

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

11356 *Resolución de 10 de julio de 2019, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la negativa del registrador mercantil II de Alicante a inscribir una escritura de disolución y liquidación de una sociedad de responsabilidad limitada.*

En el recurso interpuesto por don Ricardo Cabanas Trejo, notario de Fuenlabrada, contra la negativa del registrador Mercantil II de Alicante, don José Simeón Rodríguez Sánchez, a inscribir una escritura de disolución y liquidación de una sociedad de responsabilidad limitada.

Hechos

I

Mediante escritura autorizada por el notario de Fuenlabrada, don Ricardo Cabanas Trejo, el día 14 de marzo de 2019, con el número 433 de protocolo, se elevaron a público las decisiones de socio único del mismo día por las que se disolvía y liquidaba sociedad «Comercial Liping, S.L.», sociedad unipersonal.

II

Presentada el día 28 de marzo de 2019 copia autorizada de la referida escritura en el Registro Mercantil de Alicante, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Don José Simeón Rodríguez Sánchez, Registrador Mercantil de Alicante, previo el consiguiente examen y calificación, de conformidad con los artículos 18 del Código de Comercio y 8 del Reglamento del Registro Mercantil, ha resuelto no practicar la inscripción solicitada conforme a los siguientes hechos y fundamentos de Derecho:

Hechos

Diario/Asiento: 342/1323
F. presentación: 28/03/2019
Entrada: 1/2019/7.455,0
Sociedad: Comercial Liping SL
Hoja: A-119007
Autorizante: Cabanas Trejo, Ricardo
Protocolo: 2019/433 de 14/03/2019

Fundamentos de derecho:

1. En el balance figura la cuenta «118: Aportaciones de socios» con signo negativo, Dado que dicha cuenta, por su propia naturaleza, nada más puede ser positiva o con importe «0» no es factible que conste en negativo ya que entonces tendría la consideración de deudas de los socios frente a la sociedad, además, tal como ha manifestado el liquidador, se trata de una aportación a fondo perdido realizada por el socio único para compensar las pérdidas de la sociedad, por lo que su importe no puede ser negativo por cuanto, una vez compensadas las pérdidas, su resultado final sería cero. Si una vez compensadas las mismas, quedara saldo, este sería positivo, por importe del exceso, y si no se hubieran compensado la totalidad de las pérdidas con la aportación (118) quedada la cuenta de pérdidas y ganancias con saldo negativo

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

Alicante, once de abril de dos mil diecinueve».

III

Contra la anterior nota de calificación, don Ricardo Cabanas Trejo, notario de Fuenlabrada, interpuso recurso el día 15 de abril de 2019 mediante escrito en el que alegaba los siguientes fundamentos jurídicos:

«A.—Sobre el balance final de liquidación.

1. El art. 390 Ley de Sociedades de Capital –LSC– dispone que, concluidas las operaciones de liquidación, los liquidadores someterán a la aprobación de la junta general un balance final, un informe completo sobre dichas operaciones y un proyecto de división entre los socios del activo resultante. De estos tres documentos el balance constituye el principal. Respecto del mismo, nuestra doctrina suele destacar que la característica principal de este balance final de la liquidación es que no se trata en realidad de un balance, sino de una «rendición de cuentas de la actividad de los liquidadores» (G., Derecho de sociedades, Madrid, 1976, p. 709) o de una «cuenta de cierre» (U./M./B., «Disolución y liquidación de la SA», en Comentarios al régimen legal de las sociedades mercantiles, XI, Madrid, 2002, p. 221; también, la SAP de Madrid [13] de 24/05/2002 rec. 645/2000, «lo característico del balance final es 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, cuya finalidad es predeterminar el montante de la cuota correspondiente a cada participación en el haber social resultante de la liquidación»; F. P., «La información contable en la liquidación en la Ley de Sociedades de Capital», en AAV, dir. Por R./B., La liquidación de las sociedades mercantiles, Valencia, 2011, p. 163, prefiere hablar de un «estado patrimonial que refleja a la fecha de su formulación, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyen el haber patrimonial disponible para el reparto en su doble aspecto activo y pasivo). Su objetivo, por tanto, solo es mostrar el componente patrimonial real de la empresa.

2. Si pasamos al ámbito registral de la cuestión, la misma idea es recurrente en la doctrina de la DGRN. Así, se dice en la Res. de 29/10/1998: «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. 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, 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..., 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 por cada acción». Esta idea de que el balance final de liquidación puede redactarse de una forma bien simple, siempre que sirva para fijar el patrimonio social repartible, «si lo hubiera», se ha venido reiterando desde entonces por el Centro Directivo, así en la Res. 11/03/2000 y en la Res. de 06/07/2001.

3. 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. En principio, en este balance ya no debe aparecer ningún crédito, pues la sociedad debe haber cobrado todos sus créditos durante el período de tiempo que duró la liquidación. De igual modo tampoco debería figurar ninguna obligación a cargo de la sociedad, puesto que éstas teóricamente fueron satisfechas durante el referido periodo de liquidación. Normalmente, figurará en el activo la suma de dinero correspondiente a la conversión en dinero del patrimonio social y en el pasivo figurará el capital social. La diferencia entre ambas cifras vendrá marcada por el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (M., El procedimiento de disolución y liquidación en la Ley de Sociedades de Capital, 2010, versión on-line, La Ley 631/2011).

4. Esta estructura aún se simplifica más cuando la actividad social se cierra sin activo repartible alguno, ya que en el activo aparecerá «0», mientras en el pasivo lucirá el capital, en cuanto cifra permanente de capital, contrarrestada por el asiento en igual importe que refleje el resultado negativo correspondiente. Ahora bien, si el liquidador omite cuadrar el pasivo, de modo que deja en el pasivo la cifra de capital, no por eso se ve alterada la información patrimonial que a efectos de la liquidación este balance debe suministrar. Queda claro que no hay acreedores, nada que repartir, y que todos los fondos propios aportados por los socios se han perdido (para S., La extinción por disolución de la sociedad de responsabilidad limitada, Barcelona, 2003, p. 281, en este caso el balance final es un cierre de contabilidad, pues no se deberá reflejar un pago de la cuota de liquidación posterior a la aprobación del balance). 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 (Res. de 29/05/2001, para un caso en que no se correspondía el capital inscrito con el que lucía en el balance –«sería inútil la constatación registral de la modificación estatutaria relativa al capital de una sociedad que, en ese momento, como consecuencia de la liquidación va a quedar extinguida, máxime si se tiene en cuenta que los riesgos que para los acreedores pudiera comportar la omisión cuestionada quedarán excluidos mediante la observancia del procedimiento de liquidación... y que, según manifiesta el liquidador en la escritura calificada, se ha procedido a la satisfacción de los acreedores y no procede reparto alguno entre los socios dada la inexistencia de activo social para ello»-; Res. de 19/12/2018, para un caso en que costaba en el RM la declaración de insolvencia en el procedimiento laboral –«debe admitirse la manifestación que sobre la inexistencia de activo y sobre la inexistencia de acreedores realice el liquidador bajo su responsabilidad, confirmada con el contenido del balance aprobado»-).

B.–Sobre la cuenta 118.

5. Recientemente, ha sido definida la cuenta 118 en los siguientes términos: «puede definirse la Aportación a la Cuenta 118 como aquel negocio jurídico traslativo del dominio por virtud del cual uno o varios socios aportan dinero, bienes o derechos a los fondos propios de una sociedad sin contraprestación. Se trata de una aportación definitiva que sigue el principio de irrevocabilidad del capital social; 'a fondo perdido' o 'no reintegrable', como dice la Consulta Vinculante V1978/16 de la DGT; lo que los juristas llamamos simplemente en propiedad» («Un negocio jurídico low cost. 'Aportación a la 118'», B. C./B. A., Diario La Ley, 2019/9366). Sobre su régimen jurídico, es de gran interés la SJM de Palma de Mallorca [1] de 17/10/2017 proced. 262/2015, al contraponer las cuentas 118 y 551: «conforme se deduce del plan general contable, las aportaciones de socios o propietarios [cuenta 118] son elementos patrimoniales entregados por éstos a la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestaciones por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por aquellos por compensación de pérdidas. Una operación que no necesita de las formalidades de las ampliaciones de

capital, que no precisa documentarse en el Registro Mercantil, eliminando los costes notariales y registrales que ello supone, amén de las formalidades propias de los cambios estatutarios. Antes de la entrada en vigor del Plan Contable vigente, únicamente se contemplaba la utilización de la cuenta como aportación hecha por los socios o por los propietarios para compensación de pérdidas o con la finalidad de compensar un 'déficit', quedando excluidas las concedidas para asegurar una rentabilidad mínima o las que se otorgaban para fomentar actividades específicas etc. El enfoque de la cuenta se ha visto ampliado y el destino de las aportaciones de socios que recibe la sociedad puede ser para otros fines distintos a los anteriores, tal como establece su definición en el Plan General Contable. De esta manera vemos que el uso ahora va más allá de la compensación de pérdidas, pudiendo hacerse para mejorar la liquidez en un momento concreto, para financiar nuevos proyectos, o para reestablecer el equilibrio patrimonial. Según esto, se puede entender que la distribución de esta cuenta será similar a la de una reserva disponible y se atenderá a las reglas generales y limitaciones previstas en el ámbito mercantil para la distribución de beneficios. Frente a esta cuenta, aparece la 551, que en la normativa general contable se define como cuenta corriente de efectivo con socios, administradores y cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea banco, banquero o institución de crédito, ni cliente o proveedor de la empresa, y que no correspondan a cuentas en participación. Una cuenta que figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores y en el pasivo la suma de saldos acreedores, según el sentido de la operación. La cuenta 551 se justifica desde el prisma de las necesidades puntuales de tesorería de la mercantil, cantidades que se tendrían que reponer en el mismo ejercicio o en el inmediatamente siguiente, y que responderían a importes reducidos» (también, SAP de La Rioja [1] de 24/06/2016 rec. 45/2015).

6. Conviene reparar en el tratamiento que recibe esta cuenta en el Plan General de Contabilidad. Concretamente, en la Parte Quinta, sobre definiciones y relaciones contables, Grupo 1, financiación básica, se establece que el movimiento de la cuenta 118 será el siguiente: se abonará con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados; y se cargará, generalmente, con abono a la cuenta 121, o por la disposición que de la aportación pueda realizarse. A su vez, la cuenta 121 se refiere a los resultados negativos de ejercicios anteriores, cuenta que figurará en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo, según corresponda.

C.–El supuesto sujeto a controversia

7. Que el balance final de liquidación de la sociedad Comercial Liping SL sociedad unipersonal no es modélico, es algo en lo que se ha estado de acuerdo con el Registrador, pues adopta la estructura de un balance de situación. Como acertadamente destaca en su nota de calificación, ningún sentido tiene que aparezca la cuenta 118, pues esas aportaciones muy probablemente debieron cargarse con abono en la cuenta 121; en cambio, debería aparecer con signo negativo una cuenta de resultados negativos por el importe del capital y las reservas, al objeto de dejar el total en «0». En su lugar se anota la cuenta 118 con signo negativo por el importe de capital y reservas, llegando al mismo resultado de «0». Así se le hizo ver al liquidador en el momento de la firma.

8. La cuestión, sin embargo, es otra. 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 conocer la situación patrimonial real de la sociedad que se extingue, y la respuesta solo puede ser afirmativa. Del balance resulta con total claridad que la sociedad nada tiene para repartir, que nada debe -ni a socios, ni a terceros-, pero, también, que nada le deben -ni socio, ni terceros-, y que los socios, además de perder todo lo que aportaron a título de capital, también han efectuado aportaciones a fondo perdido irrecuperables. Dicho esto, el balance se aprueba por unanimidad, como no podía ser de otra manera al tratarse de socio único. No alcanzo a ver qué otra conclusión se puede sacar de este balance, o qué perjuicio se irroga al socio -único- o terceros.

9. No obstante, el Registrador pretende deducir del signo negativo que dicha suma «tendría la consideración de deudas de los socios frente a la sociedad», afirmación que hace sin más fundamento que su propia opinión, sin cita de apoyo normativo alguno, y en contra de lo manifestado en la escritura por el liquidador y socio único. De entrada, si así fuera, ese crédito aparecería en el activo contabilizado a favor de la sociedad, cosa que no ocurre, con lo cual parece que el signo negativo responde en realidad a la finalidad más pedestre -aunque técnicamente poco precisa- de indicar que dichas aportaciones se han perdido, como, por otra parte, resulta del activo «0». Además, que la aportación de socios de la cuenta 118 se contabilizara como crédito a favor de la sociedad, es decir como una deuda efectiva del socio frente a la sociedad, como una obligación del socio de hacer la aportación «supuestamente» comprometida «a sí mismo» -insisto, es unipersonal-, directamente la inhabilita para merecer tal consideración, pues dicha obligación habría de tener entonces una causa distinta a dicha aportación, caracterizada por una voluntariedad que la aproxima a la donación, aunque no se confunda plenamente con ella (B. C./B. A.: «la doctrina considera que la causa del negocio jurídico oneroso no es la finalidad perseguida por las partes sino algo más inmediato -la contraprestación misma-, de forma que en la compraventa son el precio y la cosa. El hecho de que en la *Aportación a la Cuenta 118 no exista una contrapartida visible a la enajenación puede llevar a pensar que no existe causa, lo que daría lugar a la nulidad del negocio. A nuestro parecer, se trata de un negocio jurídico inconcreto en el sentido de que establece un recipiente para lograr una finalidad práctica que puede ser variada, pero no es necesaria su expresión en el negocio. Debe entenderse, por tanto, que la *Aportación a la Cuenta 118 no es un contrato abstracto sino causal, en el que si hay contraprestación: los aportantes entregan dinero o bienes sustituyéndolos en su patrimonio por 'el mayor valor de sus acciones o participaciones'. La confusión a su vez sobre que se trata de un negocio jurídico oneroso se basa en que es, en cierta medida, asimilable a una donación. Efectivamente una donación a sociedad realizada por un extraño es esencialmente gratuita, pues la causa es la 'mera liberalidad del bienhechor». Pero cabría replantear su carácter lucrativo si es un socio quien efectúa la donación. Pues también el donante, como el aportante, con ese 'acto de comunicación', deja de ser propietario de la cosa, pero para convertirse en 'copropietario' indirecto de la misma, beneficiándose del mayor valor de sus acciones o participaciones»). En este sentido, la reciente Resolución de 05/03/2019 del ICAC deja claro en su art. 9 que cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación, aceptando que dicha operación se califique como una donación; estas contribuciones se integran en el patrimonio neto de la sociedad, pero a cambio no se entregan nuevas acciones o participaciones sociales y, en consecuencia, el socio que las realiza no recibe derecho alguno, sin perjuicio de que las reconozca como un mayor valor de la inversión. Siendo así, parece bastante difícil que la indicación con signo negativo de estas aportaciones se corresponda con una obligación «futura» de realizarla en forma de una cuenta de activo equivalente -que no luce en el balance-, y más bien se trata de una forma -no muy afortunada- de reflejar su pérdida, pero no incide en la capacidad del balance de informar sobre la situación patrimonial de la sociedad.

10. Por todo lo anterior, si según la doctrina de la DGRN ha de bastar con que el balance final de liquidación sirva para fijar el patrimonio social repartible, «si lo hubiera», en el presente caso, donde resulta del balance con total claridad que no hay activo repartible, ni pasivo exigible alguno, se cumplen sobradamente los requerimientos legales que ha de controlar el Registrador, por más que se haya añadido una información innecesaria sobre las existencia de aportaciones de los socios que, también, han resultado pérdidas».

IV

Mediante escrito, de fecha 24 de abril de 2019, el registrador Mercantil emitió informe y elevó el expediente a esta Dirección General.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 253 y siguientes y 390 a 394 de la Ley de Sociedades de Capital; 247 del Reglamento del Registro Mercantil; 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 y 14 de noviembre y 19 de diciembre de 2018.

1. Según la calificación impugnada, el registrador suspende la inscripción de la escritura de disolución y liquidación de la sociedad «Comercial Liping, S.L.», porque en el balance figura la cuenta «118: Aportaciones de socios» con signo negativo, y dicha cuenta sólo puede ser positiva o con importe «0», de modo que si, como ha manifestado el liquidador, se trata de una aportación a fondo perdido realizada por el socio único para compensar las pérdidas de la sociedad, su importe no puede ser negativo, pues, una vez compensadas las pérdidas, su resultado final sería cero.

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 a 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).

Ciertamente, en el presente caso, podría haber sido más acertado el reflejo contable de las aportaciones realizadas por el para compensar pérdidas, pero, a diferencia del supuesto de la Resolución de este Centro Directivo de 14 de noviembre de 2018 (en que se rechazó el depósito de cuentas por figurar en el balance la cifra de capital con signo negativo, por entender necesario evitar que resulten distorsionados los derechos de información y publicidad que el depósito contable pretende, pues los documentos depositados deben reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la compañía), la información sobre las aportaciones del socio único resulta superflua a los efectos de la concreta liquidación societaria que se documenta en la escritura calificada, toda vez que es determinante que en dicha escritura el liquidador manifiesta «que tal y como consta en el balance incorporado no hay activo ni pasivo exigible habiendo superado las pérdidas el importe correspondiente al capital social y habiendo sido necesario realizar por el socio único aportaciones a fondo perdido. Por lo que dado que no existe haber partible, su cuota de liquidación asciende a 0 euros».

Como también ha puesto de relieve esta Dirección General (vid., por todas, las Resoluciones de 6 de noviembre de 2017 y 19 de diciembre de 2018), a efectos de la cancelación de los asientos registrales debe admitirse la manifestación que sobre la inexistencia de activo y sobre la inexistencia de acreedores realice el liquidador bajo su responsabilidad -confirmada con el contenido del balance aprobado-, como acontece en otros muchos supuestos contemplados en la legislación societaria (cfr. artículos 160 bis, apartado 3, 170.4, 201.2.1.º y 2.º, 208.3, 217.2, 218.1, 227.2.1.ª y 2.ª, 242.3.ª y 246.2.2.ª del Reglamento del Registro Mercantil. Vid. también el artículo 14 de la Ley 3/2009, tal como lo ha interpretado esta Dirección General en la reciente Resolución de 23 de junio de 2016; los artículos 42, párrafo segundo, y 43 de la Ley 3/2009 en relación con el artículo 227 del Reglamento del Registro Mercantil, según la Resolución de 10 de abril de 2014, y artículo 39.1 de misma ley según la Resolución de 11 de abril de 2014). Por todo ello, la calificación objeto de impugnación no puede ser confirmada.

Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso y revocar a 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, 10 de julio de 2019.-El Director General de los Registros y del Notariado, Pedro José Garrido Chamorro.