

Audiencia Provincial

de La Rioja (Sección 1ª) Sentencia num. 65/2013 de 22 febrero

[JUR\2013\135122](#)



REGISTRO MERCANTIL: INSCRIPCION: sociedades de responsabilidad limitada: inscripción de la escritura de constitución: improcedencia: falta de acreditación de la solicitud o práctica de la liquidación tributaria del ITPAJD: el hecho de que la operación quede exenta del pago del tributo, no significa que no se produzca el hecho imponible, pues no se ha declarado su "no sujeción", sino solo su exención.

Jurisdicción: Civil

Recurso de Apelación 600/2012

Ponente: Illma. Sra. Carmen Araujo García

AUD.PROVINCIAL SECCION N. 1

LOGROÑO

SENTENCIA: 00065/2013

AUDIENCIA PROVINCIAL DE LA RIOJA

LOGROÑO

Domicilio : VICTOR PRADERA 2

Telf : 941296484/486/489

Fax : 941296488

Modelo : SEN00

N.I.G.: 26089 37 1 2009 0100590

ROLLO: RECURSO DE APELACION (LECN) Nº 600/2012

ILMOS.SRES.

MAGISTRADOS:

DOÑA CARMEN ARAUJO GARCIA

DON RICARDO MORENO GARCIA

DOÑA MARIA DEL PUY ARAMENDIA OJER

SENTENCIA Nº 65 DE 2013

En LOGROÑO, a veintidós de febrero de dos mil trece.

VISTOS en grado de apelación ante esta Audiencia Provincial de LOGROÑO, los Autos de IMPUGNACION RESOLUCIONES REGISTRADORES nº 305/2012, procedentes del JUZGADO DE PRIMERA INSTANCIA Nº 6 de LOGROÑO, a los que ha correspondido el Rollo Nº 600/2012, en los que aparece como parte apelante, **DON Víctor**, representado por la Procuradora de los Tribunales, DOÑA TERESA ZUAZO CERECEDA, y como partes apeladas, **DOÑA Fermina**; representada por la Procuradora de los Tribunales, DOÑA REGINA DODERO DE SOLANO, asistida por el Letrado DON VICENTE GUILARTE GUTIERREZ; y EL ABOGADO DEL ESTADO en representación y defensa de **LA DIRECCION GENERAL DE LOS REGISTROS Y DEL NOTARIADO**, siendo Magistrada Ponente la Ilma. **DOÑA CARMEN ARAUJO GARCIA**;

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Con fecha 6 de Junio 2012 se dictó sentencia por el Juzgado de Primera Instancia nº 6 de Logroño en cuyo fallo se recogía:

"Desestimar la demanda formulada por Víctor frente a la calificación negativa del RME de La Rioja de fecha 5 de octubre de 2011 que denegaba la inscripción por falta de realización de la autoliquidación, considerando la misma correcta. Todo ello sin imposición de las costas a ninguna de las partes".

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia a las partes, por la representación de la parte demandante se presentó escrito interponiendo recurso de apelación ante el Juzgado contra la sentencia dictada en la instancia. Admitido éste, se dio traslado a las demás partes para que en 10 días presentasen escrito de oposición al recurso o, en su caso, de impugnación de la resolución apelada, en lo que le resultase desfavorable.

TERCERO.- Seguido el recurso por todos sus trámites, se señaló para la celebración de la votación y fallo el día 21 de Febrero de 2013.

CUARTO.- En la tramitación del presente rollo se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Impugna D. Víctor, Notario del Ilustre Colegio de La Rioja, la sentencia del Juzgado de Primera Instancia nº 6 de Logroño que desestima su demanda en la que, impugnando la nota de calificación registral expedida por la Registradora de la Propiedad y Mercantil, Doña Fermina, en fecha 5 de octubre de 2011, relativa a la suspensión de inscripción por defecto (consistente en que no se acreditaba la solicitud o práctica de la liquidación tributaria del ITPAJD) de la escritura de fecha 15 de septiembre de 2011, de constitución de sociedad limitada autorizada (folios 46 y siguientes) por el ahora recurrente, solicitaba la revocación de la nota de calificación dictada y de la resolución de la DGRN desestimatoria del recurso contra tal calificación formulado, acordando la inscripción de la escritura de 15 de septiembre de 2011.

La cuestión de que se trata ya ha sido resuelta por este Tribunal en sentencias nº 11/2013, de 18 de enero, y nº 35/2013, de 7 de febrero, por lo que no cabe en la presente sino la reproducción de las consideraciones en las señaladas sentencias efectuadas para concluir la desestimación de los recursos formulados por el mismo recurrente, y otro en el segundo procedimiento.

La cuestión sometida a la consideración del Tribunal se refiere a la calificación realizada por la titular del Registro Mercantil de una escritura pública de constitución de sociedad limitada, por la que

decidió suspender la inscripción por no acreditarse la solicitud o práctica de la liquidación tributaria correspondiente al ITPAJD. El apelante estima que estando la constitución de esas sociedades exentas del ITPAJD, por mor de lo prevenido en el Real Decreto Ley 13/2010 de 13 de diciembre, no sería necesaria la presentación del documento de autoliquidación con alegación de la exención. Estima que la registradora no puede amparar esta exigencia en el art. 28 de la Ley 5/2008 de la Comunidad Autónoma de la Rioja, (que sí exige este requisito) por cuanto que aunque el ITPAJD sea un impuesto cedido a esta Comunidad Autónoma, lo cierto es que conforme al artículo 27 de la Ley 22/2009 y también conforme el artículo 19 de la Ley 21/2001 la normativa que en su caso dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales, no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales. Y no ajustándose el art. 28 de la Ley 5/2008 de la Comunidad Autónoma de la Rioja a lo prevenido en la normativa estatal constituida por el Real Decreto Ley 13/2010 de 13 de diciembre, no debería ser aplicado por la Registradora.

Para resolver hay que partir de la exposición que con acierto hace la sentencia, en línea con el Abogado del Estado, de los conceptos jurídico-tributarios de "exención" y "no sujeción", conceptos que aunque al final puedan producir efectos similares (ambos conducen al no pago del impuesto), no son en su naturaleza, ni mucho menos, idénticos.

Como ha señalando buena parte de la doctrina, la "no sujeción" significa que los casos o actividades ella contemplados no están contenidos en la norma tributaria que define el hecho imponible. El hecho imponible no se produce en los casos de no sujeción, viniendo a ser las normas de no sujeción como una manifestación "en negativo" del hecho imponible, especificando casos concretos que quedan fuera de dicho hecho imponible. Con la no sujeción, por lo tanto, no llega a nacer la obligación tributaria.

Frente a ello, la exención es definida en el [artículo 22](#) de la [LGT \(RCL 2003, 2945 \)](#) como aquel supuesto en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal. Por consiguiente, determina, por un lado, que existe una norma tributaria de imposición en la que se fija un hecho imponible que en circunstancias normales habría de generar una obligación tributaria; pero por otro lado y simultáneamente, la exención determina la existencia de una norma de exención que ordena que, en los casos que se definen en esa norma, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de que sí se realiza el hecho imponible previsto.

En definitiva, y por lógica, un hecho puede estar no sujeto al tributo; o sujeto al tributo y no exento; o sujeto y exento; lo que no es posible es que esté no sujeto y exento.

Pues bien, lo que establece el [artículo 3](#) del [Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre \(RCL 2010, 3104 \)](#), de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, que invoca el apelante, es un supuesto de exención, pero no de no sujeción. Efectivamente, este precepto, con el fin reconocido de promover la agilización de trámites para la constitución de sociedades, prevé una modificación del artículo 45.I.B.11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el [Real Decreto Legislativo 1/1993 \(RCL 1993, 2849 \)](#), estableciendo que quedan exentas del ITPAJD entre otras, las siguientes operaciones: "La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea."

De lo expuesto y en atención a lo antes explicado, se sigue que el hecho de que estas operaciones (constitución de sociedades, entre otras) queden exentas del pago del tributo, no significa que no se produzca el hecho imponible, pues no se ha declarado su "no sujeción", sino solo su exención. Y en consecuencia, se trata de operaciones que, aunque "exentas", sí están "sujetas" al ITPAJD.

El artículo 54 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados señala: "Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto

se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento." (...) "La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original". Hay que decir que este precepto ha mantenido su redacción aun después del Real Decreto Ley 13/2010 de 13 de diciembre, de donde se infiere que ha sido voluntad del Legislador mantener esta exigencia.

Obsérvese que el tenor este artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no deja lugar a dudas en el sentido de que su ámbito de aplicación se extiende a todos los documentos "que contengan actos o contratos sujetos a este impuesto". Por lo tanto, no parece que sea contraria a derecho una interpretación en cuya virtud se entienda que el precepto se refiere no solo los actos y contratos sujetos y no exentos, sino también a todos los actos y contratos sujetos y exentos, como es el caso que nos ocupa, salvo que exista una explícita declaración de la Administración Tributaria declarando dicha exención. Desde este punto de vista, y partiendo de la diferencia entre exención y "no sujeción" antes expuesta, la decisión de la titular del Registro Mercantil acordando la suspensión de la inscripción parece correcta.

Por su parte, y en la misma línea, el [artículo 86.1 del Reglamento del Registro Mercantil \(RCL 1996, 2112 \)](#), establece que "No podrá practicarse asiento alguno, a excepción del de presentación, si no se ha justificado previamente que ha sido solicitada o practicada la liquidación de los tributos correspondientes al acto o contrato que se pretenda inscribir o al documento en virtud del cual se pretenda la inscripción."

Por si lo anterior no fuera suficiente, el art. 28 de la Ley 5/2008 de la Comunidad Autónoma de La Rioja, establece que "a los efectos de lo dispuesto en el [artículo 53.3 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre \(RCL 2001, 3245 y RCL 2002, 1318 \)](#), 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 \(RCL 1946, 886 \)](#), 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: ...3.1 La presentación y/o el 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. "

De acuerdo con este precepto, que está en vigor, resulta meritorio que la titular del Registro Mercantil de Logroño hizo muy bien al suspender la pretendida inscripción de la escritura pública de constitución societaria, en la medida en que no se acreditaba a su presentación la solicitud o práctica de la liquidación tributaria del ITPAJD.

Sostiene sin embargo el apelante que dicho precepto no debió de aplicarse por la Registradora Mercantil sobre la base de que el mismo contravendría el sistema o régimen establecido por el artículo 3 del Real Decreto Ley 13/2010 de 13 de diciembre, lo cual debería dar lugar a la inaplicación del precitado artículo 28 de la Ley autonómica, debido a que el [artículo 19 de la 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 prevé que "la normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales." Por consiguiente, el apelante estima que si el art. 28 de la Ley 5/2008 de la Comunidad Autónoma de La Rioja es contrario al artículo 3 del Real Decreto Ley 13/2010 de 13 de diciembre, no debería ser

aplicado debiendo ceder ante éste.

En cuanto a esta argumentación, lo primero que debe decirse es que el art. 28 de la Ley 5/2008 de la Comunidad Autónoma de la Rioja es un precepto legal, que está en vigor, y fue emanado del Poder Legislativo de esta Comunidad Autónoma de La Rioja, en el marco de sus competencias. Por consiguiente, no puede obviarse, ni puede optarse por su aplicación o por su no aplicación. Ni por el Titular del Registro Mercantil en cuanto funcionario público sujeto al Principio de Legalidad, ni, desde luego, por este Tribunal, sujeto igualmente al mismo principio.

En segundo lugar, este Tribunal no ve tan claro como el recurrente que el art. 28.3.1 de la Ley 5/2008 de la Comunidad Autónoma de La Rioja, que es el controvertido, "configure un régimen tributario que no se ajuste establecido por las normas estatales", que es lo que prohíbe el artículo 19 de la Ley (estatal) 21/2001, de 27 de diciembre, en el que se basa el apelante. Y ello porque el artículo 53.3 de esta misma Ley establece expresamente que "Las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas no admitirán ningún tipo de documento que le sea presentado a fin distinto de su liquidación y que contenga hechos imponibles sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente, o cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada"; precepto este que, como vemos, guarda perfecta armonía con el controvertido art. 28 de la Ley 5/2008 de la Comunidad Autónoma de la Rioja.

Finalmente, esta Sala no puede por menos de hacer cita de lo razonado por la DGRN en Resolución de fecha 26 de enero de 2012 (folios 66 a 74 de los autos) que desestima el recurso formulado por D. Víctor, contra la nota de calificación de la Registradora Mercantil y de Bienes Muebles de La Rioja, Doña Fermina, a que se contrae el presente procedimiento. Esta Resolución del Centro Directivo, cuyos argumentos asumimos, establece lo siguiente: "Es cierto -y así lo ha reiterado este Centro Directivo-, que es competencia exclusiva del Estado (cfr. art. 149.1.8 de la Constitución) la ordenación del Registro Mercantil (véase Sentencia del Tribunal Constitucional de 24 de abril de 1997) y, por tanto, la determinación de los requisitos de acceso al mismo. Pero no es menos cierto que las competencias de gestión y liquidación del impuesto de operaciones societarias corresponde a la Comunidad Autónoma, de conformidad con lo dispuesto en el art. 54 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. En consecuencia, este Centro Directivo, en ejercicio de sus competencias de ámbito estatal, y para el supuesto en que los órganos tributarios competentes hubieran dictado normas específicas de actuación con relación a la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados - incluida su modalidad de operaciones societarias - que exija cómo única forma de acreditación del pago, o exención del impuesto, la nota justificativa de la presentación ante los órganos de la Administración Tributaria, considera que los registradores mercantiles deberán comprobar tal presentación, de conformidad con la normativa general, y sin perjuicio del sistema de notificaciones previsto en la Instrucción de 18 de mayo de 2011."

En cuanto a la Instrucción de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 18 de mayo de 2011, invocada por el demandante, únicamente añadir, a mayor abundamiento, que la Sección 8ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencias nº 471/2012, de 6 de junio (que admitió el recurso promovido por la Comunidad Autónoma de La Rioja) y nº 581/2012, de 17 de julio, aportadas a los folios 239 a 251 de las presentes actuaciones, declara la nulidad del Apartado Décimo de la señalada Instrucción, exponiendo que "al excluir el Apartado Décimo de la Instrucción la presentación de la declaración de exención del impuesto como requisito previo para la inscripción de las operaciones a las que se refiere el art. 45, apartado I, párrafo B), inciso 11 del Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/10, sin que se haya modificado su art. 54.1, se está extralimitando en sus funciones de interpretación del [art. 86.1](#) del Reglamento del Registro Mercantil, introduciendo, de facto, una novación del ordenamiento jurídico que contraviene la dicción literal del expresado art. 54.1 del Texto Refundido del Impuesto (que pudo y no fue modificado por el Real Decreto-Ley 13/10) y para lo que, obviamente, carece de competencias la Dirección General, incurriendo el apartado Décimo cuestionado en una clara nulidad de pleno

derecho ([art. 61.2 Ley 30/92 \(RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246\)](#))"

Conforme a lo expuesto, el recurso ha de ser desestimado y confirmada la sentencia de instancia en todos sus pronunciamientos.

SEGUNDO

Que, aún desestimado el recurso, estima la Sala que no procede efectuar expreso pronunciamiento sobre las costas de la alzada, atendiendo a las dudas que suscitan sobre el tema objeto de recurso, respecto al cual existen resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de sentido diverso, sin que exista doctrina del Tribunal Supremo (artículos 394-1 y 398-1 de la Ley Procesal Civil).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

F A L L A M O S

Que desestimando el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Pilar Zueco Cidraque, en representación de Don Víctor , contra la sentencia de fecha 06 de junio 2012 , dictada en los autos de juicio verbal sobre Impugnación de Resoluciones de Registradores nº 305/2012 del Juzgado de Primera Instancia y de lo Mercantil nº 6 de Logroño, del que procede el rollo de apelación nº 600/2012 , confirmamos la sentencia impugnada.

No ha lugar a efectuar expresa imposición de las costas de la alzada

Contra la presente resolución puede interponerse recurso de casación y, en su caso, por infracción procesal para ante el Tribunal Supremo, si se cumplieran los requisitos legales, que serían examinados en cada caso por la Sala.

Cumplase al notificar esta resolución lo dispuesto en el [artículo 248.4](#) de la [Ley Orgánica del Poder Judicial \(RCL 1985, 1578 y 2635\)](#) .

Devuélvanse los autos al juzgado de procedencia, con testimonio de esta resolución, interesándose acuse de recibo.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación literal al rollo de apelación, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.