



Roj: **STS 3316/2012 - ECLI:ES:TS:2012:3316**

Id Cendoj: **28079130022012100583**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/05/2012**

Nº de Recurso: **5872/2009**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2487/2009,**
STS 3316/2012

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiuno de Mayo de dos mil doce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 5872/09, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 1 de junio de 2009 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 158/08, relativo al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2001. Han intervenido como parte recurrida BAROLESA, S.L., e INMOBILIARIA CARIOL 2000, S.L., representadas por el procurador don Argimiro Vázquez Guillen.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por BAROLESA, S.L., e INMOBILIARIA CARIOL 2000, S.L. (en adelante, «Berosela» y «Cariol», respectivamente), contra la resolución dictada el 28 de febrero de 2008 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirmó la liquidación dictada por la Inspección de Hacienda de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración de Cataluña, derivada del acta de disconformidad incoada a las citadas entidades como beneficiarias de la extinguida por escisión INMOBILIARIA BAROL, S.A., («Barol», en lo sucesivo).

(1) La Sala de instancia, en el primer fundamento, reproduce los hechos tenidos en cuenta por la Administración tributaria para practicar la posterior liquidación, de los que recogemos sólo los relevantes para la resolución del presente litigio:

«[...] 1. Mediante escritura pública de 29 de diciembre de 2000, se eleva a público la operación de escisión total de INMOBILIARIA BAROL, entidad participada en partes iguales por doña Zulima y doña Marí Juana. Dicha escritura se inscribió en el Registro Mercantil el 2 de marzo de 2001, siendo la fecha de asiento de presentación en el Registro el 16 de febrero de 2001. En virtud de dicha escisión, Inmobiliaria Barol S.A. divide su patrimonio traspasándolo en su totalidad a dos sociedades de nueva creación, Inmobiliaria Cariol 2000 S.L. y Barolesa S.L.

El principal activo de la sociedad escindida estaba integrado por distintas fincas relativas a un mismo inmueble, sito en Barcelona, entre la calle Roselló 516-518 y la calle Independencia 339.

De dicho inmueble, a la sociedad beneficiaria Inmobiliaria Cariol 2000, S.L., se le adjudica diversas fincas valoradas contablemente en 30.825.769 pesetas.

A la otra sociedad beneficiaria, Barolesa, S.L., se le adjudican fincas valoradas contablemente en 62.825.769 pesetas.

Los inmuebles, en total 60, se reparten al 50%.



2. Como consecuencia de la escisión, se atribuyeron a las accionistas de Inmobiliaria Barol, SA, participaciones en el capital social de las mencionadas entidades adquirentes de la siguiente forma:

-A D^a. Zulima se le atribuyó el 100% de las participaciones de Barolesa, S.L.

-A D^a. Marí Juana se le atribuyó el 100% de las participaciones de Inmobiliaria Cariol 2000, S.L.

D) La operación de escisión total de Inmobiliaria Barol, SA, se acogió al régimen especial de fusiones y escisiones del Título VIII, Capítulo VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, a juicio de la Inspección, no resulta aplicable dicho régimen, por no cumplirse los requisitos exigidos al efecto en dicha normativa, en particular, en lo relativo a la inexistencia de motivos económicos válidos y de ramas de actividad.

E) No siendo aplicable el régimen especial de FEAC, resulta de aplicación el artículo 15.3 LIS, debiendo integrarse en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos (según valoración del Servicio de Arquitectos de Hacienda) y su valor contable, una vez corregida dicha diferencia en el importe de la depreciación monetaria (artículo 15.11 LIS). Todo ello determina una renta a integrar en la base imponible de 1.187.579.859 pesetas.

El período impositivo último de Inmobiliaria Barol, SA, abarca de 1/1/01 a 16/2/01, fecha de presentación de la escritura en el Registro Mercantil.

2.- Presentadas las correspondientes alegaciones por las interesadas, el Inspector Regional Adjunto dictó, el 27 de abril de 2005, acuerdo de liquidación en el que se rectifica la propuesta de regularización contenida en el Acta, en cuanto a la valoración del inmueble, resultando finalmente una renta a integrar en la base imponible de 538.577.471 pesetas. La deuda resultante asciende a 1.333.881,13 €, de los que 1.132.340,10 € corresponden a la cuota y 201.541,03 € a los intereses de demora.

3.- Con fecha 27 de mayo de 2005, las entidades Inmobiliaria Cariol 2000 S.L. y Barolesa S.L. solicitaron a la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Cataluña la práctica de tasación pericial contradictoria respecto de las valoraciones efectuadas por la Inspección. Como consecuencia de dicha solicitud, el 7 de febrero de 2006 se acordó por dicha Dependencia Regional el inicio del procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria.

4.- Emitidos los informes de los distintos peritos que han intervenido en la tasación pericial contradictoria, por un lado los designados por la Administración Tributaria y el obligado tributario para todos los bienes objeto de valoración, y por otro, los informes emitidos por el perito tercero designado para aquellos bienes en los que se excedían los límites fijados el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, con fecha 22 de junio de 2006 se dicta por el Inspector Regional Adjunto nuevo acuerdo de liquidación, que sustituye al anterior, a resultas del procedimiento de tasación pericial contradictoria. La deuda tributaria resultante asciende a 1.360.585,83 €, correspondiendo 1.098.387,25 € a la cuota y 262.198,58 € a los intereses de demora.

5.- Contra este acuerdo las entidades interesadas interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central [...]».

(2) En el fundamento de derecho segundo expone los motivos de impugnación alegados en la instancia y en el tercero transcribe parte del régimen jurídico de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, número 225, p. 1 -en lo sucesivo, «Directiva 90/434»-); y el artículo 110 de Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre). En el cuarto resuelve la cuestión objeto del litigio, que consistía en determinar la fecha en que debía otorgarse eficacia a la escisión, si desde la del asiento de presentación de las escrituras públicas en el Registro Mercantil o desde la de su inscripción de las escrituras. La Sala de instancia puntualiza que:

«[...] la controversia queda reducida a una cuestión de prueba sobre tal extremo. Y para acreditar el hecho en el que fundamenta su criterio, aporta la parte recurrente una certificación del Registro Mercantil de Barcelona, que ya obraba en el expediente, en la que se certifica por el Registrador que, efectivamente, en el Libro Diario de inscripciones aparece un asiento (nº 452) de fecha 29/12/00, referido a la escritura de escisión total de Inmobiliaria Barol, SA, siendo beneficiarias "Inmobiliaria Cariol 2000 SL Sociedad Unipersonal" y "Baronesa SL Sociedad Unipersonal". Y se añade que, según consta en el Libro de Incidencias, el documento presentado fue retirado el día 2/1/01, devuelto el 30/1/01, calificado con defectos el 5/2/01, retirado el 15/2/01, devuelto el 16/2/01 y finalmente inscrito el 2/3/01, en unión de escritura otorgada el 18/1/01, en cuanto a la escisión total de Inmobiliaria Barol, SA, y en cuanto a la constitución de las dos sociedades beneficiarias.

En la escritura pública de escisión, de 29/12/00, obrante en el expediente, constan un sello de presentación y dos sellos de entrada en el Registro Mercantil, de fechas 29/12/00, 30/1/01 y 16/2/01, respectivamente.



En la Nota de inscripción del Registrador, de 2 de marzo de 2001, se dice que "(...) queda inscrito..., en unión de la escritura otorgada el día 18 de enero de 2001 ante el Notario de Barcelona..., en cuanto a la escisión total y disolución de la sociedad "Inmobiliaria Barol, SA"... y en cuanto a la constitución de las sociedades beneficiarias de carácter Unipersonal..." [...].»

Para la resolución del dilema acude a los artículos 55.1 ; 41 ; 42.1 ; 43 ; 54 ; 39 y 65 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio , por el que se aprobó el Reglamento del Registro Mercantil (BOE de 31 de julio), razonando en el mismo fundamento cuarto que:

«[...] Parece claro que los anteriores preceptos toman como fecha de presentación la inicial, aun cuando se hubiesen producido posteriores retiradas y devoluciones del documento presentado a inscripción o la posterior aportación de documentos para la subsanación de defectos. En este sentido, resulta clarificador el precepto contenido en artículos 65: "Una vez transcurrido el plazo de vigencia del asiento de presentación sin haberse devuelto el documento retirado, ni extendido anotación preventiva, ni subsanado los defectos, ni interpuesto recurso judicial o gubernativo contra la calificación, procederá su cancelación por medio de nota marginal."

De los anteriores preceptos se puede inferir que el Reglamento del Registro Mercantil no contemplan más que un único asiento de presentación, que tendrá vigencia durante dos meses durante los cuales cabe la retirada del documento, su posterior devolución y la subsanación de los defectos que observe el interesado o indique en el registrador, siendo el transcurso del plazo de vigencia indicado el que determina la cancelación del asiento de presentación por medio de nota marginal.

Dicho esto y dado que no hay constancia de que el inicial asiento de presentación hubiera sido cancelado, entiende la Sala que la tesis sostenida por la Administración y ratificada por el TEAC, en cuanto al momento en que desplegó su eficacia la operación de escisión de la sociedad BAROL, SA, no es ajustada a Derecho, siendo, por el contrario, correcta la interpretación que defiende la parte actora en este extremo. De manera que hemos de entender que la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública de escisión se produjo a la fecha del asiento de presentación, esto es, el 29 de diciembre de 2000, siendo, en consecuencia, la normativa de aplicación, en su caso, la contenida en la ley 43/1995, en su redacción anterior a la entrada en vigor de la ley 14/2000.»

(3) Por último, en el quinto fundamento de derecho examina las consecuencias que en el litigio acarrearán las anteriores reflexiones:

«[...] dado que la fecha de inscripción en el Registro Mercantil se ha de referir a la del asiento de presentación, que como hemos expuesto es el 29/12/00, se ha de concluir que el hecho imponible que da lugar a la regularización tributaria no se produjo en el ejercicio 2001, al que se refiere la liquidación provisional impugnada, sino en el ejercicio 2000, por lo que procede estimar el motivo esgrimido por las sociedades actoras y, en consecuencia, declarar la nulidad de dicha liquidación.»

SEGUNDO .- El abogado del Estado preparó el presente recurso de casación y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito registrado el 14 de diciembre de 2009, en el que invocó un único motivo de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio).

Sostiene la infracción del artículo 24 de la Ley Hipotecaria , de 8 de febrero de 1946 (BOE de 27 de febrero), y del artículo 51.1 del Reglamento del Registro Mercantil . Subraya que la Sala de instancia llega a la conclusión de que los efectos de la inscripción en dicho registro público de la escritura de escisión practicada el día 2 de marzo de 2001 debían retrotraerse a la fecha del asiento de presentación, que tuvo lugar el 29 de diciembre de 2000.

Para combatir tal conclusión, se remite a la sentencia de la Audiencia Provincial de Zamora de 17 de enero de 2001, dictada en el recurso de apelación 358/00 , que, en su opinión, zanja correctamente en su fundamento jurídico quinto la cuestión aquí planteada.

Concluye que, cuando no se plantea cuestión alguna en relación con otros títulos susceptibles de inscripción, la fecha a tener en cuenta es la fecha intrínseca del asiento de inscripción y no la del de presentación.

La retroacción de efectos de los asientos principales a la fecha en que se practicó el de presentación tiene el objetivo propio de las disposiciones en que se contiene (la Ley y el Reglamento Hipotecario y el Reglamento del Registro Mercantil), es decir, hacer efectivos los principios hipotecarios y de modo muy especial el de prioridad registral.

Carece de base legal y de fundamento pretender extrapolar esos principios hipotecarios a una situación como la que se plantea en este recurso, en la que no existe colisión alguna entre títulos que pretendiesen conseguir los beneficios de la prioridad registral. Hay que estar a la fecha del asiento de inscripción en el



Registro Mercantil de Barcelona de la escritura de escisión practicado el día 2 de marzo de 2001 sin retroacción a la fecha del asiento de presentación (29 de diciembre de 2000).

Termina solicitando que se dicte sentencia en la que se case la de instancia, sustituyéndola por otra que desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo.

TERCERO .- «Barolesa» y «Cariol» se opusieron al recurso mediante escrito presentado el día 27 de mayo de 2010, en cuyo suplico solicitan su desestimación, si bien en el cuerpo del escrito (en el segundo fundamento y en las que llaman conclusiones, incluidas en el cuarto) instan su inadmisión.

Afirman que basta una mera lectura del motivo de casación que invoca el abogado del Estado en el escrito de interposición para comprobar que el recurso no encaja en el artículo 88.1.d) de la Ley de esta jurisdicción, toda vez que lo que cuestiona es la infracción del artículo 55.1 del Reglamento del Registro Mercantil, siendo así que la Audiencia Nacional procedió a una exacta aplicación del mismo. Añaden que la sentencia de la Audiencia Provincial de Zamora invocada por el abogado del Estado nada tiene que ver con el tema que aquí se ventila. Por ello, entienden que debe declararse la inadmisibilidad del recurso interpuesto, conforme al artículo 93.2.b) de la Ley reguladora de esta jurisdicción, por invocar una única sentencia que no guarda relación con la cuestión debatida en este recurso, circunstancia reveladora de su falta de fundamento o de interés casacional. La ausencia de fundamento o de interés casacional del presente recurso, por falta de efectiva infracción de normas del ordenamiento jurídico en la sentencia de instancia, debe determinar la inadmisibilidad del recurso.

Continúan diciendo que la sentencia no infringe el Reglamento del Registro Mercantil, sino que, precisamente, lo aplica en la forma que ha sido doctrinal y jurisprudencialmente interpretado. Citan, sin mayor precisión, las sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional los días 15 de junio de 2006, 4 de diciembre de 2008 y 16 de febrero de 2009. También aluden al criterio sentado por la Dirección General de los Registros y del Notariado en resolución de 17 de septiembre de 1997, que sigue la línea fijada por la Audiencia Nacional en las sentencias antes transcritas. Del mismo modo, y con idéntica finalidad, invocan las sentencias del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 1999, 9 de diciembre de 2003 y 30 de noviembre de 2004, sin mayor precisión.

CUARTO .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 9 de junio de 2010, señalándose al efecto el día 16 de mayo de 2012, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El abogado del Estado combate la sentencia dictada el 1 de junio de 2009 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 158/08, que acogió favorablemente la demanda deducida por las entidades «Barolesa» y «Cario» frente a la resolución dictada el 28 de febrero de 2008 por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Esta resolución había confirmado la liquidación practicada el 22 de junio de 2006 por la Inspección de Hacienda de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración de Cataluña, derivada del acta de disconformidad incoada a las citadas entidades como sucesoras por escisión de la sociedad «Barol».

El único motivo de casación invocado por el abogado del Estado cuestiona la decisión de los jueces *a quo* de retrotraer la eficacia de la inscripción registral de la escritura de escisión (que se practicó en el año 2001) a la fecha del asiento de presentación (29 de diciembre de 2000), determinando que el hecho imponible y, por ello, la aplicación del régimen especial previsto para las fusiones, las escisiones, las aportaciones de activos y los canje de valores en el capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995 se produjese en el caso debatido en el ejercicio 2000, como pretendían las entidades recurrentes en la instancia, y no en el 2001, como había sentado la Administración.

SEGUNDO .- A pesar de que no tuvieran un reflejo expreso en el suplico del escrito de oposición al recurso de casación, conviene despejar las dudas que sobre su admisibilidad dejaron patente las compañías recurridas.

En reiteradas ocasiones hemos sostenido que el motivo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, cuando se refiere a la infracción de la jurisprudencia, lo hace a la del Tribunal Supremo, en los términos en que aparece reseñada en el artículo 161.1.a) de la Constitución como instrumento de interpretación de la ley y definida en el artículo 1.6 del Código Civil como complemento del ordenamiento jurídico [sentencias de 20 de mayo de 2002 (casación 9205/97, FJ 3º) y 2 de abril de 2008 (casación 3268/05, FJ 5º), entre otras].

Es cierto que el abogado del Estado no cita jurisprudencia alguna de esta Sala y sí una sentencia de la Audiencia Provincial de Zamora de 17 de enero de 2001 (apelación 358/00). Pero no lo es menos que la referencia



que hace en el escrito de interposición del recurso de casación a ese pronunciamiento jurisdiccional tiene como finalidad reforzar los argumentos y la crítica a la sentencia impugnada, así como el alcance con el que interpreta los artículos 24 de la Ley Hipotecaria y 55.1 de su Reglamento.

En otras palabras, el recurso no se sustenta en la infracción de la jurisprudencia, sino en la de los mencionados preceptos, correspondiéndole a la resolución judicial invocada el papel de apuntalar la existencia de esa vulneración.

Por lo tanto, el recurso no adolece de defecto alguno por el que deba ser rechazado *a limine litis*.

TERCERO .- Despejadas las dudas sobre su admisibilidad, debemos afrontar el análisis del único motivo de casación, centrado en fijar el momento en el que deben entenderse producidos los efectos de la escisión, si desde la fecha inscripción de la escritura pública o desde la del asiento de presentación en el Registro Mercantil.

Podemos anticipar que la interpretación realizada por la sentencia de instancia fue ajustada a derecho, lo que determinará la desestimación del recurso de casación deducido por el abogado del Estado.

En el presente caso, como quedó reflejado en la relación de hechos de la sentencia de instancia, la escritura de escisión total de «Barol», siendo beneficiarias «Cariol» y «Barolesa», de 29 de diciembre de 2000, fue presentada en el Registro ese mismo día, según consta en el asiento nº 452.

La escritura fue retirada el 2 de enero de 2001 y devuelta al Registro el siguiente día 30. El registrador la calificó con defectos el 5 de febrero, por lo que fue retirada de nuevo el 15 del mismo mes y reintegrada en el día siguiente, 16 de febrero, inscribiéndose, al fin, el 2 de marzo, en unión de otra escritura otorgada el 18 enero de 2001.

El dilema consiste en saber si la fecha relevante es la de 2 de marzo de 2001, en que se practicó la inscripción de la escritura de escisión y disolución de «Barol», o la de 29 de diciembre del año anterior, cuando dicho documento público accedió por primera vez al Registro Mercantil, practicándose el correspondiente asiento de presentación.

Conviene recordar que si bien es cierto que con carácter general la inscripción registral no tiene carácter constitutivo [sentencia de la Sala Primera de Tribunal Supremo, de 12 de mayo de 2006 (casación 3719/99, FJ 9º)], esta regla se excepciona en aquellos negocios jurídicos en los que de manera expresa el acceso al registro les confiere validez y eficacia, como en los derechos reales de hipoteca [sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1993 (casación 2190/90, FJ 2º)].

En el presente caso se ha de partir del carácter constitutivo de la inscripción registral para dotar de eficacia a la escisión societaria. El régimen aplicable al supuesto de autos estaba recogido en el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 2 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (BOE de 27 de diciembre), que así lo confirma. En las escisiones, y para lo no recogido expresamente en este proceso de transformación societaria, el artículo 254 remitía al régimen de fusiones. En concreto, dicho precepto supeditaba la eficacia de la fusión (y, en su caso, de la escisión) a su inscripción en el Registro de Mercantil sin perjuicio de su posterior publicación en el Boletín del Registro. No cabe duda, pues, del carácter constitutivo de la inscripción registral para dar eficacia al régimen de transformación societaria. Esta misma exigencia está recogida en el vigente artículo 46 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (BOE de 4 de abril). Por otra parte, este criterio ha sido ratificado por esta Sala en dos sentencias de 20 de julio de 2009 (casaciones 1504/03, FJ 4º, y 3282/04, FJ 3º).

Ahora bien, sentado el anterior criterio y partiendo del carácter constitutivo de la inscripción de la escritura de escisión, el problema consiste en determinar cuándo se entiende realizada la misma o, dicho de otra forma, a partir de qué fecha deben atribuirse efectos a la escisión, si desde que se practicó el asiento de presentación en el Registro del documento público reflejando la transformación societaria o desde la de su inscripción.

Podemos anticipar que la cuestión dista de ser pacífica. La Sala Primera de este Tribunal Supremo, partiendo del principio de prioridad, en su sentencia de 3 de febrero de 2011 (declaración de error judicial 13/08, FJ 3º), corrobora que los efectos de las inscripciones vienen determinados por la fecha y la hora del asiento de presentación. El mismo Tribunal Constitucional en su sentencia 6/2008, de 21 de enero, al valorar el derecho a la tutela judicial efectiva y la eventual llamada al procedimiento del que tiene practicado un asiento de presentación en el Registro, ha dicho que «debe realizarse también a aquel "que tiene presentado un título en el Registro que pueda provocar un asiento de inscripción o anotación, lo que está plenamente justificado, dado que la fecha de estos asientos si se lleva a cabo su práctica es según el art. 24 de la Ley la del asiento de presentación"». En esta misma línea la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 7 enero 1999 (FJ 2º), al determinar el alcance de la calificación registral de los documentos afirma que «no



puede ser una actuación abierta durante toda la vigencia del asiento de presentación (en el sentido de que pueda o deba ser revisada en función de los documentos que se vayan presentando posteriormente), sino que ha de ser una actuación global y unitaria y referida, además, a la situación registral existente a la fecha de presentación del documento a calificar, pues, es esta fecha, a todos los efectos legales, la de la inscripción que, en su caso, se practique (cfr. artículos 17 , 24 y 25 de la Ley Hipotecaria)».

Si bien es cierto que las anteriores resoluciones se refieren esencialmente al principio de prioridad registral, como orden de prelación y de acceso de los documentos al Registro, que emana de los artículos 17 , 24 , 25 y 36 de la Ley Hipotecaria , no lo es menos que la eficacia de los negocios o de los actos jurídicos documentados que se inscriban están directamente vinculados con el mencionado principio, puesto que el acceso, antes o después, podría condicionar la validez o eficacia de unos sobre otros.

El artículo 55.1 del Reglamento Mercantil establece que «se considera como fecha de inscripción la del asiento de presentación», mientras que la Ley Hipotecaria, con una dicción no exenta de cierta rotundidad, subraya que «se considera como fecha de la inscripción, para todos los efectos que esta deba producir, la fecha del asiento de presentación, que deberá constar en la misma». La claridad con la que se expresa el texto legal y la coordinación con la llamada al Reglamento ofrecen pocas dudas respecto de cuándo tiene que atribuirse eficacia a la inscripción "a todos los efectos": desde la práctica del asiento de presentación. Esta conclusión no implica, como sostuvo la Administración en la instancia, ninguna retroacción en el tiempo, simplemente que, por decisión del legislador, se ha de tomar como fecha de inscripción del documento la de su presentación, es decir la de su primer acceso al Registro, siempre que el correspondiente asiento no hubiera caducado.

Se ha de subrayar que esa previsión legal, estableciendo como tiempo de acceso al Registro el del asiento de presentación, datando en esta fecha la posterior inscripción, responde al principio de seguridad jurídica que debe ofrecer el sistema registral. De no ser así, los efectos frente a terceros de los negocios que tienen acceso al Registro dependerían de la mayor o menor diligencia con la que fueran calificados por el registrador los instrumentos en que se documentan. La calificación es un procedimiento previo y habilitante de la posterior inscripción, que tiene unos márgenes temporales, como indica el artículo 39 del Reglamento Mercantil , por remisión de su artículo 61; cabe, pues, que se produzcan unas demoras que pueden alcanzar, no sin la responsabilidad del registrador, el plazo de caducidad del asiento de presentación, es decir los dos meses recogidos en el artículo 43 del Reglamento.

Es cierto que la Dirección General de los Registros y del Notariado se ha pronunciado recientemente en sentido contrario en su resolución de 20 de septiembre de 2011 (BOE de 22 de octubre, FJ 2º), razonando que, «aunque el artículo 55 del Reglamento del Registro Mercantil , Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, determina que se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación con carácter general, lo específico de la remisión legal a la fecha de la inscripción de la fusión, lleva a entender que es la inscripción misma y no las del asiento de presentación el momento determinante de la extinción de la sociedad absorbida». Sin embargo, se ha de tener presente que el criterio de ese órgano directivo, como es evidente, no tiene la condición de jurisprudencia y, por ello, carece de fuerza vinculante para este Tribunal [sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2011 (casación 473/05 , FJ 4º)]. Nótese que se trata de una decisión administrativa susceptible de revisión jurisdiccional.

Por lo demás, el argumento principal de la citada resolución se centra en el artículo 46 de la ya citada Ley 3/2009 , por el que «la eficacia de la fusión se producirá con la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, con la inscripción de la absorción en el Registro Mercantil competente y que una vez inscrita la fusión se cancelarán los asientos registrales de las sociedades extinguidas». Esta previsión legal permite entender, según la citada Dirección General que, «en tanto no se produzca la inscripción de la fusión, las sociedades fusionadas o, en su caso, las sociedades absorbidas conservan su personalidad jurídica». La redacción del artículo 46 del vigente texto legal es similar a la contenida en el 245 del Texto Refundido de 1989; mientras que la nueva redacción dice que «la eficacia de la fusión se producirá con la inscripción», en la anterior constaba que «la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción». Parece poco discutible que antes, como ahora, la inscripción tenía carácter constitutivo, con lo que nada nuevo introduce el cambio normativo. El problema sigue siendo determinar cuándo debe atribuirse eficacia a la inscripción y la duda no la despejan las normas mercantiles, debiendo acudir de nuevo al artículo 24 de la Ley Hipotecaria con el alcance que hemos indicado en párrafos anteriores. Por lo tanto, a "todos los efectos", por lo que en el caso que nos ocupa para establecer en qué periodo impositivo debía aplicarse el régimen fiscal contenido en el capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995 se ha de atender a la fecha en que se practicó el asiento de presentación, es decir al ejercicio del año 2000, como acertadamente estableció la sentencia de instancia.

Todo lo expuesto nos conduce a la desestimación del presente recurso de casación, conviniendo con la sentencia de instancia en que la fecha a tener en cuenta a los efectos de la inscripción de la escisión societaria es la del momento en que se practicó el asiento de presentación.



CUARTO .- Por las razones expuestas, el recurso de casación debe desestimarse, procediendo, en aplicación del apartado 2 del artículo 139 de la Ley Reguladora de esta jurisdicción, imponer las costas a la Administración General del Estado, aunque, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 del mismo precepto, esta Sala señala seis mil euros como cifra máxima a reclamar por los honorarios del letrado de las compañías «Barolesa» y «Cariol».

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 1 de junio de 2009 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 158/08, imponiendo las costas a la Administración recurrente, con la limitación establecida en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.