

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

22467 *Resolución de 9 de octubre de 2023, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la calificación negativa emitida por la registradora mercantil y de bienes muebles de La Rioja, en relación con el balance incorporado a la escritura de liquidación de una compañía.*

En el recurso interpuesto por don M. H. V., administrador único de «Cofivacasa», liquidadora de la «Sociedad Mercantil Estatal Gestión Urbanística de La Rioja, SA» en liquidación, contra la calificación negativa emitida por la registradora Mercantil y de Bienes Muebles de La Rioja, doña María Celia Meneses Martínez-Bernal, en relación con el balance incorporado a la escritura de liquidación de la compañía.

Hechos

I

Mediante escritura autorizada el día 23 de febrero de 2023 por el notario de Logroño, don Tomás Sobrino González, con el número 363 de protocolo, se procedió a solemnizar los acuerdos sociales relativos a la liquidación y extinción de la compañía «Sociedad Mercantil Estatal Gestión Urbanística de La Rioja, SA» en liquidación.

II

Presentada el día 18 de abril de 2023 dicha escritura en el Registro Mercantil de La Rioja, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Doña María Celia Meneses Martínez Bernal, Registradora Mercantil [sic] de La Rioja, previo el consiguiente examen y calificación, de conformidad con los artículos 18 del Código de Comercio y 6 del Reglamento del Registro Mercantil, ha resuelto no practicar la inscripción solicitada conforme a los siguientes hechos y fundamentos de Derecho:

Hechos.

Diario/Asiento: 47/828.

F, presentación: 18 de abril de 2023.

Entrada: 1/2023/1142,0.

Sociedad: Sociedad Mercantil Estatal Gestión Urbanística de La Rioja, SA, en liquidación.

Hoja: LO-740.

Autorizante: Sobrino González, Tomás.

Protocolo: 2023363 de 2302/2023.

Fundamentos de Derecho (defectos).

– Artículos 390, 391, 395, 396 de la Ley de Sociedades de Capital; 247 Reglamento del Registro Mercantil.–No es posible calificar completamente la escritura respecto de los

importes, cifras, partidas y datos que constan en la certificación y en la escritura en los siguientes términos:

1. En cuanto al balance final de liquidación: Figura en el balance una partida denominada "deudores varios" por importe de euros que use complementa como texto, en el párrafo siguiente al balance indicando "adjudicación de inmuebles y sus correspondientes IVA" y sin embargo, en otro párrafo figura "como Inmovilizado material Inmuebles". Según el Plan General Contable, la cuenta "deudores varios", es la cuenta en la que se encuadran las cuentas y subcuentas de los saldos relativos de quienes deben algún importe a la empresa con motivo de la actividad de esta.

Por lo tanto, el balance final aprobado debe ser un balance final de liquidación (previo a la adjudicación) y por lo tanto, debe estar coordinado dicho balance final con el texto de la certificación. Por lo tanto, se solicita se incorpore el balance final de liquidación aprobado previo a la adjudicación.

2. A la vista del balance final insertado como aprobado figuran como activo diversas partidas que son, "Activos por impuesto corriente" por importe de 1.243,32 euros y "Otros créditos con administraciones públicas" por importe de 12.141,79 euros. Dichas cantidades no se han adjudicado a los socios, Por lo tanto, falta la adjudicación de las mismas en la liquidación como parte de su cuota de liquidación.

Así mismo, en el texto de la certificación figura que la partida "otras deudas con administraciones públicas", indicando que "son deudas a cobrar con Hacienda pública sobre todo por IVA, y del que no se ha iniciado el periodo de liquidación", por lo que parece contradictorio lo expresado con lo indicado en el balance insertado y la no adjudicación de dichos importes que han indicado con anterioridad.

3. Al sumar las valoraciones de los inmuebles independientes que figuran en la certificación recogidos en los cuadros de las páginas 5, 6, 7, 8 dan un total de "4.626.640,30 euros" que no coinciden con el importe que figura en el balance y en la certificación que es un total de "5.340.706,71 euros", ni con los 4.747.304,12 euros y 593.402,59 euros de IVA referidos en el texto de la certificación, A su vez tampoco, coincide dicha cantidad con las cifras del balance aprobado en la partida que figura en el balance como "deudores varios", tampoco coincide con la "valoración conjunta por localidades" según el cuadro insertado en la página 9, y a su vez, tampoco coincide con cada una de las valoraciones que se indican en la escritura (descripción de las fincas), ni con las adjudicaciones de la página 10 de la certificación.

3 [sic]. Respecto del importe de 9.371,02 euros. En uno de los párrafos de la certificación y escritura se indica que no es repartible la cantidad de 9.371,02 euros dado que son acreedores como consecuencia de la liquidación, (la cantidad se descuenta de la partida tesorería antes del reparto), así mismo, se indica que será asegurada en la cuenta bancaria de Bankinter SA.

Seguidamente, en la certificación figura en la página 3, que "Gestur no tiene deudas sociales pendientes de liquidar y se satisfecho todos los créditos con sus acreedores", sin embargo dicha cantidad se ha detráido del activo según indica el informe. En el informe de liquidación a su vez, figura que los conceptos de las cantidad [sic] indicadas son entre otros por ejemplo, la comunidad de propietarios, la electricidad, la seguridad social, retenciones de IRPF, etc., etc., y por tanto, a la vista de los "conceptos indicados" no parece ser acreedores residuales de los gastos de liquidaciones sino en si son acreedores de la sociedad, y que por tanto, deberían figurar reflejados en el balance final como pasivo.

Así mismo, las manifestaciones respecto de los acreedores que figuran en los apartados d) y f) no son acordes con la liquidación realizada conforme al artículo 2472.3 RRM, por lo que debe ser subsanado en la forma pertinente.

Respecto de la manifestación de la escritura que ha abierto una cuentas en la entidad de Bankinter y que "se va a proceder a la consignación de cantidades pendientes" tampoco es suficiente la manifestación ya que deben dichos importes estar consignados los acreedores en la cuenta de la entidad, es decir, la manifestación debe ser completada identificando que se ha realizado ya dicha consignación (no que se

consignará), expresando la identificación de cada uno de los acreedores con el importe de la cantidad asignada a cada uno en dicha cuenta bancaria en cumplimiento del artículo 247.2,3.ª del R.R.M.

Una vez realizada esta operación en la liquidación completas habiendo pagado o consignados los importes a los acreedores, el activo restante es el que debe adjudicarse a los socios como cuota de liquidación final y no como ahora una estimación.

4. En las páginas 10 y 11 aparecen las adjudicaciones realizadas a los socios con una serie [sic] de operaciones, por tanto, dado que las valoraciones y cifras citadas anteriormente tienen defectos no es posible calificar íntegramente las adjudicaciones y los cálculos indicados.

5. En las operaciones de liquidación se ha adoptado la compensación por parte del socio minoritario (Ader) al socio mayoritario (Sepes) del exceso del importe de cuota de liquidación recibido por los bienes "in natura" en una cantidad de 396.158,72 euros, que se indica a su vez [sic] que será ingresado en la cuenta de la sociedad en metálico. Por lo tanto, deberá ser acreditada dicha cantidad para poder calificar operación de la adjudicación como completada.

A la vista de las cantidades anteriormente indicadas con defectos no es posible determinar si dicho importe es correcto o no, por lo que no es posible la calificación íntegra de la [sic] operaciones indicadas,

6. Se han incluido en la escritura cuatro facturas de fechas 20 de Diciembre de 2012, emitidas por Gestur a las empresas Sepes (entidad pública empresarial del suelo) y Ader (Agencia de Desarrollo Económico de la Rioja) con un concepto en cada una de ellas que es "transmisión de fincas" (correspondiente a cada uno de los bloques de fincas indicados por localidad) por un total de 5.340.706,71 euros, y se acompaña de una transferencia de fecha 19 de enero de 2023 de "Sepes a Gestión Urbanística de la Rioja, SA, por 593.402,59 euros" por concepto de IVA, sin embargo, según las operaciones realizadas en página 10 y las "aclaraciones redactadas" en la certificación la cantidad del IVA ya figuraba incluido en el balance en la cantidad de "5.340.706,71 euros" y lo único que se realizaba como acuerdo es una compensación entre los socios por importe por un importe total de 396.15,72 [sic] euros (diferencia del exceso mediante una transferencia en metálico) por lo que los documentos incluidos no coinciden con las operaciones de liquidación de la escritura,

– Artículos 6, 58 Reglamento del Registro Mercantil.–Respecto de los certificados catastrales insertados en el documento y las descripciones de los elementos adjudicados figuran las siguientes discrepancias de las que solicita aclaración o su subsanación a los efectos de poder trasladar dichos datos a la inscripción con la suficiente claridad:

1. Faltan los certificados de las fincas bajo el epígrafe de la escritura número 8, 35, 32, 20 y se ha repetido el del número 7.
2. El local bajo el epígrafe 49, figura como un único local, sin embargo en la certificación y en escritura se dividen en dos oficinas 2.º A y 2.º B.
3. En el certificado figura calle (...) con 8764,75 m2 sin embargo no se corresponde [sic] con la finca epígrafe número 51 de la escritura.
4. La finca 55 no se corresponde con los certificados catastrales incluidos.

– De conformidad con el artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, artículos 254 y 256 de la Ley Hipotecaria, y con el artículo 86.1 del Reglamento del Registro Mercantil en relación con el artículo 32,2 del Texto Refundido 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, se requiere acreditar la solicitud o práctica de la liquidación tributaria correspondiente en la forma prevenida por el artículo 28 de la Ley 5/2008, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2009 del Gobierno de La Rioja; Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública [sic] 26 de enero de 2012.

Dicho precepto, dictado en ejercicio de las competencias de dicha Comunidad Autónoma, dispone lo siguiente: "A los efectos de lo dispuesto en el artículo 53.3 de

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, así como a efectos de lo previsto en los artículos 254 y 256 de la Ley Hipotecaria, la acreditación del pago de las deudas tributarias y de la presentación de las declaraciones tributarias y de los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre sucesiones y donaciones o al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, cuyos rendimientos estén atribuidos a la Comunidad Autónoma de La Rioja. se ajustará a los siguientes requisitos. 1.1)... 2.1)... 3.1).—La presentación y/o pago del impuesto sólo se entenderán acreditados cuando el documento presentado lleve incorporada la nota justificativa de la presentación junto con el correspondiente ejemplar de la autoliquidación y ambos debidamente sellados por los órganos tributarios de la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja, y conste en ellos el pago del tributo o la declaración de no sujeción o del beneficio fiscal aplicable. 4.1).—En el supuesto de declaraciones tributarias cuyo pago y/o presentación se haya efectuado por los medios telemáticos habilitados por la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja, la acreditación de la presentación y pago se ajustará a la normativa dictada al efecto por la Consejería competente en materia de Hacienda". Dicho defecto es subsanable.

Deben presentar para su despacho del documento todas las cartas de pagos correspondientes a las distintas operaciones realizadas, desde la liquidación a la adjudicación, siendo las cartas de pagos las correspondientes a los siguientes concepto [sic], según la consulta a Tributos: Es decir, las cartas de pagos de las operaciones societarias por la cuota de liquidación de cada uno de dos socios. Respecto de la carta de pago "del IVA", por la adjudicación de los inmuebles figura [sic] que es por importe a 593.402,59 euros, Sin embargo. figura presentada una carta de pago con un concepto "renuncia de iva" de importe 396.158,72 euros, y carta de pago correspondiente a la tributación por el exceso de adjudicación por el importe indicado de 396.158.72 euros,

Se advierte que los valores indicados deberán estar ajustados a la aplicación correcta de los importes dado que la escritura ha sido calificada con defectos en relación de las Cifras del balance.

En relación con la presente calificación: (...)

Logroño, a cinco de mayo de dos mil veintitrés.»

III

Solicitada calificación conforme al cuadro de sustituciones, correspondió la misma a la registradora de la Propiedad de Alfaró-Cervera del Río Alhama, doña Marta Hernández Gómez de Liaño, quien, el día 20 de junio de 2023, confirmó la calificación de la registradora sustituida.

IV

Contra la nota de calificación sustituida, don M. H. V., administrador único de «Cofivacasa», liquidadora de la «Sociedad Mercantil Estatal Gestión Urbanística de La Rioja, SA» en liquidación, interpuso recurso el día 7 de julio de 2023 mediante escrito en los siguientes términos:

«Hechos.

I

Cofivacasa es una Sociedad Mercantil Estatal perteneciente a la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI). Su objeto social principal consiste en la liquidación de sociedades públicas.

En este procedimiento Cofivacasa actúa como liquidador de la sociedad Gestión Urbanística de La Rioja, SA, en Liquidación (Gestur).

Gestur es una Sociedad Mercantil Estatal constituida por dos accionistas, también pertenecientes al Sector Público, la Agencia de Desarrollo Económico de La Rioja (ADER), integrada en el Sector Público de la Comunidad Autónoma de La Rioja y SEPES Entidad Pública Empresarial de Suelo, perteneciente al Sector Público Empresarial del Estado.

Ambos accionistas, en Junta General, de 25 de septiembre de 2018, acordaron la liquidación de Gestur y encomendaron ésta a una sociedad especialista en estas operaciones en el ámbito público, tal y como exige el artículo 114.2 de la Ley 30/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

II

Ultimadas las operaciones de liquidación, Gestur celebró la Junta General de Accionistas el día 20 de diciembre de 2022, para la aprobación de la liquidación de la compañía, del balance de liquidación y el proyecto de reparto del haber social.

El acta de la Junta General de Accionistas de Gestur, del día 20 de diciembre de 2022, se elevó a escritura pública ante el notario de Logroño, Sr. Tomás Sobrino González, El certificado del acta de la Junta General de Accionistas y la documentación que se adjuntó, fueron presentados para su calificación ante la Registradora Mercantil de Logroño el 18 de abril de 2023, conforme consta en los libros del Registro Mercantil de Logroño y en la calificación que practicó esta Registradora, con los siguientes datos:

Diario/Asiento: 47/828.

F. presentación: 1304/2023.

Entrada: 1,2023/11420.

Sociedad: Sociedad Mercantil Estatal Gestión Urbanística de La Rioja, SA, en liquidación.

Hoja: LO-740.

Autorizante: Sobrino González, Tomás.

Protocolo: 2023/363 de 23 de febrero de 2023.

III

La calificación de la Registradora Mercantil de Logroño, de 24 de mayo de 2023 concluye que en la documentación presentada existen defectos en las cifras del balance, suspendiendo la inscripción de la escritura pública de liquidación y extinción de la Sociedad Mercantil Estatal Gestión Urbanística de La Rioja, SA, en Liquidación, si bien la calificación analiza otras cuestiones para concluir en la improcedencia de inscribir el título, la notificación de esta calificación a Cofivacasa se produjo el día 24 de mayo.

En el pie de recurso de la calificación de la Registradora Mercantil de Logroño, sin perjuicio de otras vías, ofrecía la posibilidad de instar su sustitución mediante el procedimiento previsto en los artículos 19 bis y 275 bis de la Ley Hipotecaria y el Decreto 1039/2003, de 1 de agosto.

IV

En consideración a la opción señalada por la Registradora en su escrito de calificación, se interesó la sustitución de la Registradora.

El 14 de junio de 2023 se presentaron alegaciones a la calificación de la Registradora de Logroño ante la registradora sustituta, Registradora del Registro de la Propiedad de Alfaro. D.^a Marta Hernández Gómez de Liaño.

En su calificación, de 20 de junio de 2023, la Registradora sustituta reproduce los motivos para suspender la inscripción solicitada y advierte de la posibilidad de interponer

recurso contra la calificación de la Registradora del Registro Mercantil de Logroño ante la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública.

V

Los acuerdos de la Junta de Accionistas de Gestur, de 20 de diciembre de 2022, adoptados por unanimidad, no han sido recurridos por ninguno de los socios ni por terceros a fecha de este recurso.

A los anteriores hechos les son de aplicación los siguientes

Fundamentos de Derecho.

I

Contra la calificación negativa de la Registradora del Registro Mercantil de Logroño procede interponer recurso potestativo ante la Dirección General de Seguridad jurídica y Fe Pública, de conformidad con los artículos 19,bis, 58 y 324 de la Ley Hipotecaria.

Este recurso sólo permite considerar las cuestiones planteadas por la Registradora en su calificación de modo que con el fin de facilitar la resolución de esta impugnación procedemos a fundar nuestra discrepancia en el orden que se hace en la calificación.

II

Con carácter previo al análisis detenido de los reproches que en la calificación se hacen a la escritura pública de liquidación y extinción de la Sociedad Mercantil Estatal Gestión Urbanística de La Rioja, SA, en liquidación. interesa traer a estas alegaciones la doctrina administrativa y jurisprudencial que la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública ten adelante J y FP) y los Tribunales establecen en relación con el contenido y la forma del balance final de liquidación de una sociedad.

Con este fin por su exhaustividad debe traerse a estas alegaciones la Resolución de 10 de julio de 2019 de la Dirección General de Registros y del Notariado (en adelante, DGRN), actualmente DGSJ y FP, esta Resolución trata de dar respuesta a una controversia similar a la que sustancialmente plantea la calificación objeto de impugnación.

En primer lugar, la DGRN señala que "la característica principal de este balance final de liquidación es que no se trata en realidad de un balance, sino de una rendición de cuentas de la actividad de los liquidadores...".

En el mismo sentido, se pronuncia la Audiencia Provincial de Madrid, entre otras, en la Sentencia de 25 de mayo de 2002 recurso 645/2000 este tribunal señala que: "... lo característico del balance finales que, pese a su denominación, no se trata de un verdadero balance sino de una cuenta de cierre que debe reflejar con exactitud y claridad el estado patrimonial de la sociedad una vez realizadas las operaciones liquidatorias en sentido estricto...".

La Audiencia Provincial de Pontevedra, Sección 1.^a en su Sentencia 52/2020, de 30 de enero de 2020, Recurso 829/2019 (a la que se remite también la Sentencia 2263/2020, de 22 de octubre de 2020; Recurso 289/2019 de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 15.^a) respecto del balance final de liquidación afirma que "18. La elaboración de un balance final constituye, pues, una obligación esencial del liquidador, previa al pago o reparto del haber social entre los socios, y debe ser aprobado por éstos, previamente, por tanto, al acuerdo de reparto de la cuota de liquidación. El balance, junto con el informe final y el proyecto de división del haber social, cumple la doble función de informar a los socios de las operaciones realizadas durante toda la fase de liquidación por los liquidadores, y de determinar el haber social que debe dividirse entre los socios, que son los únicos legitimados para su impugnación. Por tanto, opera en la práctica como un acto de rendición de cuentas del liquidador, que puede

impugnarse en el plazo de dos meses por los socios que no voten a favor de su aprobación, con el efecto de condicionar la ejecución material de reparto de la cuota social, pues el juez adoptará de oficio la medida cautelar de anotación preventiva de la demanda (art. 390.2).

19. El balance de liquidación es un documento contable que refleja el estado patrimonial de la sociedad en el momento inmediatamente anterior al reparto de la cuota social, por lo que debe reflejar con la debida separación los bienes y derechos de la sociedad en ese momento, así como las partidas de pasivo; como sostiene el perito, el balance final de liquidación concretará el patrimonio neto partible, y su contrapartida será la cuenta de socios. Aisladamente considerado, sin embargo, el balance final se convierte en un documento incompleto, pues la ley no exige para su confección, ni que se realice con arreglo a los criterios previstos para los balances de cada ejercicio (art. 35 del Código de Comercio), ni que el balance final vaya acompañado de una memoria, ni tampoco de la elaboración de una cuenta de pérdidas y ganancias. Por tanto, los requisitos materiales para su elaboración deberán interpretarse en relación con su finalidad, teniendo en cuenta, como hemos dicho, que en la práctica funciona como una rendición de cuentas del liquidador, que permite a los socios fiscalizar su actuación. Por tanto, la impugnación del balance final con el único fundamento de la infracción del derecho de información de los socios, hipotéticamente posible (por ejemplo, si se agrupan indebidamente partidas o no se detalla de manera suficiente, de forma que no resulte posible conocer las magnitudes contables en él reflejadas con el detalle necesario, según los casos), debe verse matizada con la afirmación de que el documento que debe complementar la información disponible a los socios, junto con la contenida en el balance final, es el informe de las operaciones de liquidación (de forma semejante a lo que sucede con la memoria respecto del balance del ejercicio)".

En definitiva, el balance de liquidación no trata de hacer un análisis contable y financiero minucioso sino de reflejar una imagen exacta de la situación de la empresa tras las operaciones de liquidación efectuadas con vocación de servir para determinar la cuota de liquidación de cada socio. De manera que, superando las posibles dudas que las partidas de la contabilidad pudieran ofrecer a la Registradora, como a lo largo de este recurso se expone, el elemento determinante para enjuiciar el ajuste a derecho del balance de liquidación y el informe del liquidador debe colocarse en su finalidad, que no es otra que permitir a los accionistas conocer las operaciones realizadas y el haber social repartible.

Desde este momento debe advertirse de la complejidad contable Gestur tuvo que resolver en la liquidación, pero la opción que la Registradora critica en su calificación no tuvo otro objeto que dar el mayor efecto al fin último del balance final de liquidación, la rendición de cuentas a los socios en orden a asegurar el certero cálculo de su cuota de liquidación y las consecuencias del reparto que se propone del haber social.

De igual forma, sobre los defectos meramente formales que podría presentar la escritura pública debemos hacer nuevamente referencia a la Resolución de la DGRN de 10 de julio de 2019 en la que se expone que: "Por su función, como verdadera cuenta de cierre, este balance puede ser confeccionado de forma bien simple, siempre que sirva para fijar el patrimonio social repartible..." y continúa "La ley no indica cuál ha de ser el contenido del balance final, ni fija una estructura para el mismo. La cuestión es que, simplemente, refleje el estado patrimonial de la sociedad una vez se han realizado todas las operaciones de liquidación en sentido estricto...".

De hecho, pese a analizar un defecto formal distinto al que nos ocupa, la Resolución de la DGRN de 10 de julio de 2019 resulta aplicable al presente supuesto y resuelve lo siguiente respecto a este tipo de errores: "Esa es la única realidad patrimonial que cuenta, y la DGRN ha dejado claro en distintas resoluciones que otras consideraciones de orden formal deben ceder ante aquella evidencia". Continúa la Resolución resolviendo este aspecto de forma tajante: "Teniendo en cuenta la función que ha de cumplir el balance de liquidación, todo se reduce a si dicho documento, junto a las manifestaciones

del liquidador en la escritura, permite conocerla situación patrimonial real de la sociedad que se extingue...".

Siguiendo estos criterios, entendemos que Gestur ha ajustado su balance final de liquidación a las reglas contables previstas en el PGC, como se explicará exhaustivamente en este recurso, sin que por ello daba confundirse el significado contable de las distintas partidas en las que se concreta el haber social repartible y la existencia de acreedores o deudores cuyos derecho; o bien, aún no existen o están pendientes de liquidar como ocurre, en este caso, en las cuentas que se utilizan para reflejar la operativa de los impuestos, particularmente el IVA o el caso de la devolución tributaria en el Impuesto de Sociedades o, en otros supuestos, en los que conociendo que la deuda existirá se desconoce su cuantía o, incluso el acreedor.

Asimismo, respecto de las partidas recogidas en el balance final de liquidación, referidas a los impuestos que nacen con ocasión de la adjudicación no afectan ni modifican la cuota de liquidación como se explica en este recurso, pero oferte una información muy relevante a los accionistas de las consecuencias de la liquidación, primero, a SEPES que debe pagar una importante cantidad en concepto de IVA por la adjudicación y, en segundo lugar a los accionistas que conocen que el reparto propuesto generará un ingreso en concepto de IVA repercutido que habrá de liquidarse en el momento de hacer la autoliquidación de este impuesto del cuarto trimestre de 2022 y el resumen anual del impuesto. Por esta razón, explicada en el balance final de liquidación y en el informe que lo completa, entendemos que debería dar lugar a una calificación favorable.

Por otro lado, de la existencia de gastos previstos pero imposibles de cuantificar en el momento de realizar el balance final de liquidación a los que se refiere la Registradora en su calificación de forma reiterada, con independencia de la forma en la que se puedan reflejarse, en ningún momento se ha perturbado el fin del balance de liquidación ni las reglas de la liquidación pudiendo haber sido simplemente considerados como gastos sobrevenidos en los términos previstos en el artículo 247.2.3.^a del Reglamento del Registro Mercantil a los efectos de consignar o asegurar una deuda cuyo titular o la cantidad no se conoce pero no es posible como parece indicar la Registradora cumplir todas las condiciones de este precepto toda vez que como señalaremos no se trata de deudas nacidas y liquidadas antes de la aprobación del balance de liquidación si no deudas que se generan, se determinan y se pagan después de la Junta General de Accionistas.

El liquidador ha estimado que se ofrecer una mayor seguridad reservando en el balance de liquidación una cantidad para estos gastos que por instrucciones de la propia Registradora Mercantil se depositó en una cuenta distinta de la cuenta de Gestur. De manera que si conocemos que tras la aprobación del balance de liquidación se generaran otros gastos y obligaciones para la sociedad será más acertado prever una partida en este balance que asegure que en el momento de que nazca la obligación o cuando esta se cuantifique pueda ser satisfecha pudiendo aplicar hasta donde es posible el régimen de los gastos sobrevenidos pero sin la determinación y precisión que sería exigible si la deuda hubiera nacido y estuviera determinada en todos sus extremos.

Las cantidades consignadas, reservadas o provisionadas en la cuenta de Bankinter tienen como finalidad hacer frente a gastos previstos, pero aún no conocidos en cuanto al deudor o en su cuantía en el momento de realizar el balance final de liquidación. En algunos casos no es posible hablar ni siquiera de deudas, ni siquiera existen acreedores –gastos del notario o del registro–, y, en otros, no era posible determinar su importe, IVA, gastos de las comisiones en las cuentas bancadas. No obstante, en el balance de liquidación se prevén estas obligaciones que habrán de ser atendidas aún que no hubieran nacido o no se hubieran determinado en su importe o incluso el acreedor.

La Sentencia de la Audiencia Provincial de A Coruña de 17 de abril de 2013 (Res. 140/2013) que resuelve un supuesto en el que se denegó la inscripción de la escritura de disolución, liquidación y extinción de una sociedad por existir cantidades provisionadas derivadas de un litigio entre los socios, deuda que es incierta, pero de posible existencia, dependiendo del resultado del procedimiento. Señala la citada sentencia que: "Pues bien,

en el caso que enjuicamos, incluso la Sra. Paulina tiene aprovisionado la presunta deuda reclamada en la eventualidad que la misma sea declarada judicialmente como legítima.

Por otra parte, al resultado del litigio se le podrá dar el tratamiento jurídico de un activo o pasivo sobrevenido (art. 123 LSRL), en tanto en cuanto, si bien la reclamación se conoce como real y judicialmente formulada, la incertidumbre proviene del acogimiento o no de la pretensión adora, la cual constituye un hecho incierto hasta que el mentado proceso judicial finalice por mor de resolución firme, en cuyo caso se generará un activo sobrevenido, repartiendo la suma consignada entre los socios, o, por el contrario, si la demanda fuera estimada pegando a la Sra. Paulina en su condición de acreedora social, ahora sí ya reconocida como tal, el *quantum* de su pretensión pecuniaria".

En definitiva, la inscripción pretendida no produce efectos contra terceros, pues la sociedad no cuenta con acreedores distintos de los socios, ni desarrolla actividad alguna en el tráfico mercantil –el inmueble que constituía la actividad societaria fue vendido en subasta notarial– así como tampoco genera perjuicio a los propios socios, que no olvidemos aprueban el plan de liquidación y división del haber social a través de una resolución judicial firme, quedando los derechos que eventualmente pudieran corresponder a la soda disidente mediante la consignación más que prudente de la expectativa que pudiera corresponderle de ganar el proceso pendiente de resolución judicial en reclamación promovida contra la sociedad.

En el supuesto que nos ocupa, Gestur llevando a cabo un ejercicio minucioso de previsión, procedió a consignar las cantidades que previsiblemente se convertirían en deuda, o en el momento en el que fueran liquidadas, cumpliendo a nuestro juicio los requisitos exigibles a la liquidación.

Asimismo, resulta esencial a la calificación de la Registradora aclarar que nos encontramos ante una situación de la que ningún perjuicio puede derivarse para terceros. La Sentencia de la Audiencia Provincial de A Coruña en el mismo sentido señala que: "... la sociedad ha procedido a realizar todo su activo, carece de acreedores conocidos, de toda actividad en el mercado, con lo que podemos atisbar qué consecuencias puede tener en la seguridad jurídica la aprobación judicial de las operaciones liquidatorias, la cancelación registral de una entidad sin actividad alguna en el mercado, o qué intereses de los propios socios, necesariamente legítimos, pueden verse desconocidos, afectados o lesionados en tales casos".

A nuestro juicio, tras las explicaciones que en los siguientes fundamentos ofrecemos no puede si no concluirse que el balance de liquidación, el informe y la documentación que se adjuntó a la Junta de Accionistas refleja exhaustivamente la situación de Gestur en el momento de su aprobación, permitiendo cumplir los fines que la norma establece tanto de informar a los accionistas de la liquidación, determinar la cuota de liquidación que les corresponde y permitir el reparto del haber social de conformidad con esta cuota. Incluyendo en el balance final de liquidación una provisión de fondos, depositada en una nueva cuenta en Bankinter, para afrontar las deudas estimadas que la sociedad deberá hacer frente después de celebrar la Junta y que, en consecuencia, se estima que no deben incluirse en el haber social repartible, en la cuota de liquidación.

III

Entrando en el análisis de la calificación de la Registradora, con el objeto de ofrecer la mayor claridad y comprensión a este recurso transcribimos los fundamentos de la calificación que son rebatidos o reconocidos y, en este caso, subsanado el defecto.

El primero de los errores que advierte la Registradora se describe en la calificación del siguiente modo:

"1. En cuanto al balance final de liquidación: Figura en el balance una partida denominada 'deudores varios' por importe de 5.340.706,71 euros que 'se complementa' como texto, en el párrafo siguiente al balance indicando 'adjudicación de inmuebles y sus correspondientes IVA' y sin embargo, en otro párrafo figura 'como Inmovilizado material Inmuebles'. Según el Plan General Contable, la cuenta 'deudores varios', es la cuenta en la

que se encuadran las cuentas y subcuentas de los saldos relativos de quienes deben algún importe a la empresa con motivo de la actividad de esta". Por lo tanto, el balance final aprobado debe ser un balance final de liquidación (previo a la adjudicación) y por lo tanto, debe estar coordinado dicho balance final con el texto de la certificación. Por lo tanto, se solicita se incorpore el balance final de liquidación aprobado previo a la adjudicación.

Con carácter previo a la consideración de este fundamento, se estima útil para clarificar el balance de liquidación aprobado por los socios advertir que en las empresas urbanísticas, como Gestur, el Plan General de Contabilidad determina que los inmuebles tienen la consideración de "Existencias" tal y como aparece en el balance previo a la liquidación –este balance se acompaña a este recurso para dar mayor claridad en los movimientos contables de las distintas partidas– y reflejar su carácter inocuo para el fin del balance aprobado.

Una vez realizada la adjudicación, los inmuebles pasan de la cuenta de "Existencias" a la de "Otros Deudores". La explicación de esta operación se incluye en el acta de la Junta General de Accionistas y pretende informar que el haber social que se reparte entre los socios se compone de una pequeña partida de tesorería disponible (258.178,07 euros) y, sustancialmente, de los inmuebles (4.747.304,12 euros). La referencia que se hace en el acta de la Junta General de Accionistas al concepto "inmovilizado material inmuebles" trata de explicar que los bienes que se adjudican a los accionistas son sustancialmente los inmuebles propiedad de la sociedad que una vez adjudicados pasan desde la cuenta de "Existencias" a la cuenta "Otros Deudores".

Las facturas se emitieron el 20 de diciembre de 2022, el día de celebración de la Junta General de Accionistas, por esta razón se estima que tiene un mejor reflejo en el balance de liquidación y permite reflejar el hecho trascendente de que, como consecuencia de la adjudicación de algunas de las fincas Gestur ingresará un IVA repercutido de importe muy relevante. De esta forma se estima que se ofrece al accionista una mejor imagen del patrimonio de la sociedad en el día de la celebración de la Junta de Accionistas.

Ciertamente como advierte la Registradora hubiera sido posible mantener el valor de los inmuebles que se adjudican en la cuenta de "Existencias" pero se estimó más conveniente informar a los accionistas en la Junta General que la propuesta de reparto devengaría un IVA que habrá de pagar SEPES a Gestur. En cualquier caso, que el balance de liquidación incluya el valor de los inmuebles adjudicados en la cuenta de "existencias" o "en otros deudores" no es relevante, sino que lo importante es que sea conocido y aceptado por todos los accionistas. Por el contrario, resulta muy relevante dar a conocer el hecho de que la adjudicación propuesta devengue el IVA que se indica y que, como debe ser abonado por SEPES se incluye en la misma cuenta "otros deudores" en los términos que seguidamente se expresará. La falta de trascendencia del hecho de incluir el IVA repercutido en el balance de liquidación resulta de la propia operativa de declaración del IVA. Como se explicará más adelante el Liquidador ha dejado al margen de la cuota de liquidación el resultado de las operaciones de liquidación del IVA ya que, a fecha de la celebración de la Junta General de Accionistas, 20 de diciembre de 2022, las cuentas de IVA repercutido e IVA soportado no debían saldarse. La declaración resumen anual de IVA se presentó el 30 de enero de 2023. Por lo tanto, estas cuentas quedaron al margen del cálculo del proyecto de reparto sin perjuicio de la estimación que se hizo para su ingreso en los términos que seguidamente se explicará.

La elección de la cuenta "otros deudores" a la que se refiere la Registradora se hace por las razones que se exponen a continuación:

La clasificación del PGC vigente es la siguiente: (...).

En definitiva, la cuenta "Otros Deudores" recoge la deuda de los accionistas con la sociedad por la adjudicación de los inmuebles.

Al no tratarse de clientes, ni tratarse tampoco de un desembolso de capital exigido a los accionistas, se ha decidido, como opción más correcta y ajustada al Plan General de Contabilidad, en el Apartado 3 de "Otros Deudores" en el balance de liquidación.

La cantidad 5.340.706,71 euros que refleja la cuenta "Otros Deudores" se compone de dos partidas:

- El valor de adjudicación de los inmuebles que asciende a 4.747.304,12 euros.
- Este importe se abonará contra fondos propios con la entrega de los inmuebles.
- El IVA facturado por importe de 593.402,59 euros (...).

Este importe por IVA repercutido a SEPES se abonará a Gestur por la adjudicación de las fincas de La Pedregosa en Nájera y El Arcillar en Villar de Arnedo sujetas a IVA. A juicio del Liquidador se estima muy relevante que los accionistas tengan conocimiento del resultado de la adjudicación de los inmuebles, Gestur tendrá un ingreso por IVA repercutido de 593.402,59 euros y por esta razón se decidió que así se reflejará en el balance de liquidación y se explicará en el informe que se unió al mismo.

La cantidad 4.747.304,12 euros resulta de la valoración de los inmuebles aceptada por los dos accionistas de la Sociedad.

Esta cantidad, incluida en la cuenta "Otros Deudores", se compensa contablemente con los fondos propios de la Sociedad al materializarse la entrega del haber social.

En el Activo del Balance de Liquidación figura un saldo en la cuenta "Otros Deudores" de 5.340.706,71 euros, que está compuesto por el valor de adjudicación de los inmuebles de 4.747.304,12 euros, y el IVA repercutido a SEPES y que pagará a Gestur de 593.402,59 euros, con la facturación por la adjudicación de inmuebles.

Asimismo, desde que se emite en la factura en la cuenta "Deudas con Administraciones públicas" se refleja el IVA repercutido a SEPES, 593.402,59 euros, y que el Liquidador tenía interés en que se incluyera en el balance final de liquidación para mejor información de los accionistas.

Cuando SEPES pagó el IVA a Gestur con fecha 29 de enero de 2023 esta cantidad disminuye de la cifra de "Otros Deudores".

El reflejo contable es el siguiente:

593.402,59 euros Efectivo y otros Activos Líquidos (Tesorería).
A Deudores. Otros. 593.402,59 euros.

Con dicho cobro del IVA el saldo de "Otros Deudores" se reduce a 4.747.304,12 euros, que es el importe de adjudicación de los inmuebles.

Este saldo de la cuenta "otros deudores" no se paga, sino que se abona contablemente contra los Fondos Propios, que recogen el capital aportado por los socios, y los resultados generados por la sociedad hasta su liquidación.

Los Fondos propios en el Balance de Liquidación ascienden a 5.027.742,03 euros, con el siguiente desglose:

Capital Social: 3.480.000,00.
Reservas netas: 1.075.682,15.
Resultado del Ejercicio: 472.059,78.

El asiento contable se representa del siguiente modo:

3.480.000,00 Capital Social.
+1.075.682,15 Reservas Netas.
+191.621,97 Resultado del ejercicio.
4.747.304,12 euros.
A Otros deudores. 4.747.304,12 euros.
En fondos propios quedaría un saldo de 280.437,62 euros.
A su vez Gestur, como parte del acuerdo de adjudicación, pagó a SEPES el importe de la Tesorería disponible (...).
258.173,07 Fondos Propios. Resultado del ejercicio.
A Efectivo y otros Activos Líquidos (Tesorería) 258.178,07.

Tras el pago de la cuota de liquidación (fincas y tesorería) con cargo a Fondos Propios, esta cuenta queda:

Fondos Propios.
Menos entrega de inmuebles adjudicados.
Menos entrega a SEPES Tesorería Disponible.
Saldo Fondos propios.
5.027.742,03.
– 4.747.304,12.
– 258.178,07.
22.259,84.

Este saldo de 22.259,84 euros es el que refleja el Balance posterior a la Liquidación (...).

La entrega de las fincas se refleja en las correspondientes facturas, incluidas en las escrituras, y en los casos de (...) y (...) está sujeta a IVA, y debe ser abonada por el accionista adjudicatario SEPES a Gestur.

Dicho IVA fue ingresado con fecha 20 de enero de 2023 en la nueva cuenta de Gestur en Bankinter. La nueva cuenta fue abierta según petición del Registro Mercantil de Logroño.

Por otro lado, el cálculo del valor de los inmuebles se realiza en función del valor de adjudicación. Dicho valor de adjudicación coincide con el valor de tasación, salvo en el caso de las fincas del Polígono (...) en que se toma el valor catastral del inmueble, según el acuerdo de los accionistas. Esta decisión se explica de forma detallada en el fundamento de derecho V de este recurso por la existencia de una disparidad entre el valor de tasación y el valor catastral, aceptándose por los accionistas este último frente al valor de tasación.

El IVA nace de las facturas que formalizan la decisión de adjudicar los inmuebles adoptada por los accionistas en Junta General de Accionistas. Si, como parece indicar la Registradora, no se hubiera reflejado esta cantidad, resultante de la adjudicación, en el balance final, se hubiera omitido a los accionistas una información muy relevante para sus intereses. Si bien no afecta a la cuota de liquidación ya que el IVA repercutido se liquidará con el IVA soportado por Gestur y esta operación debe realizarse en el periodo legal correspondiente que en este caso se corresponde con la autoliquidación final del IVA, que realizó después de aprobar el balance de liquidación y el proyecto de reparto entre los socios el 30 de enero de 2023. Pero el importe de esta liquidación de IVA resulta de interés para los socios ya que podría suponer un crédito o una obligación para ellos. Esta es la razón por la que se estima más conveniente reflejar los efectos de la adjudicación en el balance de liquidación que sirva para rendir cuentas a los accionistas sin perjudicar de ningún modo sus derechos en la liquidación de Gestur como ya se ha explicado.

Es posible ampliar la información señalando que cada una de las facturas que reflejan la adjudicación y se incluyen en la escritura calificada –hojas de la escritura desde UT5072369 a UT5072364–, recoge el IVA aplicable según las circunstancias de cada inmueble, y de cada adjudicatario. Así:

1. La adjudicación de (...) está exenta de IVA de conformidad con el artículo 20.1.20.º LIVA. Hay una renuncia expresa a esta exención de acuerdo con el artículo 20.Dos y esto provoca una inversión del sujeto pasivo de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA.

2. La adjudicación de (...) está exenta de IVA, al tratarse de una tercera transmisión, de conformidad con el artículo 20.1.22.º LIVA. Hay una renuncia expresa a esta exención de acuerdo con el artículo 20.Dos y esto provoca una inversión del sujeto pasivo de acuerdo con el artículo 84.Uno de la LIVA.

3. La adjudicación de (...), en (...), y (...), en (...), no están exentas, y se factura el IVA aplicable al tipo del 21%.

(...) los balances comparados de Gestur en liquidación con el objeto de ofrecer una mayor claridad a la exposición de este recurso:

- Balance a 31 de diciembre de 2021.
- Balance previo al Balance de Liquidación.

Como se ha explicado, en este balance previo a la liquidación los Inmuebles están contabilizados como "Existencias", por un importe de 4.747.304,12 euros.

Respecto a la cifra de "Existencias" a 31 de diciembre de 2021, de 4.006.884,18 euros, en el balance previo al balance de liquidación se ha producido una revalorización de los inmuebles hasta el precio de adjudicación.

Como se ha señalado, los valores de adjudicación se corresponden con el de tasación, salvo en el caso del Polígono San Lázaro en que por acuerdo de los socios se adopta el valor catastral comunicado por Hacienda, superior al de tasación. (Ver explicación que se incluye en la escritura pública de liquidación y se transcribe en el fundamento de derecho V de este recurso).

- Balance de Liquidación.

En el balance de liquidación los Inmuebles ya no figuran como "Existencias" al haber sido adjudicados, pasando a la cuenta "Otros Deudores" por el importe de 5.340.706,71 euros, correspondiente al valor de adjudicación, más el IVA repercutido a SEPES.

Por otro lado, relacionado con el IVA que se repercute al adjudicatario, interesa explicar que, en el pasivo, la cuenta de "Deudas con Administraciones Públicas" por importe de 593.898,88 euros, refleja el IVA repercutido al adjudicatario de estas dos fincas (Polígono de [...]). Dicho importe incluye el saldo de 593.402,59 euros de IVA facturados por la adjudicación de dos de los inmuebles y que habrá de compensarse en el momento de hacer la autoliquidación de IVA en el plazo legal con el IVA soportado por Gestur.

- Balance Posterior al Balance de Liquidación.

Este es el balance tras adjudicar los Activos a los Accionistas, y cobrar el IVA de las facturas por adjudicación de inmuebles.

Ha desaparecido el saldo de la cuenta de "Otros Deudores" correspondiente a la adjudicación de los inmuebles y el IVA.

La cantidad de "Efectivo y otros activos líquidos" (Tesorería) arroja un saldo de 602.776,31 euros.

Las variaciones respecto a la tesorería precedente son:

- Pago a SEPES por Gestur de 258.178,07 euros en metálico, según acuerdos de adjudicación, parte de su cuota de liquidación.
- Pago por SEPES a Gestur del IVA facturado por importe de 593.402,59 euros.
- Tesorería no repartible 9.371,02 euros por acuerdo de los accionistas para gastos futuros de la liquidación.

Los fondos propios han disminuido por la entrega de los inmuebles y la tesorería.

La cuenta de "Deudas con Administraciones Públicas" sigue con el mismo saldo de 593.898,88 euros. Esta cuenta debe mantenerse ya que la declaración del IVA es posterior a la liquidación de la Sociedad. El importe del IVA del 4.º Trimestre de 2022 no se puede declarar e ingresar en Hacienda hasta el 30 de enero de 2023, de conformidad con los periodos de liquidación previstos en la normativa de IVA.

- Balance a 26 de mayo de 2023.

Es el que resulta de las declaraciones de Hacienda, con ingreso de IVA y Retenciones del 4.º Trimestre de 2022 y 1.º Trimestre de 2023.

"Activos por Impuesto corriente". Esta cuenta reflejaba un saldo de 1.243,32 euros que se correspondía con una solicitud de devolución de impuestos a la AEAT. En el balance de 26 de mayo de 2023 esta cantidad desaparece de esta cuenta al haber sido abonado por Hacienda a Gestur el importe del Impuesto de Sociedades de 2021. Esta cantidad no se podía considerar en el momento de aprobar el balance de liquidación como un crédito de Gestur contra la AEAT toda vez que suponía simplemente una solicitud de devolución que Gestur había hecho a la AEAT y que podría no haber sido reconocida por la AEAT. No obstante, una vez reconocido el derecho de Gestur por la AEAT y pagado éste se podrá repartir entre los socios como créditos sobrevenidos a la liquidación.

La cuenta "Otros créditos con Administraciones Públicas" ha disminuido de 12.141,79 euros a 1.265,27 euros. Esto se debe al ingreso de la liquidación de IVA del 4.º trimestre de 2022 en el plazo legalmente previsto, el 30 de enero de 2023. Aparece un nuevo saldo como consecuencia de la facturación de los honorarios de la Notaría la escritura de liquidación.

La cuenta de "Efectivo y otros activos líquidos" reduce su saldo de 602.776,31 euros, a 13.909,59 euros, al haberse producido el ingreso en Hacienda del IVA del 4.º trimestre de 2022.

La cuenta de "Deudas con Administraciones Públicas" reduce su saldo de 593.898,88 euros a 3,04 euros, por el mismo motivo, ingreso en Hacienda.

El saldo de 3,04 euros se debe a retenciones por IRPF de nuevas facturas recibidas. Los saldos con Administraciones Públicas a fecha del último balance son:

Activo. "Otros créditos con Administraciones Públicas":

- 470 Hacienda Pública deudora 1.261,01 euros.
- 472 IVA soportado 4,26 euros.

Pasivo. "Otras deudas con Administraciones Públicas":

- 475 Hacienda Pública IRPF:3,04 euros.

El primer saldo se corresponde con la declaración de IVA del Trimestre de 2023, 1.261,01 euros.

Los otros dos saldos se corresponden con (...) Factura del Registro Mercantil de Logroño de 5 de abril de 23.

Entendemos que las explicaciones ofrecidas deberían satisfacer los reproches de la calificación en este punto y justificar que el balance final de liquidación y la información complementaria ofrecen la mejor información a los socios tanto con el objeto de determinar el haber social repartible como de las consecuencias de la adjudicación.

El reproche que la calificación hace en este fundamento no puede mantenerse toda vez que, el balance de liquidación contiene la información exigida a este documento, facilitando conocer la situación patrimonial de Gestur en este momento, hallar la cuota de liquidación y repartir el haber social con claridad suficiente y de conformidad con los criterios que mantiene la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública y la doctrina jurisprudencial de las Audiencias Provinciales expuesta en este recurso. Recordemos que el IVA que SEPES paga a Gestur no afecta a la cuota de liquidación y es consecuencia del propio acuerdo de adjudicación como ha quedado explicado si bien, por su relevante cuantía el liquidador ha querido reflejarlo en el balance de liquidación como consecuencia de la adjudicación que se propone a la Junta General de Accionistas. El IVA repercutido a SEPES tendrá transcendencia para el resultado de la liquidación de este impuesto en el momento en el que se presentó la declaración resumen anual de IVA el 30 de enero de 2023, pero no en la cuota de liquidación.

IV

El segundo de los argumentos de la calificación defectuosa de la escritura se expresa del siguiente modo:

"2. A la vista del balance final insertado como aprobado figuran como activo diversas partidas que son, 'Activos por impuesto corriente' por importe de 1.243,32 euros y 'Otros créditos con administraciones públicas' por importe de 12.141,79 euros. Dichas cantidades no se han adjudicado a los socios. Por lo tanto, falta la adjudicación de las mismas en la liquidación como parte de su cuota de liquidación. Así mismo, en el texto de la certificación figura que la partida 'otras deudas con administraciones públicas', indicando que 'son deudas a cobrar con Hacienda pública sobre todo por IVA, y del que no se ha iniciado el período de liquidación', por lo que parece contradictorio lo expresado con lo indicado en el balance insertado y la no adjudicación de dichos importes que han indicado con anterioridad."

Debe señalarse que, en el momento de la celebración de la Junta General de Accionistas, 20 de diciembre de 2022, ninguno de los saldos con las Administraciones Públicas, a los que hace referencia la Registradora, se podían adjudicar a los accionistas porque no eran créditos líquidos de Gestur. Asimismo, debe indicarse que los períodos de liquidación del IVA son establecidos normativamente de modo que no habría que hacer una declaración expresa sobre este punto.

A la fecha de celebración de la Junta General de Accionistas, el 20 de diciembre de 2022 no se habían presentado aún todas las autoliquidaciones tributarias a las que estaba obligada Gestur ya que en esta fecha no era el plazo legalmente establecido para presentar las autodeclaraciones tributarias que determinan el nacimiento de los créditos y deudas contra o a favor de la Administración tributaria.

En la liquidación de sociedades es posible realizar, con posterioridad a la Junta General de Acreedores y al balance de la liquidación, repartos a los socios de los saldos que resultan del cobro o pago resultante de declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones tributarias y el pago de facturas pendientes de recibir y pagar a la fecha del balance de liquidación.

Por otro lado, en caso de surgir obligaciones tributarias desconocidas en su cuantía en el momento de la formulación del balance de liquidación podría hacerse frente bien, por medio de una provisión estimada en la liquidación de fondos propios o bien, mediante aportaciones adicionales de los accionistas en proporción a su cuota de liquidación.

Estos saldos no líquidos del activo del balance a los que hace referencia la Registradora se registraron en la contabilidad y en el Balance de liquidación bajo las partidas "5. Activos por impuesto Corriente", 1.234,32 euros y en la partida "6. Otros créditos con las Administraciones Públicas" por 12.141,79 euros. Todas las partidas a las que se refiere la Registradora se han explicado en el punto anterior al analizar el balance a 25 de mayo de 2023 que se adjunta a estas alegaciones para mayor claridad. En todo caso, repetiremos que los 1.243,32 euros corresponden a una solicitud de devolución de las retenciones en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2021. Esta fue reconocida e ingresada a favor de Gestur por la Agencia Estatal de Administración Tributaria el día 21 de diciembre de 2022, con posterioridad a la Junta General de Accionistas y a la fecha del Balance de Liquidación. Esta cuantía responde a una solicitud de devolución que Gestur había realizado a la AEAT pero que se desconocía si finalmente iba a ser aceptada por la AEAT por lo que no es posible disponer de ella en el balance de liquidación de la Sociedad ni menos aún adjudicarla a los socios (...).

Interesa también explicar, para dar claridad a la respuesta al reproche de la Registradora, que, tal y como indica el Plan General Contable (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), en su parte quinta de Definiciones y relaciones contables, la partida de 1.234,32 euros se deberá registrar en la cuenta contable "(4709) Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos" que recoge créditos con la Hacienda Pública por razón de devolución de impuestos, y de acuerdo con el modelo de Balance

de Situación recogido en la parte tercera del PGC esta cuenta se recoge en la partida del Balance "5. Activos por impuesto Corriente", tal y como se ha registrado.

Respecto a los importes que recoge la partida del Activo del Balance de liquidación "6. Otros créditos con las Administraciones Públicas", por importe de 12.141,79 euros, se corresponden respectivamente; los 9.555,15 euros con las autoliquidaciones de IVA del 1.º, 2.º y 3.º trimestre del periodo 2022 y la partida 2.586,64 euros es lo que se tenía contabilizado de IVA soportado a 20 de diciembre de 2022. De acuerdo con PGC en su parte quinta de Definiciones y relaciones contables, la partida de 12.141,79 euros se deberá registrar en la cuenta contable (4700) Hacienda Pública, deudora por IVA", Esta cuenta registra el exceso, en cada periodo impositivo, del IVA soportado deducible sobre el IVA repercutido, y de acuerdo con el modelo de Balance de Situación recogido en la parte tercera del PGC esta cuenta debe constar en la partida del activo del Balance "6. Otros créditos con las Administraciones Públicas", tal y como se ha registrado.

Respecto a los importes que recoge la partida del pasivo en el Balance de liquidación en "6. Otras deudas con Administraciones Publicas" al que hace referencia en su calificación la Registradora, el importe contabilizado dentro de esta partida por 593.402,59 euros es el IVA devengado con motivo de la contabilización de las facturas de entrega de los inmuebles a los socios, registrado a fecha 20 de diciembre de 2022. El PGC indica en su parte quinta de Definiciones y relaciones contables que la partida de 593.402,59 euros se deberá registrar en la cuenta contable (477) Hacienda Pública, IVA repercutido, y de acuerdo con el modelo de Balance de Situación recogido en la parte tercera del PGC esta cuenta se recoge en la partida del pasivo del Balance "6. Otras deudas con Administraciones Publicas", tal y como se ha registrado.

La operativa de la liquidación del impuesto sobre el valor añadido consiste en presentar las autoliquidaciones trimestrales, modelo 303, hasta el día 20 de los meses de abril, julio y octubre y el 4.º trimestre hasta el 30 de enero, y se complementa con el resumen informativo anual del IVA, modelo 390: que no se presenta hasta el 30 de enero del ejercicio siguiente. En cada liquidación trimestral, si el IVA soportado fuera mayor que el repercutido, se tendría un "potencial" derecho de cobro con Hacienda que se registraría contablemente cada trimestre y que se podría compensar en cada liquidación posterior en caso de que el IVA repercutido fuera superior que el soportado.

Expuesta de este modo la operativa del IVA y su reflejo contable, a continuación, se analiza la situación que refleja el Balance de liquidación a 20 de diciembre de 2022.

Como ya se ha explicado, las partidas del activo que se corresponden con el derecho de cobro frente a la Hacienda Pública por importe de 12.141,79 euros no son líquidos ni exigibles a fecha del Balance de liquidación, puesto que se pueden compensar en autoliquidaciones de IVA posteriores. No obstante, el PGC obliga a llevar un registro contable de los mismos. A fecha del Balance de liquidación, el IVA repercutido, registrado en el pasivo del balance, es de 593.402,59 euros.

El saldo resultante de la liquidación de IVA fue de 581.251,56 euros, cantidad declarada e ingresada en Hacienda con fecha 30 de enero de 2023, conforme a los plazos de liquidación del IVA. La partida de los 12.141,79 euros no se hizo líquida mediante compensación hasta el 30 de enero de 2023 –fecha en la que se tiene que hacer la autoliquidación del IVA–, con posterioridad a la Junta General de Accionistas y el Balance de liquidación formulado en la misma, 20 de diciembre de 2022.

En definitiva, las cuentas en las que se registra el IVA soportado (activo) y el IVA repercutido (pasivo) no reflejan derechos y obligaciones actuales de la Sociedad, sino que responden a la operativa del IVA, a los periodos de liquidación de este impuesto en el que la Sociedad debe presentar sus declaraciones trimestrales y el resumen anual de este impuesto. Por lo que no son deudas ni derechos líquidos y exigibles en el momento en el que se formula el balance de liquidación y no se pueden ni saldar ni adjudicar a los socios, como indica la Registradora, sino hasta que se presenten en el plazo legal las autodeclaraciones de IVA y se tenga conocimiento de la cantidad resultante de este impuesto.

Respecto 1.243,32 euros tampoco es un crédito que tuviera la Sociedad contra la AEAT sino una solicitud de devolución de Gestur a la AEAT cuyo reconocimiento se

obtuvo después del balance de liquidación, de forma sobrevenida a éste y que podría haber sido denegada.

El tercero de los argumentos de la calificación negativa o con defectos es explicado por la Registradora del siguiente modo:

"3. Al sumar las valoraciones de los inmuebles independientes que figuran en la certificación recogidos en los cuadros de las páginas 5, 6, 7, 8 dan un total de '4.626.640,30 euros' que no coinciden con el importe que figura en el balance y en la certificación que es un total de '5.340.706,71 euros', ni con los 4.747.304,12 euros y 593.402,59 euros de IVA referidos en el texto de la certificación. A su vez tampoco, coincide dicha cantidad con las cifras del balance aprobado en la partida que figura en el balance como 'deudores varios', tampoco coincide con la 'valoración conjunta por localidades' según el cuadro insertado en la página 9, y a su vez, tampoco coincide con cada una de las valoraciones que se indican en la escritura (descripción de las fincas), ni con las adjudicaciones de la página 10 de la certificación."

La disparidad de valores que señala la Registradora tiene su explicación en el informe que se incluye en la escritura pública de liquidación, si bien la calificación negativa que es objeto de recurso determina la necesidad de profundizar en ella.

El valor de tasación de los inmuebles que figuran recogidos en los cuadros de las páginas 5 a 8 de la escritura (UT5072495 a UT5072494) es de 4.626.640,30 euros como indica la Registradora y se desglosa en los siguientes inmuebles:

1. Polígono de (...): 1.555.066,50 euros.
2. Polígono (...): 2.690.342,43 euros.
3. Polígono (...): 135.384,18.
4. Calle (...) oficina sede social: 245.847,19 euros.

La diferencia entre este valor y el que figura en el balance final de liquidación y la certificación del acta del acuerdo de la Junta General de Accionistas (5.340.706,71 euros) se debe a dos circunstancias; por un lado, a que dos de los citados inmuebles (Polígono [...]), están incluidos en el balance de liquidación, "otros deudores", con el 21 % del IVA (como ya se ha explicado), el cual suma un total de 593.402,59 euros y, por otro lado, a que el inmueble Polígono de San Lázaro figura registrado en el balance de liquidación, por acuerdo de los socios, no por su valor de tasación, sino por el importe de su valor catastral aprobado por la Administración catastral para el ejercicio 2022 con posterioridad a la tasación de los inmuebles y que asciende a 1.675.730,32 euros. Esta última, es una decisión de los accionistas que se explica en el acta de la Junta General, según consta en la escritura pública presentada para su calificación. No obstante, para facilitar su lectura se trae a estas alegaciones la explicación que consta en la escritura pública, así:

"Al objeto de disponer de valores de mercado actualizados de los Inmuebles que conformaban el patrimonio de Gestur y calcular las cuotas de reparto del patrimonio societario en la liquidación, aquellos fueron tasados en septiembre de 2021 por SEGIPSA, siendo los valores, los que figuran en las páginas 5 a 8 de la escritura y que suman un total de 4.626.640,30 euros, según el detalle que se incluye en el primer párrafo.

ADER manifestó su disconformidad por el incremento de valor del Inmueble Polígono de San Lázaro, por lo que los socios acordaron de forma unánime en la Junta Extraordinaria celebrada con fecha 26 de enero de 2022 llevar a cabo una nueva tasación de este inmueble, que dio como resultado un valor similar al que tenía en 2021 (antes de los informes de tasación de SEGIPSA). Ambos socios mostraron su conformidad con la nueva valoración, notablemente más baja que la anterior.

No obstante, en octubre de 2022 fueron notificados los recibidos de IBI, verificándose que el valor catastral de los inmuebles incluidos en el Polígono de (...) se habían incrementado en torno a un 37 % respecto al ejercicio anterior, situándose muy por

encima de la última tasación. Tras realizar una consulta a la Gerencia Territorial de Catastro en la Rioja, se verificó que, en enero de 2022, dicho Organismo había iniciado un procedimiento de valoración colectiva en el municipio de (...), y como consecuencia se había revisado el valor catastral de estos inmuebles, pasando a cuantificarse en un total de 1.675.730,32 euros.

El artículo 10.1 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 (TRLITP-AJD), tras la reforma operada por la Ley 11/2021 establece lo siguiente:

‘... A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los apartados siguientes de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado.

No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada por ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.’

Por su parte, el apartado segundo de este artículo especifica:

‘2. En el caso de los bienes Inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.’

En base a lo anterior, desde julio 2021, la base imponible de ambos impuestos ya no es el valor real, sino el valor de mercado, y por ello en el caso de los inmuebles se presume que dicho valor de mercado es el valor de referencia del Catastro. Se trata de una presunción que, no obstante, admite prueba en contrario.

En octubre 2021 el Ministerio de Hacienda y Función Pública publicó los mapas que ayudarían a determinar los valores de referencia de los inmuebles en 2022. La normativa establece que el valor de referencia no puede superar el valor de mercado, para lo que se aplica un coeficiente de minoración del 0,9 % tanto para inmuebles urbanos como para rústicos. Estos valores de referencia afectarían a los adquirentes de inmuebles a partir del 1 de enero de 2022 que tengan que tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y/o por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Tras realizar la correspondiente consulta a la sede electrónica del Catastro, se pudo obtener certificación negativa que acreditó la inexistencia de valor de referencia de los citados inmuebles para 2022.

Ante esta situación, Cofivacasa transmitió a los socios que la existencia de un valor catastral superior al de tasación podría entrañar el riesgo de que la Administración pudiera entablar un futuro procedimiento de comprobación de valores, si el valor asignado a estos inmuebles a efectos liquidatorios mantiene una diferencia a la baja sustancial con el valor catastral vigente.

Ante la falta de valor de referencia de estos inmuebles se entiende, que tomar como valor de mercado el de la última tasación (realizado por la entidad tasadora Rabanaque y Asociados), sin mayor justificación o soporte que la recogida en su informe, implicaría un riesgo muy elevado de que la Administración Tributaria cuestionara el valor declarado a efectos liquidatorios, por los motivos ya expuestos.

Dado que el artículo 10.2 del TRLITP-AJD indica que ante la falta de valor de referencia como base imponible la Administración Tributaria procederá a realizar comprobaciones administrativas del valor de los inmuebles, y a tal fin, existían altas posibilidades de que en este proceso la Administración Tributaria no aceptara el valor declarado por los interesados, tratando de certificar que el valor de mercado de estos inmuebles se sitúa en el entorno de otro valor publicado por la propia Administración actuante, como recoge el artículo 57 LGT, en este caso, el valor catastral.

Por su parte, La empresa tasadora (Rabanaque y Asociados) ratificó la valoración emitida en marzo de 2022 sin aportar mayor soporte argumentativo en relación a la diferencia con la valoración catastral. Antes esta situación, se consideró más adecuado que los citados inmuebles fuesen incluidos en el balance final de liquidación a un precio de mercado equivalente a su valor catastral de 2022."

Por otro lado, la Registradora advierte de la diferencia con la valoración conjunta de localidades según el cuadro insertado en la página 9 de la escritura. Este hecho se produce por la misma razón, el cambio de valor, valor catastral frente al valor de tasación, en el balance de liquidación del Polígono de San Lázaro.

Por último, debe aclararse que la adjudicación de los inmuebles se ha realizado por el valor neto contable del balance de liquidación, que asciende a 4.747.304,12 euros (...).

En definitiva, las distintas cifras que advierte la Registradora tienen una explicación detallada en la propia escritura pública calificada siendo coherentes con las operaciones realizadas por el Liquidador y con la valoración que se ha aceptado por los socios para cada inmueble al objeto de determinar el haber líquido partible.

VI

La cuarta causa justificativa de la calificación defectuosa de la escritura pública de liquidación de Gestur se motiva por la Registradora con el siguiente argumento:

"4. Respecto del importe de 9.371,02 euros. En uno de los párrafos de la certificación y escritura se indica que no es repartible la cantidad de 9.371,02 euros dado que son acreedores como consecuencia de la liquidación (la cantidad se descuenta de la partida tesorería antes del reparto), así mismo, se indica que será asegurada en la cuenta bancaria de Bankinter, SA. Seguidamente, en la certificación figura en la página 3, que 'Gestur no tiene deudas sociales pendientes de liquidar y se satisfecho todos los créditos con sus acreedores', sin embargo, dicha cantidad se ha detráído del activo según indica el informe. En el informe de liquidación a su vez, figura que los conceptos de las cantidades indicadas son entre otros por ejemplo, la comunidad de propietarios, la electricidad, la seguridad social, retenciones de IRPF, etc., etc., y por tanto, a la vista de los 'conceptos indicados' no parece ser acreedores residuales de los gastos de liquidaciones sino en sí son acreedores de la sociedad, y que por tanto, deberían figurar reflejados en el balance final como pasivo.

La cantidad a la que se refiere la Registradora es de 9.371,02 euros, partida de tesorería no disponible, es acordada por los socios para atender a los gastos que se originen después de la liquidación, posteriores al balance final. Esta cantidad pretende asegurar el pago de acreedores cuyo crédito nacerá o se determinará o será exigible después de la aprobación del balance de liquidación. Se trata de servicios como los del propio Notario o el Registrador o deudas cuyo periodo de liquidación no ha concluido al tiempo de celebrarse la Junta General como por ejemplo es el IVA o el Impuesto por el incremento del valor de las fincas adjudicadas, tal y como se ha indicado en el informe. En definitiva, es una partida prevista por los accionistas para atender deudas que se sabe que existirán, pero no son liquidadas ni exigibles en el momento de aprobarse el balance de liquidación, si bien han sido calculada con la mejor estimación y experiencia por el liquidador.

El detalle de la estimación de esta tesorería no repartible facilitada a los accionistas es el siguiente: (...).

Esta cantidad Gestur entiende que debe deducirse del haber social repartible para atender gastos que se producirán después de este reparto, en una mejor práctica de la liquidación que evita que con posterioridad al reparto de los bienes deba reclamarse a los socios en proporción a su cuota cantidades para atender deudas cuya existencia y exigibilidad se conoce que se producirá después de la aprobación del proyecto de reparto."

El artículo 247.2.3.^a del Reglamento del Registro Mercantil dispone que:

"2. Si la sociedad extinguida fuera anónima, de responsabilidad limitada o comanditaria por acciones, se presentará en el Registro la correspondiente escritura pública en la que consten las siguientes manifestaciones de los liquidadores:

3.^a Que se ha procedido a la satisfacción de los acreedores o a la consignación o aseguramiento de sus créditos, con expresión del nombre de los acreedores pendientes de satisfacción y del importe de las cantidades consignadas y de las aseguradas, así como la entidad en que se hubieran consignado y la que hubiera asegurado el pago de los créditos no vencidos."

A juicio de Gestur este artículo del Reglamento Registro Mercantil se ha cumplido planamente toda vez que la consignación o aseguramiento de los créditos que prevé se refiere a las deudas de la sociedad posteriores a la liquidación que, en el momento de aprobar el balance o bien no han nacido (porque los servicios no se han prestado) o no son líquidas (porque no se han determinado los impuestos o no se han girado las facturas).

Pensemos por ejemplo en los gastos de notaría o los de registro mercantil, gastos que se producirán necesariamente en fecha posterior a la del balance final de liquidación, no es posible consignar o asegurar la deuda en los términos estrictos del artículo 247.2.3.^a del RRM, pero si es posible hacer una previsión razonable de gastos que se sustraída del reparto y se disponga para estos gastos de la liquidación.

Otro ejemplo es la plusvalía por el impuesto sobre incremento valor terrenos naturaleza urbana en las adjudicaciones de inmuebles. Estas deudas no serán líquidas hasta que sean calculadas, y comunicadas a Gestur, por los respectivos Ayuntamientos.

Igualmente ocurre con el IVA cuyo periodo de autoliquidación del 4.º trimestre y el resumen anual se debe realizar el 30 de enero de 2023 y hasta este momento Gestur podría deudora o acreedora de la AEAT.

Estos saldos por gastos futuros no son por tanto acreedores, y suelen reflejarse en el balance de liquidación como una provisión para gastos de liquidación, de acuerdo con la mejor técnica de liquidación aplicable.

Lo pretendido por la Registradora mercantil de Logroño es de imposible cumplimiento y realización. Se sostiene que la solución más adecuada, sin necesidad de calificar la deuda como sobrevenida cuando se sabe que existirá, es disponer en el balance de liquidación de la provisión para gastos de liquidación, por las siguientes razones:

– Hasta que no se aprueba el balance en Junta General no se inicia el proceso de concreción, y posterior facturación y pago de determinados gastos. Entre estos están siempre los gastos de Notaría y Registro Mercantil.

– Existen partidas de saldos con Hacienda que aún no son líquidos porque la liquidación de la sociedad no coincide con los periodos en que deben hacerse las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones tributarias, como el IVA o el Impuesto de Sociedades.

– Se generarán nuevos saldos con Hacienda como consecuencia de las facturas posteriores al balance de liquidación, entre otras y necesariamente por las facturas de Notaría y Registro Mercantil.

– Se siguen generando obligaciones con Hacienda, al menos hasta el Impuesto de Sociedades en julio del ejercicio siguiente al de la fecha de la calificación del Registro Mercantil. En este caso, julio de 2024.

- La cuenta corriente bancaria debe seguir abierta hasta la devolución del último IVA reclamado a Hacienda.
- Dicha cuenta corriente sigue generando gastos de comisiones hasta que es posible su cierre tras la finalización definitiva de la liquidación
- En este caso existen también los impuestos de plusvalías pendientes de liquidar por los Ayuntamientos.
- Las facturas de los consumos de electricidad, comunidad de propietarios u otros similares, estimadas en 200 euros –cantidades absolutamente residuales– no se cierran a la fecha de la celebración de la Junta General de Accionistas, ni se emiten las facturas en esta fecha, el 20 de diciembre de 2022, por lo que debe ajustarse entre Gestur y el socio que fuere adjudicatario de las fincas correspondiente a la que le fuera imputado el gasto.

La solución de dicha provisión ha sido admitida por distintos Registros Mercantiles en liquidaciones gestionadas por Cofivacasa sin ningún tipo de reproche por sus titulares.

Interesa, en este momento, toda vez que se repite en la calificación defectuosa de la Registradora resaltar la negativa de ésta en admitir una provisión en el balance de liquidación para atender a los gastos de liquidación posteriores a la aprobación del balance de liquidación por Junta General, por lo que se optó por seguir sus instrucciones y proceder a la apertura de una cuenta corriente en la entidad Bankinter para depositar estas cantidades.

Por otro lado, en el escrito de calificación de la Registradora se cuestiona el tratamiento que se ha hecho en el balance de las deudas tributarias llegando a considerarlas como créditos contra las Administraciones Públicas.

Como se ha expresado anteriormente en este punto, no es posible repartir unas partidas que están pendientes de la liquidación del impuesto –como ocurre con el IVA– o cantidades que han sido objeto de solicitud de devolución a la AEAT pero que aún la Administración Tributaria no ha resuelto esta solicitud se ha señalado en el fundamento anterior.

A título de ejemplo es posible consultar por la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública otras operaciones de liquidación inscritas en los correspondientes Registros Mercantiles en las que se ha procedido de igual manera que en este caso, disponiendo una provisión para gastos (si bien, no en una cuenta distinta a las propias sociedades en liquidación) y fueron calificadas favorablemente por otros Registradores Mercantiles (...).

Todas estas operaciones han sido aprobadas por seis Registradores Mercantiles distintos, admitiendo en el balance de liquidación una provisión para atender a los gastos de liquidación posteriores a la aprobación del balance de liquidación por Junta General. Entre ellos, los honorarios del propio Registro Mercantil (...).

Estas cantidades provisionadas constan en los balances de liquidación y se explican expresamente en las Juntas Generales, constando en las respectivas actas.

En caso de que la provisión fuera insuficiente, los socios quedarán obligados al pago de dicho exceso.

En caso de que quedare sobrante una vez finalizada definitivamente la liquidación, y cerrada la cuenta corriente, se repartirá entre los socios dicho sobrante en función de su participación en el capital.

Este proceso es transparente para los socios, que son informados periódicamente de los gastos atendidos con dicha provisión (...).

Con el objetivo de dar mayor claridad a la propuesta de Gestur, es de interés en este recurso exponer la regulación en el plan general de contabilidad vigente de las cuentas de acreedores y de las provisiones ya que la Registradora es contraria a la propuesta expuesta en el balance de liquidación y Gestur trata de acreditar que con ella se ofrece a los accionistas la mejor imagen de la situación de la liquidación y el patrimonio de la sociedad en orden al reparto del haber social y las consecuencias del acuerdo de reparto.

1. ¿Cómo regula el PGC la cuenta de acreedores?

"410. Acreedores por prestaciones de servicios."

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción "a conformidad" de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62.

En el caso que nos ocupan no se han recibido a conformidad los servicios.

A la fecha del balance de liquidación es imposible que se hayan recibido, por ejemplo, los servicios de la notaría elevando a escritura pública el acuerdo de liquidación, o del Registro Mercantil.

Del mismo modo se produce con los impuestos de plusvalía por la adjudicación de los inmuebles, o de los cargos de comisiones bancadas mensuales que se devengarán mientras la cuenta bancada siga abierta hasta la liquidación definitiva de la sociedad.

La conclusión es que según la regulación del PGC no es posible contabilizar estos gastos futuros de la liquidación en la cuenta de acreedores.

2. ¿Cómo regula el PGC la cuenta de provisiones?

14. Provisiones.

140. Por retribuciones a largo plazo al personal.

141. Para impuestos.

142. Para otras responsabilidades.

143. Por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.

145. Para actuaciones medioambientales.

146. Para reestructuraciones.

147. Por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

De las distintas provisiones posibles se aplicarían a nuestro caso la 142. Para otras responsabilidades.

La definición en el PGC de estas obligaciones es: Obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe "Provisiones a corto plazo"; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto a las cuentas de cuatro cifras correspondientes de la cuenta 529.

142. Provisión para otras responsabilidades.

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa.

Este tipo de gastos futuros cumplen con los requisitos para contabilizarlos como provisiones:

Se sabe que se producirán los gastos, y se conoce su naturaleza, pero a la fecha de aprobación del balance de liquidación:

- Es indeterminado su importe exacto.
- Se desconoce la fecha exacta en que se materializarán.

La conclusión a la que debemos llegar es que, según la regulación del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, estos gastos futuros de la liquidación deben ser contabilizados como provisiones para otras responsabilidades.

Por lo expuesto en esta alegación, Gestur estima que el balance final de liquidación refleja de acuerdo con las exigencias legal a este documento la situación de la Sociedad en el momento de celebrarse la Junta de Acreedores y con suficiente explicación para rendir cuentas a los socios sobre las operaciones de liquidación y justificación para fijar la cuota de liquidación.

Esta conclusión debe mantenerse incluso en el supuesto de que la Dirección General estimara que pudiera haberse reflejado de otro modo la situación de las cantidades destinadas para satisfacer los gastos futuros de continua referencia en este fundamento ya que la forma en la que se han reservado estas cantidades en la cuenta abierta en Bankinter y la explicación que se ha ofrecido no perjudica en nada la finalidad de la liquidación ni a los derechos de los accionistas o de terceros. Por el contrario, la reserva de ciertas cantidades para atender gastos que se sabe que se producirán, aunque se desconozca su cuantía, evita tener que pedir a los socios aportaciones después de extinguida la sociedad y agiliza los pagos a estos acreedores.

VII

El argumento quinto que encontramos en la calificación de la Registradora sustituida se explica del siguiente modo:

"Así mismo, las manifestaciones respecto de los acreedores que figuran en los apartados d) y f) no son acordes con la liquidación realizada conforme al artículo 247.2.3 RRM, por lo que debe ser subsanado en la forma pertinente.

Respecto de la manifestación de la escritura que ha abierto una cuentas en la entidad de Bankinter y que 'se va a proceder a la consignación de cantidades pendientes' tampoco es suficiente la manifestación ya que deben dichos importes estar consignados los acreedores en la cuenta de la entidad, es decir, la manifestación debe ser completada identificando que se ha realizado ya dicha consignación (no que se consignará), expresando la identificación de cada uno de los acreedores con el importe de la cantidad asignada a cada uno en dicha cuenta bancaria 'en cumplimiento del artículo 247.2,3.^a del R.R.M.

Una vez realizada esta operación en la liquidación completas habiendo pagado o consignados los importes a los acreedores, el activo restante es el que debe adjudicarse a los socios como cuota de liquidación final y no como ahora una estimación."

Para dar claridad a la respuesta al reproche de la Registradora conviene traer a este recurso los puntos d) y f) de la escritura pública pendiente de inscripción a los que se alude en la calificación, así:

En la letra "d) Que, en la actualidad, a salvo las deudas con las administraciones públicas que se indican en el balance y cuyo importe va a quedar consignado en la cuenta en Bankinter, SA que se menciona en la certificación protocolizada, la sociedad mercantil estatal, Gestión Urbanística de La Rioja, SA en liquidación no tiene deudas sociales pendientes de liquidar, y ha satisfecho todos los créditos con sus acreedores, quedando constancia de ello en el Balance de Liquidación debidamente aprobado. Del mismo modo, la sociedad ha concluido todos los contratos con proveedores, no cuenta con personal en plantilla ni existen contenciosos o procedimientos judiciales en trámite, de todo ello han sido informados los socios con más detalle en el informe de liquidación que se les ha hecho llegar previamente a la celebración de la Junta. Dicho informe de liquidación, de fecha 16 de diciembre de 2022, queda unido a la presente a solicitud del liquidador, previa legitimación de su firma por el reconocimiento de la misma hecho en mi presencia por Don M. M. H. V., dejo unida a la presente.

Asimismo manifiesta que no existen obligaciones emitidas, pendientes de desembolso y/o amortización".

Las deudas con las administraciones públicas no son otras que los impuestos a los que se hace referencia reiteradamente en este recurso y cuya liquidación mediante la oportuna autoliquidación sólo pueden hacerse en el plazo legalmente establecido, en la cuantía que en el momento de presentar la autoliquidación se determine. De modo que, no es posible aplicar el régimen del artículo 274.1.3.^a RRM ya que no estamos en presencia de una deuda de cuantía determinada, es más, sería posible que, en lugar de pagar, se pudiera obtener una devolución a favor de Gestur. La estimación que realiza el Liquidador cumple todas las exigencias para rendir cuentas a los socios y para poder estimar su cuota de liquidación. Ciertamente, quizás la expresión "deudas con las Administraciones públicas" ha podido confundir a la Registradora, pero, del propio balance de liquidación, resultan las cuentas en las que se registran las partidas de IVA que se habrán de liquidar el 30 de enero de 2023 y de las que se puede fácilmente deducirse que la deuda no existe en el momento de aprobar el balance, sino que resultará, en su caso, en el momento de presentarse la autoliquidación del IVA, como así se produjo.

En la letra "f).-Quiere dejar constancia el representante de la entidad liquidadora única, en la presente escritura que, en cuanto a gastos futuros que se devenguen como consecuencia de la liquidación, y al objeto de cumplir con las exigencias de lo recogido en el art. 247.2 apartado tercero del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, se ha abierto una cuenta bancada en la entidad Bankinter con IBAN (...), en la que se va a procederá la consignación de aquellas cantidades pendientes de satisfacción a los acreedores, tales como honorarios notariales o registrales derivados de la liquidación o, cantidades correspondientes al cumplimiento de las obligaciones fiscales en curso. Queda unido a la presente, certificado expedido por la entidad Bankinter, SA, acreditativo de la Titularidad de la cuenta abierta en dicha entidad a nombre de sociedad mercantil estatal, Gestión Urbanística de La Rioja, SA en liquidación. Respecto de cualquier otro ingreso o gasto que pueda surgir como consecuencia de la liquidación y que exceda de las cantidades a tal efecto presupuestadas en el Balance final, será repartido y puesto a disposición de cada uno de los socios en proporción a su participación en el capital social, todo ello a través del representante del Liquidador Único".

El apartado f) al que hace referencia la Registradora se estima correcto. Se ha abierto una cuenta nueva para dichos gastos futuros, posteriores a la fecha del balance de liquidación, siguiendo el criterio de la Registradora a pesar de que la práctica y propuesta de Cofivacasa era mantener una provisión en la cuenta actual de Gestur, como se puede observar en las escrituras de liquidaciones precedentes en las que ha intervenido y de las que se ha hecho referencia y han sido aceptadas por los Registradores que practicaron la inscripción correspondiente. Con la expresión "deudas pendientes de satisfacer a los acreedores" no se ha querido sino indicar la existencia de gastos futuros que se sabe que existirán pero que aún no han nacido o no están determinadas en su cuantía. Es posible que la expresión empleada en este párrafo no se la más afortunada si hacemos una interpretación literal y estricta, pero, entendemos que en conexión con el resto de la escritura pública no puede quedar duda de que las deudas a las que se hace referencia son aquellas que nacerán y serán exigibles después del balance final de liquidación. Los ejemplos que se incluyen en el párrafo así lo ponen de manifiesto, "honorarios notariales o registrales derivados de la liquidación" o las obligaciones fiscales del ejercicio.

En cuanto a los honorarios notariales se desconoce incluso quien será el acreedor. En cuanto a los honorarios registrales, si bien se conoce el acreedor, en el momento de aprobar el balance de liquidación, ni siquiera se han solicitado sus servicios.

La seguridad del pago se ha pretendido hacer consignando en la cuenta de Bankinter una estimación de los gastos futuros que, no puede ser determinadas con mayor precisión que la que se ha realizado según se explicó en el fundamento anterior.

De los pagos que se vayan realizando en dicha cuenta se informa al accionista con total transparencia.

En esta liquidación, además ha sido necesario solicitar a los accionistas un desembolso adicional, por gastos sobrevenidos que no se previeron (...).

Dicha carta de 4 de abril de 2023 fue remitida por correo electrónico de mismo día, y adjuntaba entre otros documentos las liquidaciones de IBIs de 2020 y 2021 recibidas, y se acompañaba detalle de los movimientos de la cuenta de Bankinter, y certificado de titularidad de Gestur de dicha cuenta.

A continuación, pasamos a detallar los movimientos de la cuenta de Gestur en Bankinter desde su apertura.

En amarillo se resaltan los cobros y pagos de obligaciones sobrevenidas por IBIs de ejercicios anteriores, explicados en dicha carta de 4 de abril (...).

La Registradora parece estimar que el reconocimiento que hace la Junta de General de Accionistas de la certeza de que se produzca una deuda después de la aprobación del balance final de liquidación requeriría el tratamiento que dispone el artículo 247.2.3.^a del RRM. No obstante, entendemos que no perjudica la finalidad del balance de liquidación y su inscripción, el reconocimiento que hace la Junta General de Accionistas de futuras deudas que siendo conocida su existencia posterior a la aprobación del balance final de liquidación se desconoce su importe o incluso su deudor en ese momento. Estas cantidades no pueden satisfacerse o consignarse sino estimarse y asegurarse, en lo posible, pero sin la precisión que indica el artículo 247.2.3.^a del RRM y que entendemos suficientemente cumplido el objeto de garantizar su pago y la más adecuada expresión de la imagen fiel del patrimonio partible. Por esta razón, no se encuentra perjuicio alguno a los derechos de los acreedores o deudores ni a ninguno de los accionistas en la forma en la que se ha procedido a la liquidación, redacción del balance de liquidación y adjudicación de los bienes resultantes del haber social.

VIII

El fundamento sexto de la calificación de la Registradora indica:

"5. En las páginas 10 y 11, aparecen las adjudicaciones realizadas a los socios con una serie [sic] de operaciones, por tanto, dado que las valoraciones y cifras citadas anteriormente tienen defectos no es posible calificar íntegramente las adjudicaciones y los cálculos indicados."

La calificación debe referirse a las páginas 10 y 11 del certificado del acuerdo de la Junta General de Accionistas que aprueba la liquidación. Entendemos que la cuestión que vuelve a plantearse la Registradora en este punto se refiere a las tasaciones de las fincas adjudicadas y a los valores de adjudicación que han sido aclarados pormenorizadamente en los fundamentos anteriores de este recurso.

Por tanto, no habría defectos que impidieran calificar íntegramente dichas adjudicaciones y cálculos.

IX

El fundamento séptimo de la calificación defectuosa de la escritura literalmente señala que:

"6. En las operaciones de liquidación se ha adoptado la compensación por parte del socio minoritario (Ader) al socio mayoritario (Sepes) del exceso del importe de cuota de liquidación recibido por los bienes 'in natura' en una cantidad de 396.158,72 euros, que se indica a su vez que será ingresado en la cuenta de la sociedad en metálico. Por lo tanto, deberá ser acreditada dicha cantidad para poder calificar operación de la adjudicación como completada.

A la vista de las cantidades anteriormente indicadas con defectos no es posible determinar si dicho importe es correcto o no, por lo que no es posible la calificación íntegra de las operaciones indicadas."

El fundamento transcrito de la calificación del acuerdo de liquidación de Gestur es una consecuencia de la tesis mantenida por la Registradora sobre el balance de liquidación, de modo que, rechaza el importe de la compensación acordada por los socios por estimar que este balance está equivocado.

La motivación de Gestur contra este defecto debe comenzar por reiterar la justificación que se ofrece en el acuerdo de liquidación, incluido en la escritura pública, a la valoración de la adjudicación de los inmuebles, como ya se ha tratado en este recurso.

Del mismo modo, también se ha explicado las previsiones que en la liquidación se han hecho sobre los gastos futuros que nacen o concretan después de aprobado el balance de liquidación.

En cuanto al pago de la cantidad de 396.158,72 euros fue realizado por ADER a SEPES con fecha 22 de febrero de 2023 (...).

La compensación entre los socios del exceso de adjudicación no procede ser ingresada a Gestur –como señala la Registradora– sino a la cuenta de SEPES para compensar la tesorería y los inmuebles recibidos como cuota de liquidación.

Entendemos que la justificación del pago por ADER a SEPES debería ser suficiente para entender cumplida esta exigencia de la Registradora.

X

El octavo de los fundamentos de la calificación defectuosa advierte que:

"7. Se han incluido en la escritura cuatro facturas, de fechas 20 de Diciembre de 2012, emitidas por Gestur a las empresas Sepes (entidad pública empresarial del suelo) y Ader (Agencia de Desarrollo Económico de la Rioja) con UN concepto en cada una de ellas que es 'transmisión de fincas' (correspondiente a cada uno de los bloques de fincas indicados por localidad) por un total de 5.340.706,71 euros, y se acompaña de una transferencia de fecha 19 de enero de 2023 de 'Sepes a Gestión Urbanística de La Rioja SA por 593.402,59 euros' por concepto de IVA, sin embargo, según las operaciones realizadas en página 10 y las 'aclaraciones redactadas' en la certificación la cantidad el IVA ya figuraba incluido en el balance en la cantidad de '5.340.706,71 euros' y lo único que se realizaba como acuerdo es una compensación entre los socios por importe por un importe total de 396.15,72 [sic] euros (diferencia del exceso mediante una transferencia en metálico) por lo que los documentos incluidos no coinciden con las operaciones de liquidación de la escritura.

Este argumento de la calificación la Registradora es consecuencia de rechazo al balance final de liquidación por lo que, en este fundamento de la calificación se reitera lo expuesto en otros puntos previos de la calificación registral. Por esta razón entendemos que los defectos que señala ya han sido considerados en esta impugnación. No obstante, para dar mayor claridad reiteramos ahora, sucintamente, los argumentos expuestos.

La cantidad 5.340.706,71 euros que reflejan las facturas a las que se refiere la Registradora se corresponde con las adjudicaciones de las fincas y se componen de dos valores:

- El valor de adjudicación de los inmuebles que asciende a 4.747.304,12 euros.
- El IVA facturado por importe de 593.402,59 euros.

La cantidad 593.402,59 euros corresponde al IVA de la adjudicación de las fincas a SEPES que se registra en el balance de liquidación porque se estimó por el Liquidador necesario reflejar las consecuencias económicas de la adjudicación de las fincas (...) y (...) en orden a ingresar este IVA repercutido en Gestur. Las facturas se emitieron el 20 de diciembre de 2022 –la Registradora por error indica 2012–, fecha de celebración de la

Junta General de Acciones y aprobación del balance final de liquidación y del reparto del haber social.

La Registradora señala que 'lo único que se acordó es una compensación', no obstante, la Junta General de Accionistas acordó la compensación de ADER a SEPES como consecuencia necesaria del acuerdo de reparto adoptado ya que ADER recibió un exceso de adjudicación que lógicamente debía ser compensado a SEPE. Es decir, no sólo se acordó por los socios que SEPES debía ser compensado por ADER para cumplir la cuota de liquidación, también se acordó el reparto de las fincas y de la tesorería, en definitiva, el reparto del haber social.

La cifra 396.158,72 euros es la compensación que debe pagar ADER a SEPES en metálico por el exceso de adjudicación de inmuebles y así se explica en el acuerdo de reparto incluido en la página 10 de la certificación del acta del acuerdo de la Junta General de Accionistas (...)."

XI

Las siguientes consideraciones que contiene la calificación de la Registradora advierten de las discordancias entre las certificaciones catastrales de las fincas adjudicadas y la identificación que de estas fincas se hace en la escritura pública.

En este recurso trataremos de aclarar la falta de concordancia que manifiesta la calificación y subsanar aquellos casos en los que ciertamente se produce esa deficiencia.

Advierte la calificación que:

"Artículos 6, 58 Reglamento del Registro Mercantil.—Respecto de los certificados catastrales insertados en el documento y las descripciones de los elementos adjudicados figuran las siguientes discrepancias de las que solicita aclaración o su subsanación a los efectos de poder trasladar dichos datos a la inscripción con la suficiente claridad:

1. Faltan los certificados de la *[sic]* fincas bajo el epígrafe de la escritura número 8, 35, 32, 20 y se ha repetido el del número 7.

En este punto debemos remitirnos a la Diligencia extendida el 5 de junio de 2023 por el Notario autorizante del título en la escritura número 363/2023 de liquidación y extinción de la Sociedad Gestur (...).

Advierte el Notario, que como señala la Registradora en su calificación faltaban los certificados catastrales de las fincas inventariadas bajo los números 8 y 20, procediendo a incorporarse en la escritura pública mediante la Diligencia que extiende en Notario.

Respecto los certificados catastrales correspondientes a las fincas inventariadas con los números 32 y 35 lo que ocurre es que se encuentran en la escritura pública pero con un orden diferente al que sigue el inventario por lo que para aclarar la escritura de liquidación el Notario procedió a incorporar mediante la Diligencia señalada las certificaciones catastrales descriptivas y gráficas de las fincas registrales inventariadas en el cuerpo de la escritura bajo los números 8, 20, 32 y 35 y añade la certificación catastral de la fina inventariada en el número 19 que, aunque no lo señala la Registradora también había sido omitida.

Por otro lado,

– El epígrafe 7 de la escritura, corresponde a la finca con referencia catastral 4665807WM7846N0001DW. Este epígrafe no se encuentra repetido, aparece una vez en el cuerpo de la escritura.

– El epígrafe que se repite es el 11 que por error de la notaría sustituyó al epígrafe 8, al confundir las referencias catastrales."

XII

El siguiente fundamento de la calificación señala que:

"2. El local bajo el epígrafe 49, figura como un único local, sin embargo en la certificación y en escritura se dividen en dos oficinas 2.º A y 2.º B,

La Diligencia extendida por el Notario autorizante de la escritura pública de liquidación aclara lo que ya resulta de la escritura, 'esto es, que registralmente es una sola finca, la número 6.236 del Registro de la Propiedad N.º 1 de Logroño', lo cual tiene asignada una sola referencia catastral, independientemente de que la sociedad otorgante la configure físicamente como dos oficinas y haya asignado un valor separado a cada una de ellas."

Es una única finca registral, pero con dos distintas referencias catastrales.

Un local era la oficina domicilio social de la sociedad, y el otro local se alquilaba. Esta circunstancia no debe tener relevancia en el acuerdo de liquidación, ni la Registradora le atribuye ningún efecto.

XIII

También, en relación con las certificaciones catastrales en la calificación de la Registradora se advierte que:

"3. En el certificado figura calle (...) con 8.764,75 m² sin embargo no se corresponde con la finca epígrafe número 51 de la escritura."

El epígrafe 51 de la escritura, (página 43) corresponde a la finca con referencia catastral 2970701WM2927S0001UR Esta certificación catastrales, incluida en la escritura pública (página 197), señala que la cantidad 8.764,75 no son m² sino el valor catastral del suelo. La finca según la certificación catastral tiene una superficie de 624 m². La identificación ente la finca incluida en el epígrafe 51 y la certificación catastral de la misma resulta de la referencia catastral que reproduce correctamente la escritura.

La Diligencia del Notario extendida el 5 de junio de 2023 para aclarar la escritura pública de liquidación señala en relación con la finca inventariada con el número 51 que "no consta como su superficie, ni en la escritura, ni en el Registro, ni en catastro, la de 8764,75 m², sino que tanto registral como catastralmente, figura con una superficie de 624 m², siendo la indicada cifra de 8764,75 la correspondiente a su valor catastral en euros".

XIV

La Registradora sustituida advierte que:

"4. La finca 55 no se corresponde con los certificados catastrales incluidos."

Las referencias catastrales de las tres fincas coinciden con los certificados catastrales incluidos en la escritura:

26138A501000110000UK, Suelo Polígono 501, Parcela 11 (...).

4787040WM0948N0001SE, (...) 2 Suelo (...).

4787044WM0948N0001WE, (...) 3 Suelo (...).

La Diligencia aclaratoria extendida por el Notario autorizante señala que el número 55 del inventario aclara "tal y como resulta de la escritura, si bien es cierto que se trata de una sola finca registral, la finca 1555 de (...), catastralmente tiene asignadas las tres referencias catastrales indicadas" (...).

XIV [sic]

La Registradora sustituida continua en su calificación señalando que:

"De conformidad con el artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, artículos 254 y 256 de la Ley Hipotecaria, y con el artículo 86.1 del Reglamento del Registro Mercantil en relación con el artículo 32.2 del Texto Refundido 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, se requiere acreditar la solicitud o práctica de la liquidación tributaria correspondiente en la forma prevenida por el artículo 28 de Ley 5/2008, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2009, del Gobierno de La Rioja. Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública 26 de Enero de 2012.

Dicho precepto, dictado en ejercicio de las competencias de dicha Comunidad Autónoma, dispone lo siguiente: "A los efectos de lo dispuesto en el artículo 53.3 de Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, así como a efectos de lo previsto en los artículos 254 y 256 de la Ley Hipotecaria, la acreditación del pago de las deudas tributarias y de la presentación de las declaraciones tributarias y de los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre sucesiones y donaciones o al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, cuyos rendimientos estén atribuidos a la Comunidad Autónoma de La Rioja, se ajustará a los siguientes requisitos. 1.1)... 2.1)... 3.1).-La presentación y/o pago del impuesto sólo se entenderán acreditados cuando el documento presentado lleve incorporada la nota justificativa de la presentación junto con el correspondiente ejemplar de la autoliquidación y ambos debidamente sellados por los órganos tributarios de la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja, y conste en ellos el pago del tributo o la declaración de no sujeción o del beneficio fiscal aplicable. 4.1).-En el supuesto de declaraciones tributarias cuyo pago y/o presentación se haya efectuado por los medios telemáticos habilitados por la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja, la acreditación de la presentación y pago se ajustará a la normativa dictada al efecto por la Consejería competente en materia de Hacienda". Dicho defecto es subsanable.

Deben presentar para su despacho del documento todas las cartas de pagos correspondientes a las distintas operaciones realizadas, desde la liquidación a la adjudicación, siendo las cartas de pagos las correspondientes a los siguientes concepto [sic], según la consulta a Tributos: Es decir, las cartas de pagos de las operaciones societarias por la cuota de liquidación de cada uno de dos socios. Respecto de la carta de pago "del IVA", por la adjudicación de los inmuebles figura que es por importe a 593.402,59 euros, sin embargo, figura presentada una carta de pago con un concepto "renuncia de IVA" de importe 396.158,72 euros, y carta de pago correspondiente a la tributación por el exceso de adjudicación por el importe indicado de 396.158,72 euros.

Entendemos que cuando la Registradora indica "Deben presentar para su despacho del documento todas las cartas de pagos correspondientes a las distintas operaciones realizadas, desde la liquidación a la adjudicación, siendo las cartas de pagos las correspondientes a los siguientes concepto, según la consulta a Tributos: Es decir, las cartas de pagos de las operaciones societarias por la cuota de liquidación de cada uno de dos socios". está haciendo referencia a los modelos tributarios que permiten declarar el impuesto que grava las operaciones societarias que debían liquidar cada uno de los accionistas.

Los accionistas liquidaron todos los impuestos de operaciones societarias en la Dirección General de Tributos de La Rioja y se remitieron junto con la escritura pública al Registro Mercantil.

Hay que puntualizar que, ambos accionistas, que son el sujeto pasivo del el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), para

poder obtener el justificante de pago el impuesto de la Administración Tributaria de La Rioja por operaciones societarias, debieron justificar su abonado previamente.

Interesa a Gestur señalar en estas alegaciones que las operaciones societarias y su forma de tributación fue objeto de consulta presencialmente con la Directora General de Tributos de la Comunidad Autónoma de La Rioja, para recibir el criterio de esta Administración en materia de los tributos que deberían liquidarse. El pago de los tributos que gravan estas operaciones se ha realizado correctamente, según fue comprobado por la Dirección General de Tributos y se aportaron al Registro Mercantil de Logroño, como se puede observar en la documentación que se acompaña a la escritura pública.

El accionista ADER ha tributado sobre el impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) modalidad de Operaciones Societarias, por lo efectivamente percibido, el 1.675.730,32 euros al tipo impositivo del 1%, suponiendo un pago de 16.757,30 euros.

El modelo liquidado se incluyó en la escritura pública con el sello correspondiente de la Administración Tributaria competente en la hoja de la copia de escritura pública de ADER, GX6095202. El modelo de liquidación 600 es carta de pago y tiene la validación mecánica del ingreso de la Entidad Financiera y el sello de Tributos (...).

ADER, además tributó por ITP y AJD, en la modalidad de actos jurídicos documentados, por el excedo de adjudicación por importe de 396.158,72 euros al tipo impositivo del 1 %, suponiendo un pago de 5.942,38 euros.

El modelo liquidado se incluyó en la escritura y el sello se observa en la hoja de la copia de la escritura pública de ADER, GX6095202. El modelo de liquidación 600 es carta de pago y tiene la validación mecánica del ingreso de la Entidad Financiera y el sello de Tributos (...).

El otro accionista SEPES, ha tributado por ITP y AJD, modalidad de operaciones Societarias por lo efectivamente percibido, los 3.329.751,87 euros al tipo impositivo del 1 %.

El modelo liquidado se incluyó en la Escritura y el sello en la hoja de la copia escritura pública de SEPES, GX6095058. El modelo de liquidación 600 es carta de pago y tiene la validación mecánica del ingreso de la Entidad Financiera y el sello de Tributos (...).

En el caso de que el Registro Mercantil de Logroño entendiera que falta alguna liquidación debería haberlo comunicado, para poder aclararlo. La expresión genérica de las "cartas de pago" que se hacen en la calificación generan indefensión a Gestur, en la medida que desconocemos los modelos de declaración, liquidación o autoliquidación a los que se refiere la Registradora.

Por otro lado, en este mismo argumento la Registradora alude a los 593.402,59 euros de IVA: "Respecto de la carta de pago 'del iva', por la adjudicación de los inmuebles figura que es por importe a 593.402,59 euros".

La documentación que se acompaña a la escritura pública no es la carta de pago del IVA a la AEAT, sino que corresponde a la justificación de la transferencia bancaria del pago del IVA de SEPES a Gestur por la adjudicación de las fincas de La Pedregosa en Nájera y El Arcillar en Villar de Arnedo, como ya se ha señalado en estas alegaciones.

La explicación de esta cantidad es la siguiente: (...).

El IVA por importe de 593.402,59 euros fue abonado por SEPES a Gestur con fecha 20 de enero de 2023.

Con fecha 30 de enero de 2023 Gestur ingresó en Hacienda la cantidad de 581.251,56 euros en concepto de declaración de IVA del 4.º Trimestre de 2023, tras realizar la operación de liquidación del IVA repercutido y soportado en el periodo tributario normativamente establecido (...).

El detalle del ingreso por IVA 4.º trimestre es el siguiente:

IVA repercutido (facturas SEPES inmuebles) 593.402,59 euros.

IVA soportado período -2.595,88 euros.

Resultado 590.806,71 euros.

Cuotas a compensar periodos anteriores 9.555,15 euros (...).

En relación con lo que indica la Registradora "sin embargo, figura presentada una carta de pago con un concepto 'renuncia de iva' de importe 396.158,72 euros, y carta de pago correspondiente a la tributación por el exceso de adjudicación por el importe indicado de 396.158,72 euros". Aclarar, que esta carta de pago del accionista ADER es la liquidación del ITP y AJD en modalidad Actos Jurídicos Documentados (modelo 600) por importe de 396.158,72 euros y es correcto. En el modelo de autoliquidación se expresa la clave RN1, renuncia de IVA. Esta forma de tributación fue confirmada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja con carácter previo a la presentación de la declaración y sin que opusiera ningún obstáculo al modelo 600 de declaración presentada, como puede comprobarse con el sello de la Administración tributaria competente.

La explicación es que al renunciar el accionista ADER expresamente a la exención de IVA, de acuerdo con el artículo 20.Dos de la LIVA, provoca la inversión del sujeto pasivo y, por lo tanto, la operación de entrega de bienes más el exceso de adjudicación sea una operación sujeta y no exenta de IVA, por renuncia expresa. Así, dice, que siendo incompatible el IVA con la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, no ha lugar a liquidación de esta modalidad por el exceso de adjudicación.

El artículo 33 del Reglamento de ITP y AJD para los supuestos de no sujeción dispone:

1. Todas las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido, se liquidarán sin excepción por dicho tributo, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 72 respecto al gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados.

Lo dispuesto anteriormente será aplicable cuando se renuncie a la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo previsto en la normativa de este Impuesto.

2. Si a pesar de lo dispuesto en el apartado anterior se efectuara la autoliquidación por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ello no eximirá en ningún caso a los sujetos pasivos sometidos al Impuesto sobre el Valor Añadido, de sus obligaciones tributarias por este concepto, sin perjuicio del derecho a la devolución de los ingresos indebidos a que hubiese lugar, en su caso, por la referida modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas".

En cualquier caso, hay que considerar que lo que importa a efectos del Registro (o de otras Oficinas) es la acreditación de que se han liquidado los tributos correspondientes ante la Hacienda Pública. Así, por ejemplo, si el particular entiende que un acto no está sujeto o que goza de una exención, le basta autoliquidarlo sin ingreso, el Registro se conformará con comprobar esa presentación sin analizar si debe pagar o no el Impuesto, lo que es competencia de la Administración Tributaria correspondiente, sin perjuicio de informar a ésta de la situación que la Registradora considera necesario a la Administración tributaria (...).

Por todo lo expuesto,

Suplico de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública admita este recurso y lo estima permitiendo la inscripción de la escritura de liquidación de sociedad mercantil estatal Gestión Urbanística de La Rioja, SA, en liquidación, junto con los testimonios notariales aclaratorios de las certificaciones registrales.»

V

La registradora Mercantil emitió el día 25 de julio de 2023 el informe previsto en el artículo 327 de la Ley Hipotecaria, en el que daba cuenta de haber notificado el recurso interpuesto al notario autorizante de la escritura, de mantener su calificación en cuanto a las objeciones atinentes al balance de liquidación, y de considerar subsanados los

defectos relativos a la descripción de los inmuebles adjudicados a los socios y los correspondientes certificados catastrales.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 253 y siguientes y 390 a 394 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; 247 del Reglamento del Registro Mercantil; el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 1963, 5 de mayo de 1965, 14 de junio de 1968, 1 de marzo de 1983 y 31 de mayo de 1985, y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 29 de octubre de 1998, 11 de marzo de 2000, 29 de mayo y 6 de julio de 2001, 6 de noviembre de 2017, 14 de noviembre y 19 de diciembre de 2018 y 10 de julio de 2019.

1. Debe decidirse en este expediente nuevamente sobre la extensión de la facultad calificadora del registrador en relación con el balance de liquidación de una compañía.

En el caso concreto a que se contrae este expediente, los reparos opuestos se refieren a la denominación de algunas de las partidas que lo integran, al significado de otras, a los valores reflejados en el balance en comparación con otras tasaciones que, con finalidad explicativa, también figuran en el propio acuerdo aprobatorio de la liquidación, al reflejo en el acuerdo, y no en el balance, de la partida destinada al pago de los acreedores que surgirán de las propias operaciones de liquidación (previsiones de gastos de notaría, registro, o liquidación final de impuestos), así como al grado de identificación de los créditos que nacerán de tales operaciones y de sus concretos titulares como beneficiarios del montante consignado en la cuenta bancaria a que se refiere el artículo 247.2.3.^a del Reglamento del Registro Mercantil.

2. Como ha puesto de relieve reiteradamente esta Dirección General (cfr. las Resoluciones citadas en los «Vistos» de la presente), dirigida la liquidación a la determinación de la existencia o inexistencia de un remanente de bienes repartible entre los socios para, previa satisfacción de los acreedores sociales en su caso, proceder a su reparto y a la cancelación de los asientos registrales de la sociedad, se hace imprescindible la formulación de un balance final que debe reflejar fielmente el estado patrimonial de la sociedad una vez realizadas las operaciones liquidatorias que aquella determinación comporta. Ese balance debe someterse a aprobación de la junta general junto con un informe completo sobre dichas operaciones y un proyecto de división entre los socios del activo resultante (artículo 390 de la Ley de Sociedades de Capital). Por su función, como verdadera cuenta de cierre, el referido balance puede ser confeccionado de forma bien simple, siempre que sirva para fijar el patrimonio social repartible, si lo hubiera, y determinar con exactitud la parte que a cada socio corresponda en el mismo, sin que, por tanto, deba ajustarse necesariamente a las normas legales sobre la formación de las cuentas anuales (cfr. artículos 253 y siguientes de la Ley de Sociedades de Capital), toda vez que no tiene por finalidad recoger las consecuencias de la actividad social desde las últimas cuentas anuales para determinar el resultado, sobre la base de la fijación del reparto del dividendo y con información sobre las garantías patrimoniales, sino que se trata más bien de una síntesis de la situación patrimonial de la sociedad, presidida, en su estructura, por la idea de determinación de la cuota del activo social que deberá repartirse (cfr. artículos 390.1, 391 y 392 de la Ley de Sociedades de Capital).

En definitiva, se pretende que el balance y el informe sobre las operaciones de liquidación muestren la imagen fiel del patrimonio social una vez concluidas las operaciones correspondientes, pero se trata de una representación con finalidad diferente a la perseguida por el balance de ejercicio. Con particular claridad lo expresa el Plan General de Contabilidad (aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), refiriéndose a los casos en que no proceda la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, señalando que deberán aplicarse «las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a

realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados».

3. Habida cuenta de que la normativa contable, más allá de la alusión reproducida al hilo del principio de empresa en funcionamiento, no regula el contenido y la estructura del balance final de liquidación, y a la vista de las declaraciones que con finalidad ilustrativa se incluyen en el propio acuerdo social aprobatorio de la liquidación, deben ser rechazadas con carácter general las objeciones contenidas en la nota de calificación, tanto las de índole cualitativa (denominación de las partidas consignadas en el balance) como cuantitativa.

Sin perjuicio de lo anterior, merece una consideración especial el tratamiento de las provisiones concernientes a gastos ocasionados por la propia ejecución del acuerdo de liquidación, a las que simplemente se dedica una alusión en el informe sobre la dotación de los fondos correspondientes y a su consignación en una cuenta bancaria. De la nota de calificación parece desprenderse que debieran haberse contabilizado como provisiones, es decir, como pasivos respecto de los que existe incertidumbre en cuanto a su cuantía y vencimiento (artículo 35.1 del Código de Comercio), de las que se ocupa con mayor detalle de registro y valoración 15.^a del Plan General de Contabilidad. En contra de esa pretensión, debe repararse que la referida norma las define como «pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán», y que, en el marco conceptual a que se remite, los pasivos aparecen descritos como «obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados», de manera que, dado que el compromiso de pago depende del hecho futuro de la ejecución del acuerdo de liquidación, no cabe su contabilización anticipada.

Lo relevante a efectos de este recurso es que, en el sistema de la Ley de Sociedades de Capital, la rendición de cuentas de la actividad desarrollada en las operaciones de liquidación, el reflejo de la situación patrimonial y el proyecto de división entre los socios del haber social se lleve a cabo mediante los tres documentos que menciona en su artículo 390, y teniendo en cuenta que en el informe se reseña la dotación de los fondos correspondientes y su consignación en una cuenta bancaria, no puede afirmarse que se esté ofreciendo una imagen distorsionada de la realidad.

En virtud de lo expuesto, esta Dirección General ha acordado estimar el recurso y revocar la nota de calificación impugnada.

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, 9 de octubre de 2023.—La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, Sofía Puente Santiago.