

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA, JUSTICIA Y RELACIONES CON LAS CORTES

8448 *Resolución de 11 de abril de 2024, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación del registrador de la propiedad de Cazorla, por la que se suspende la inscripción de una escritura de compraventa por falta de acreditación de la liquidación de impuestos de la aceptación hereditaria previa.*

En el recurso interpuesto por don Pablo Gámiz Tofé, notario de Quesada, contra la nota de calificación del registrador de la Propiedad de Cazorla, don Joaquín Villatoro Muñoz, por la que se suspende la inscripción de una escritura de compraventa por falta de acreditación de la liquidación de impuestos de la aceptación hereditaria previa.

Hechos

I

Se autorizó el día 14 de septiembre de 2023 por el notario de Quesada, don Pablo Gámiz Tofé, con el número 927 de protocolo, una escritura de compraventa.

II

Presentada el día 12 de enero de 2024 copia auténtica de dicha escritura en el Registro de la Propiedad de Cazorla, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Suspendida la calificación del precedente documento, presentado en este Registro a las nueve horas del día doce de enero de dos mil veinticuatro, escritura autorizada en la Villa de Pozo Alcón, el día 14/09/2023, ante el notario de Quesada, Pablo Gámiz Tofé, número de protocolo 927/2023, habiendo causado el asiento de presentación número 1.358 del Diario número 108, por no acreditar la presentación de la autoliquidación del Impuesto correspondiente devengado por el acto a que igualmente se refiere, de conformidad con los arts. 254 y 255 de la Ley Hipotecaria.

Se trata de una escritura de compraventa en la que los vendedores son los integrantes de una comunidad hereditaria. Por ello existen dos hechos imponderables como son la herencia y la compraventa. La compraventa se encuentra debidamente liquidada. En cuanto a la herencia, se acompañan modelos 660 y 650, autoliquidados en 2022 mediante documento privado, el cual no se acompaña. La escritura fue otorgada el 14 de septiembre de 2023.

A pesar de haber liquidado la herencia en documento privado, para que pueda acceder al Registro la escritura, que es otro documento distinto, debería constar presentada a autoliquidación ante la Administración Tributaria la citada escritura, pues no hay ninguna garantía de que las fincas, los valores y las adjudicaciones sean exactamente las mismas. Por ello, la Administración Tributaria ha de tener conocimiento de todos los documentos en los que se formaliza la herencia.

Esta suspensión de calificación del Registrador podrá (...)

Este documento ha sido firmado con firma electrónica cualificada por Joaquín Villatoro Muñoz registrador/a de Registro Propiedad de Cazorla a día veintitrés de enero del dos mil veinticuatro.»

III

Contra la anterior nota de calificación don Pablo Gámiz Tofé, notario de Quesada, interpuso recurso el día 26 de febrero de 2024 mediante escrito en el que indicaba lo siguiente:

«A) Hechos.–a) Documento calificado.–Escritura de compraventa autorizada por el recurrente el día catorce de septiembre de dos mil veintitrés, número 927 de protocolo. En dicha escritura debido al fallecimiento del titular registral de la finca objeto de transmisión, don A. F. M., ocurrido el día 19 de abril de 2022, los tres herederos nudopropietarios del mismo, sus tres hijas, doña M. C. F. C., doña M. J. F. C. y doña A. F. C., junto con el cónyuge viudo usufructuaria, doña M. D. C. M., vendieron sin adjudicación previa a don B. B. una casa sita en la calle (...) de la villa de Pozo Alcón, finca registral número 17.231 del Libro de Pozo Alcón, del Registro de la Propiedad de Cazorla.

b) Presentación.–La reseñada escritura se presentó en el Registro de Cazorla el día doce de enero de dos mil veinticuatro y causó en el libro diario de operaciones 108, asiento de presentación número 1358.

c) Nota de calificación.–El documento fue calificado con la nota que figura a continuación del mismo; a efectos del recurso estima conveniente distinguir los siguientes extremos de la nota, contra los que aquél se dirige:

La decisión del registrador de la propiedad para no practicar calificación ni inscripción de la meritada escritura pública resulta del cierre registral conforme al artículo 254.1 de Hipotecaria que dispone que “Ninguna inscripción hará en el Registro de la Propiedad sin que acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieren por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir”.

Fundamentos de Derecho:

Sin embargo en el supuesto en cuestión la escritura de compraventa está debidamente liquidada del hecho imponible principal que la motiva, compraventa, mediante su oportuno modelo 600 del Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos documentados (...)

Al tratarse de venta por una comunidad hereditaria sin adjudicación previa del inmueble entre los miembros de la misma, cuestión esta que no se discute su validez, si bien ello implica una aceptación tácita de la citada herencia, como se advierte en la propia escritura pública, este hecho imponible puesto aquí de manifiesto fue objeto también de liquidación del correspondiente impuesto de Sucesiones y Donaciones en virtud de presentación telemática el 22 de agosto de 2022, documento (...), dentro del período legal voluntario, documento que se acompaña a la escritura objeto de recurso.

Por tanto, no puede pretenderse el cierre registral de un documento en el que todos los hechos imponibles en los contenidos han sido objeto de su correspondiente declaración tributaria, cuestión esta simplemente fáctica documentalmente acreditada.

Según la doctrina mantenida por la Dirección General de los Registros y del Notariado sobre el cumplimiento de tales requisitos tributarias puede resumirse del siguiente modo: el registrador, ante cualquier operación jurídica cuya registración se solicite, no sólo ha de calificar su validez y licitud, sino decidir también si se halla sujeto o no a impuestos; pero la valoración que haga de este último aspecto no será definitiva en el plano fiscal, pues no le corresponde la competencia liquidadora respecto de los diversos tributos; no obstante, será suficiente bien para acceder, en caso afirmativo, a inscripción sin necesidad de que la Administración Tributaria ratifique la no sujeción, bien para suspenderla en caso negativo, en tanto no se acredite adecuadamente el pago, exención, prescripción o incluso la no sujeción respecto del impuesto que aquél consideró aplicable, de modo que el registrador, al solo efecto de decidir la inscripción, puede apreciar por sí la no sujeción fiscal acto inscribible, evitando una multiplicación

injustificada de los trámites pertinentes para el adecuado desenvolvimiento de la actividad jurídica registral. (Resolución de 5 de mayo de 1.994).

Pues bien en el caso que no os ocupa se le acreditado documentalmente la sujeción y liquidación oportuna de los hechos imposables puestos de manifiesto con ocasión del otorgamiento de escritura.

Con independencia del anterior argumento formal, que a nuestro juicio ya es suficiente para no denegar la inscripción se puede además esgrimir además los siguientes argumentos:

– No puede negarse el acceso al registro al derecho del adquirente de la compraventa por falta de diligencia de sus transmitentes en cuanto a su obligación administrativa de liquidar la herencia de su causante, (cosa que además en este caso no se ha producido pues como se ha dicho, y acreditado al Registrador, presentaron en plazo su liquidación que se acompañó a la escritura de venta objeto de la presente), del mismo modo que ocurre con impuesto de plusvalía que no cierra el Registro al adquirente por la falta de diligencia en su liquidación por el sujeto pasivo, el vendedor, bastando para que pueda acceder al Registro la adquisición del comprador, como ha reconocido la DGFPSJ en múltiples ocasiones, la mera notificación al organismo competente para conocer del impuesto municipal, conocimiento que se produce también en nuestro supuesto de hecho por una triple vía: la liquidación presentada del modelo 600 de la compraventa, la liquidación de la herencia por los modelos 660 y 650 (presentados para mayor conocimiento en la Oficina de Cazorla), y la propia remisión de la copia simple electrónica por mí remitida a la Consejería Competente de Junta de Andalucía y que es preceptiva en esta comunidad autónoma de todos los documentos que contenga hechos susceptibles de tributación, además dicho sea de paso de la remisión del índice único informatizado quincenal.

– La propia DGFPSJ en Resolución de 4 diciembre de 2023, de la Dirección General Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación de la registradora de la propiedad de Nules n.º 2, por la que se suspende la calificación de una escritura pública de partición de herencia por no acreditarse el pago del Impuesto de una declaración de obra nueva en el título presentado, ha reconocido para el impuesto de Sucesiones: El artículo 72. 1 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre, declara: “La oficina competente conforme a las reglas del artículo 70 liquidará todos los actos y contratos a que el documento se refiera, incluso los sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. De la aplicación de este artículo se desprende que la oficina que liquide por el impuesto sucesorio es competente para liquidar cualesquiera otros hechos imposables que contenga el documento, incluso los sujetos a Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y ello puede aplicarse analógicamente para supuesto inverso, esto es la oficina liquidadora que ha conocido del Impuesto de Transmisiones (que es la misma que la que conoce del de Sucesiones) al tener noticia de la aceptación tácita de la herencia con ocasión de la liquidación del impuesto de Transmisiones de la compraventa, puede hacer los requerimientos oportunos para la liquidación de la herencia a los herederos vendedores cuyos datos conoce en virtud de aquella.

– No puede imponerse a los herederos aquí vendedores que cumplan dos veces, o tantas veces como transmitan un inmueble de la comunidad hereditaria, la obligación de liquidar el mismo hecho imponible, lo que originaría la multiplicidad de idénticas liquidaciones tributarias y ello por simples razones de economía procesal y del entorpecimiento que ello implica para el tráfico jurídico.

– No existe trascendencia económica ninguna, desde el punto de vista fiscal o falta de recaudación, puesto que la herencia en cuestión es de parientes en línea recta descendente con la consiguiente reducción en la base imponible bonificación de la cuota tributaria conforme los artículos 28 y 39 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.»

IV

El registrador de la Propiedad emitió informe en defensa de su nota de calificación ratificándola en todos sus extremos y elevó el expediente a este Centro Directivo.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 1224 del Código Civil; 254 y 255 de la Ley Hipotecaria; 31 y 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 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; 99 y 100 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 122 y 123 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 6 de mayo de 2014, 12 de septiembre de 2016, 20 de abril y 12 de junio de 2017, 5 de junio de 2018 y 13 de marzo de 2019, y las Resoluciones de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 6, 9 y 28 de marzo y 5 de mayo de 2022 y 13 de febrero, 10 de mayo, 11 de julio y 4 de diciembre de 2023.

1. El presente recurso tiene por objeto determinar si es inscribible una escritura de compraventa otorgada por los titulares de la comunidad hereditaria del fallecido titular registral, implicando la aceptación tácita de la misma.

Resulta presentado el referido título a la liquidación y pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y, en cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se acompañan los modelos 660 y 650 referidos a una liquidación de documento privado fechada en el año 2022 que no ha sido incorporado al presente expediente.

El registrador suspende la inscripción por falta de presentación de la escritura la Administración Tributaria respecto del segundo de los referidos impuestos, operando el cierre registral previsto en el artículo 254 de la Ley Hipotecaria. Entiende que es la propia Administración la que debe determinar si existe correlación entre el contenido del documento privado y la escritura, señalando la posible diferencia en cuanto a las valoraciones o adjudicaciones liquidadas.

El recurrente argumenta la no sujeción al mismo por estar liquidada la aceptación y adjudicación de herencia al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, considerando que con los justificantes aportados de la autoliquidación del documento privado queda plenamente acreditado el pago de los impuestos correspondientes.

2. Son numerosas las ocasiones en las que este Centro Directivo (vid. Resoluciones recogidas en los «Vistos») ha analizado el alcance del denominado cierre registral por no acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El artículo 254.1 de la Ley Hipotecaria dispone: «Ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir». En similares términos se pronuncian los artículos 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y 100 de su Reglamento, así como 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, y 122 de su Reglamento.

La doctrina mantenida por este Centro Directivo sobre el cumplimiento de tales requisitos tributarios puede resumirse del siguiente modo: el registrador, ante cualquier operación jurídica cuya registración se solicite, no sólo ha de calificar su validez y licitud, sino decidir también si se halla sujeto o no a impuestos; pero la valoración que haga de este último aspecto no será definitiva en el plano fiscal, pues no le corresponde la competencia liquidadora respecto de los diversos tributos; no obstante, será suficiente,

bien para acceder, en caso afirmativo, a la inscripción sin necesidad de que la Administración Tributaria ratifique la no sujeción, bien para suspenderla en caso negativo, en tanto no se acredite adecuadamente el pago, exención, prescripción o incluso la no sujeción respecto del impuesto que aquél consideró aplicable, de modo que el registrador, al solo efecto de decidir la inscripción, puede apreciar por sí la no sujeción fiscal del acto inscribible, evitando una multiplicación injustificada de los trámites pertinentes para el adecuado desenvolvimiento de la actividad jurídica registral.

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

Esta doctrina ha sido recientemente reiterada en Resoluciones de esta Dirección General de 28 de marzo de 2022 y 13 de febrero de 2023, según las cuales: «La inadmisión de los documentos inscribibles en los registros públicos si no se acreditara el cumplimiento fiscal del contribuyente, constituye una de las medidas establecidas por el legislador en orden a evitar el fraude fiscal y garantizar el cumplimiento por los sujetos pasivos de la obligación de presentación que le impone el artículo 29.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Derivado del deber de colaboración con la administración tributaria, también está la obligación del registrador de decidir si el contenido del documento presentado se halla sujeto o no a impuesto, aunque la valoración que haga de este aspecto no será definitiva en el plano fiscal; generando una responsabilidad al mismo que podrá salvar exigiendo la correspondiente nota de pago, exención, prescripción o no sujeción al impuesto correspondiente (vid. Resoluciones de 20 de abril y 12 de junio de 2017)».

3. Como se manifestó en la Resolución de 5 de mayo de 2022 «el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone en los dos primeros apartados de su artículo 100 lo siguiente: “1. Los Registros de la Propiedad, Mercantiles, y de la Propiedad Industrial, no admitirán para su inscripción o anotación ningún documento que contenga acto o contrato del que resulte la adquisición de un incremento de patrimonio o título lucrativo, sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, la declaración de exención o no sujeción, o la presentación de aquél ante los órganos competentes para su liquidación. 2. A los efectos prevenidos en el número anterior se considerará acreditado el pago del Impuesto siempre que el documento lleve la nota justificativa del mismo y se presente acompañado de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación debidamente sellada por la oficina competente y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de los beneficios fiscales aplicables”. Debe ser, por tanto, el mismo documento presentado a inscripción el que integre los citados requisitos, circunstancia que no concurre en el supuesto de hecho de este expediente. Como indicó la Resolución de este Centro Directivo de 6 de mayo de 2014, “de la aplicación literal de

los textos legales, resulta que el documento que debe estar presentado a liquidación es el mismo que se va a inscribir y no otro. El hecho de que se haya liquidado el impuesto mediante declaración privada no implica que no deba presentarse ante los órganos competentes la escritura pública otorgada, ya que debe ser la oficina tributaria quien compruebe la exactitud de los hechos imposables y la correspondencia de los demás datos contenidos en ambos documentos y quien determinará, en su caso, la no sujeción de la escritura por haberse satisfecho ya el impuesto»».

Esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 11 de abril de 2024.–La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, María Ester Pérez Jerez.