cumplir lo que se disponga en las sentencias constitutivas y atenerse al estado o situación jurídicos que surja de ellas, salvo que existan obstáculos derivados del propio Registro conforme a su legislación específica. Y como tiene proclamado esta Sala, por todas, la STS núm. 295/2006, de 21 de marzo, 'no puede practicarse ningún asiento que menoscabe o ponga en entredicho la eficacia de los vigentes sin el consentimiento del titular o a través de procedimiento judicial en que haya sido parte’”.

El artículo 24 de la Constitución española dice: “Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.”

Artículo 118 de la Constitución española: “Es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto.”.

Estas previsiones ya están establecidas en los artículos 521 y 522 LEC en sede de ejecución, para las sentencias meramente declarativas y las sentencias constitutivas. La exigencia no es baladí, porque el artículo 239 del Reglamento del Registro Mercantil («RRM») señala que “la inscripción de la disolución de las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones (...) se practicará en virtud de escritura pública o testimonio judicial de la sentencia firme por la que se hubiera declarado la disolución de la sociedad”.

“Pero, como ya afirmó esta dirección General en las citadas Resoluciones de 1 y 22 de agosto de 2016, este criterio no puede ser mantenido. En primer lugar, porque en casos en que la improcedencia de la declaración de concurso sea judicialmente declarada, no se puede condenar a los socios a la subsistencia de la inscripción registral de una sociedad disuelta y con las operaciones de liquidación realizadas.”

Por todo lo cual respetuosamente a la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública suplico: Tenga a bien admitir el presente escrito junto con los documentos que se acompañan, y en mérito de alegado acuerde inscribir la liquidación y balance final, en aplicación de la sentencia firme del juzgado de lo Mercantil 11 de Barcelona, y anular la calificación que recurrimos.»

IV

Mediante escrito, de fecha 23 de septiembre de 2021, el registrador Mercantil emitió su informe y elevó el expediente a esta Dirección General.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 18 y 20 del Código de Comercio; 19 bis, 254, 255, 326 y 327 de la Ley Hipotecaria; 214.3 y 282 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital; 51 y 54 del 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; 6, 9, 96, 109, 147, 242, 378, 387, 388, y 426.1 y la disposición transitoria quinta del Reglamento del Registro Mercantil; 122 y 123 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; 131.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; 119.2 y la disposición final duodécima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria; los artículos 23 y 147 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; la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2000; las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 2 de febrero de 1979, 26 de mayo y 4 de junio de 1998, 23 de diciembre de 1999, 21 de marzo de 2000, 11 de abril de 2001, 14 de enero, 21 de marzo y 27 de abril de 2002, 17 de septiembre y 15 y 19 de octubre de 2004, 10 de marzo, 20 de abril, 23 de mayo, 26 de julio y 16 de septiembre de 2005, 20 de enero, 25 de febrero y 20 de mayo de 2006, 31 de enero y 4 de octubre de 2007, 11 de febrero de 2008, 19 de junio y 30 de julio de 2009, 1 y 23 de marzo y 13 de diciembre de 2010, 21 de febrero, 7 y 26 de julio y 21 de septiembre de 2011, 27 de febrero de 2012, 7 de junio, 8 de octubre y 14 de noviembre de 2013, 11 de enero y 16 de septiembre de 2014, 23 de enero, 20 de mayo, 15, ésta del sistema registral en contestación a consulta, y 19 de septiembre y 22 de diciembre de 2015, 18 de mayo

de 2016, 18 de enero, 14 de julio y 12 de diciembre de 2017, 11 y 20 de junio de 2018, 17 de enero, 20 de febrero y 22 y 23 de julio de 2019 y 7 y 15 de enero de 2020, y las Resoluciones de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 6, 7 y 19 de febrero, 20 de marzo, 28 de julio y 9 de octubre de 2020 y 15 de enero, 10 de febrero y 2 de septiembre de 2021.

1. El objeto del presente recurso es determinar si puede inscribirse una escritura de liquidación y extinción de una sociedad, en cuyo historial registral consta una nota marginal de revocación del número de identificación fiscal y otra de baja en el índice de entidades jurídicas, además de no haberse presentado la autoliquidación correspondiente.

El recurrente estima que la escritura debe inscribirse para dar cumplimiento a la sentencia judicial que declaró la nulidad de la sociedad, por no haberse constituido legalmente al no comparecer dos socios a su constitución.

Son circunstancias que deben ser tenidas en cuenta en la resolución del presente expediente, las siguientes:

– La escritura es de liquidación y extinción, en la que se elevan a público los acuerdos tomados por el socio único el día 11 de marzo de 2019.

– Mediante sentencia de fecha 17 de diciembre de 2018, dictada en el procedimiento número 157/2018, se acordó la nulidad de la sociedad y la apertura de la liquidación, al haberse allanado ésta a la pretensión de los demandantes.

– En el historial registral de la sociedad constan los siguientes datos: inicio de las operaciones el día 23 de diciembre de 2002; baja en el censo de entidades con fecha 21 de diciembre de 2006; revocación del número de identificación fiscal publicada en el «Boletín Oficial del Estado» de fecha 26 de noviembre de 2015.

– El documento presentado en el Registro Mercantil, cuya calificación es recurrido, es una escritura pública de liquidación de una sociedad y no una sentencia judicial,

– La sentencia judicial dictada ya consta inscrita en el Registro Mercantil de Barcelona, inscripción 4.ª y se limita a declarar «la nulidad de la sociedad Editorial Amao S.L. y ordenó la apertura de la liquidación».

– La causa de nulidad de la sociedad, según manifiesta la interesada, es porque a la escritura de constitución no concurrieron dos de los socios, allanándose la sociedad a la pretensión de éstos, pero el inicio de las operaciones fue el día 23 de diciembre de 2002, y el procedimiento judicial se incoó más de 15 años después, en el año 2018, incluso después de constar en el Registro la baja de Hacienda y la revocación del número de identificación fiscal.

2. En relación con la constancia en el Registro Mercantil de la revocación del número de identificación fiscal.

La disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria, dispone lo siguiente en su cuarto apartado, según redacción dada por el artículo 13.25 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, dispone: «Cuando la revocación se refiera al número de identificación fiscal de una entidad, su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» implicará la abstención del notario para autorizar cualquier instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase, así como la prohibición de acceso a cualquier registro público, incluidos los de carácter administrativo, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal. El registro público en el que esté inscrita la entidad a la que afecte la revocación, en función del tipo de entidad de que se trate, procederá a extender en la hoja abierta a dicha entidad una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a aquella, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal».

El precepto tiene importantes consecuencias en el ámbito del Registro Mercantil pues, como puso de relieve la contestación de esta Dirección General de 15 de septiembre de 2015 a la consulta de la Subdirección General de Verificación y Control

Tributario del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 3 de julio de 2015, se resuelven en la práctica de una nota marginal distinta a la que provoca la baja provisional en el Índice de Sociedades.

Como se puso entonces de relieve, la revocación del número de identificación fiscal obedece a una razón de ser y es objeto de un procedimiento distinto del que provoca la nota marginal de cierre previsto en el artículo 119.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades.

La regulación del número de identificación fiscal se comprende en Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. El procedimiento de concesión se contempla en su artículo 23 y el de revocación y rehabilitación, que se enmarcan dentro de los procedimientos de comprobación e investigación, en su artículo 147 (reformado en cuanto a la rehabilitación por virtud del artículo 1.29 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre), de cuya regulación resultan las consecuencias y efectos derivados de ambas situaciones. Específicamente el procedimiento de revocación, que obedece al incumplimiento de las obligaciones fiscales que el propio precepto determina, se sujeta al procedimiento en el mismo regulado y culmina con la publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

3. Este Centro Directivo también se ha pronunciado en reiteradas ocasiones (vid. las Resoluciones citadas en el apartado «Vistos» de la presente), con referencia a los efectos de cierre provocados por la nota marginal de baja provisional en el Índice de Sociedades.

La doctrina de esta Dirección General al respecto se construyó sobre la redacción del artículo 131.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (y en el artículo 137 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, refundido por aquel), que establecía que en caso de baja provisional de una sociedad en el Índice de Entidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se imponía un cierre registral prácticamente total del que tan sólo quedaba excluida la certificación de alta en dicho Índice.

La regulación actual se contiene en el artículo 119.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que tiene el siguiente contenido: «El acuerdo de baja provisional será notificado al registro público correspondiente, que deberá proceder a extender en la hoja abierta a la entidad afectada una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción que a aquella concierna sin presentación de certificación de alta en el índice de entidades».

El contenido del precepto es idéntico al de su precedente por lo que la doctrina entonces aplicable lo sigue siendo hoy, a pesar del cambio de Ley aplicable.

La disposición final duodécima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, estableció el día 1 de enero de 2015 como fecha de su entrada en vigor.

Dicha regulación se completa con la del artículo 96 del Reglamento del Registro Mercantil que establece lo siguiente: «Practicado en la hoja registral el cierre a que se refieren los artículos 276 y 277 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, sólo podrán extenderse los asientos ordenados por la autoridad judicial o aquellos que hayan de contener los actos que sean presupuesto necesario para la reapertura de la hoja, así como los relativos al depósito de las cuentas anuales».

El contenido de estas normas es concluyente para el registrador: vigente la nota marginal de cierre por baja provisional en el Índice de Entidades, no podrá practicar ningún asiento en la hoja abierta a la sociedad afectada, a salvo las excepciones citadas.

4. En cuanto a la no acreditación de la autoliquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece el artículo 254.1 de la Ley Hipotecaria que «ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que

se establecieren por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir».

Este precepto no es sino la reproducción en el ámbito de la legislación registral de lo dispuesto con carácter general en el artículo 54 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conforme al cual «1. Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma o cuando menos la presentación en ella del referido documento... La justificación del pago o en su caso de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original».

Esta última disposición se desarrolla por los artículos 122 y 123 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, y en el último de tales preceptos reglamentarios se deja a «salvo lo previsto en la legislación hipotecaria», lo que supone que será posible sin necesidad de tal justificación la práctica del asiento de presentación tal como previene expresamente el artículo 255 de la Ley Hipotecaria.

La doctrina mantenida por este Centro Directivo sobre el cumplimiento de tales requisitos tributarios (vid. a modo de ejemplo, la Resolución de 5 de mayo de 1994) puede resumirse del siguiente modo: el registrador, ante cualquier operación jurídica cuya registración se solicite, no sólo ha de calificar su validez y licitud, sino decidir también si se halla sujeto o no a impuestos; la valoración que haga de este último aspecto no será definitiva en el plano fiscal, pues no le corresponde la competencia liquidadora respecto de los diversos tributos; no obstante, será suficiente bien para acceder, en caso afirmativo, a la inscripción sin necesidad de que la Administración tributaria ratifique la no sujeción, bien para suspenderla en caso negativo, en tanto no se acredite adecuadamente el pago, exención, prescripción o incluso la no sujeción respecto del impuesto que aquél consideró aplicable, de modo que el registrador, al solo efecto de decidir la inscripción, puede apreciar por sí la no sujeción fiscal del acto inscribible, evitando una multiplicación injustificada de los trámites pertinentes para el adecuado desenvolvimiento de la actividad jurídica registral.

Ahora bien, no concurriendo circunstancias de realización de especial tarea de cooperación con la Administración de Justicia (Resolución de 21 de diciembre de 1987) ni resultando supuestos de expresa no sujeción al Impuesto (apartados 2. a 4. del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) o de clara causa legal de exención fiscal –como ocurre en la aceptación de una hipoteca unilateral efectuada por la Tesorería General de la Seguridad Social (Resolución de 23 de abril de 2007)–, imponer al registrador la calificación de la sujeción o no al impuesto de ciertos actos contenidos en la escritura supondría obligarle a realizar inevitablemente declaraciones tributarias que (aunque sea con los limitados efectos de facilitar el acceso al Registro de la Propiedad) quedan fuera del ámbito de la competencia reconocida a este Centro Directivo, de modo que, aunque es posible que el registrador aprecie la no sujeción de determinado acto a las obligaciones fiscales, ha de tenerse en cuenta que si para salvar su responsabilidad exigiere la correspondiente nota de pago, exención, prescripción o no sujeción, habrán de ser los órganos tributarios competentes los que podrán manifestarse al respecto al recibir la comunicación impuesta por ley, sin que corresponda a esta Dirección General el pronunciarse, a no existir razones superiores para ello (por ejemplo, cfr. artículo 118 de la Constitución) o tratarse de un supuesto en el que se esté incurriendo en la exigencia de un trámite desproporcionado que pueda producir una dilación indebida (vid., por todas, las recientes Resoluciones de 3 y 10 de octubre y 27 de noviembre de 2014).

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Mercantil de la provincia donde radica el Registro, en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, conforme a lo establecido en la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 24/2001, 27 de diciembre, y los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 2 de diciembre de 2021.–La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, Sofía Puente Santiago.