

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

9476 *Resolución de 24 de mayo de 2019, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por la registradora de la propiedad de Benissa, por la que se suspende la calificación de una escritura de aceptación de herencia y adjudicación por no acreditarse la presentación e ingreso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de no residentes.*

En el recurso interpuesto por don C. K., abogado, en nombre y representación de don M. M. U. F., contra la nota de calificación extendida por la registradora de la Propiedad de Benissa, doña Miren Karmele Monforte Duart, por la que se suspende la calificación de una escritura de aceptación de herencia y adjudicación por no acreditarse la presentación e ingreso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de no residentes.

Hechos

I

El día 20 de noviembre de 2018 se autorizó por el notario de Denia, don Francisco Belda Montesinos, con el número 2.079 de protocolo, una escritura de aceptación de herencia y adjudicación, acompañándose de recibo de presentación del modelo 650, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la oficina de la Agencia Tributaria de Denia, acompañado de un certificado de autoliquidaciones emitido por la Delegación de Alicante, a fin de acreditar el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el supuesto de no residentes.

II

Presentada el día 21 de noviembre de 2018 la anterior documentación en el Registro de la Propiedad de Benissa, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Examinada copia auténtica de escritura autorizada el día 20/11/2018 por el Notario don Francisco Belda Montesinos, número 2079/2018 de su protocolo y que ha causado el asiento de presentación 669 del diario 72, Referencia 1845 de 2.018, fecha de entrada 21/11/2018, siendo interesado don M. M. U. F., se suspende la extensión del asiento solicitado por cuanto:

Hechos:

Se suspende la calificación por no acreditarse la presentación e ingreso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de no residentes.

Fundamentos de Derecho:

Suspendida la calificación por falta de liquidación del Impuesto. Artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria, 107 del Reglamento Hipotecario, 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 33 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, 13 de la Ley General Tributaria, Resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de julio de 2008, Sentencia de la Audiencia Provincial de Lleida de 30 de octubre de 2009, Sentencia de la Audiencia Provincial de Granada de 17 de noviembre de 2006, Sentencia del Tribunal Superior de

Justicia de la Comunidad Valenciana de 24 de febrero de 2012, Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2008 y Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 9 de marzo, 4 de abril de 2012, 28 de octubre de 2013 y 3 de octubre de 2014.

Tratándose de no residentes, debemos atender al Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (tras la modificación operada por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre), cuyo artículo 87. dispone que «(...) 2. Ingresado el importe de las autoliquidaciones, los sujetos pasivos deberán presentar en la oficina gestora, en un sobre único para cada sucesión o donación, el original y copia simple del documento notarial, judicial o administrativo o privado en el que conste o se relacione el acto o contrato que origine el tributo, con un ejemplar de cada autoliquidación practicada. 3. La oficina devolverá al presentador el documento original, con nota estampada en el mismo acreditativa del ingreso efectuado y de la presentación de la copia. La misma nota de ingreso se hará constar también en la copia, que se conservará en la oficina para el examen y calificación del hecho imponible y, si procede, para la rectificación, comprobación y práctica de la liquidación o liquidaciones complementarias.» Y añade el 87 bis que «A los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de este impuesto, la presentación ante la oficina gestora competente de la autoliquidación junto con los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como, en su caso, el pago de dicho impuesto, o la no sujeción o los beneficios fiscales aplicables, se podrán acreditar, además de por los medios previstos en la normativa reguladora del mismo, por cualquiera de los siguientes: a) Certificación expedida a tal efecto por la oficina gestora competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que contenga todas las menciones y requisitos necesarios para identificar el documento notarial, judicial, administrativo o privado que contenga o en el que se relacione el acto o contrato que origine el impuesto, acompañada, en su caso, de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación. b) Cualquier otro medio determinado reglamentariamente.»

De este modo, como consecuencia de los cambios normativos introducidos por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre que amplía el contenido de lo establecido en el artículo 87 de dicho Reglamento a través de la adición de un nuevo precepto 87 bis., la oficina Nacional de Gestión Tributaria emite indistintamente como medios válidos que acreditan la presentación e ingreso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de no residentes, los siguientes:

1. La etiqueta de la AEAT que se incorpora a los documentos que acompañan a las autoliquidaciones presentadas en formato papel para acreditar su presentación e ingreso.

2. La certificación expedida por la AEAT, como consecuencia de la aplicación del artículo 87.bis mencionado anteriormente. Dicha certificación viene acompañada de un Código Seguro de Verificación (CSV) que acredita la autenticidad e integridad del documento y cuyo cotejo puede validarse a través de la Sede electrónica de la AEAT (Trámites Destacados/Cotejo de documentos electrónicos mediante código seguro de verificación).

En el presente caso, se presenta recibo de presentación en la oficina de Denia, acompañado de un certificado de autoliquidaciones emitido por la Delegación de Alicante, pero no el antedicho certificado de la Oficina Nacional, encontrándose por tanto

el expediente en fase de pre-declaración, sin que se acredite debidamente el ingreso, y no cumpliéndose los requisitos exigidos por la normativa antedicha.

Las calificaciones negativas del Registrador podrán (...)

Benissa, siete de febrero del año dos mil diecinueve. El Registrador de la Propiedad (firma ilegible), Fdo.: Miren Monforte Duart».

III

Contra la anterior nota de calificación, don C. K., abogado, en nombre y representación de don M. M. U. F., interpuso recurso el día 13 de marzo de 2019 en el que alegaba lo siguiente:

«(...) I. En su escrito, la Registradora cita extensamente los artículos 87 y 87 bis del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para deducir de ellos que «la Oficina Nacional de Gestión Tributaria emite indistintamente como medios válidos que acreditan la presentación e ingreso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de no residentes, los siguientes:

1. La etiqueta de la AEAT que se incorpora a los documentos...
2. La certificación expedida por la AEAT...»

Pues bien, la primera observación es que ninguno de los dos artículos citados por la Registradora menciona «etiquetas». Se supone que ella se refiere a la «nota estampada» del art. 87.3. Esta nota estampada o sello se usaba hace años, y, efectivamente, fue sustituido algún día por etiquetas que la AEAT pegaba en los documentos presentados. Sin embargo, estas etiquetas también desaparecieron hace algunos años, y ahora la AEAT entrega un justificante de presentación con un CSV, hecho que debería conocer la Registradora.

Por tanto, si la Registradora acepta como medio válido de acreditación la antigua etiqueta de la AEAT, ahora sustituida por una hoja con un CSV, entonces el presentador de la escritura aquí en cuestión ha cumplido con este requisito. Esta hoja se ha presentado ya tres veces en el Registro, y la Registradora lo reconoce cuando dice «En el presente caso, se presenta recibo de presentación en la oficina de Denia...».

En una carta del abajo firmante de fecha 31 de enero de 2019 (...) se explicó a la Registradora que este recibo de presentación se emitió por la oficina de la AEAT en Denia, una vez cumplidas las pautas de confección y presentación del modelo 650. Este justificante confirma que se presentó todo lo requerido en el Registro de la Administración de la AEAT en Denia para la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, pues así lo dice expresamente. Contiene los mismos datos (o incluso más) de la antigua etiqueta, que la Registradora según sus palabras aceptaría como medio válido de acreditación de la presentación. Entonces tiene que aceptar también el justificante de presentación en tamaño folio que emite ahora la AEAT en sustitución de la etiqueta.– Hasta hoy, ningún otro Registrador de la Propiedad ha discutido la validez de estos recibos de presentación.

Para rematar el tema, se adjunta (...) las «instrucciones para la presentación» que la página web de la AEAT remite como primera página de la predeclaración del modelo 650. Dice claramente en el punto 7: «Presentar en cualquier Registro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». Del correcto cumplimiento de los pasos marcados por la AEAT, que es la gestora y beneficiaria de este impuesto, da fe el «recibo de presentación» aquí en cuestión. El sujeto pasivo no puede hacer otra cosa que seguir el guion de la AEAT para la presentación del modelo y la documentación adicional!

Por tanto, se ha acreditado correctamente la presentación de la declaración del impuesto en este caso. La predeclaración rellena en la página web de la AEAT se convirtió en declaración presentada en el momento de entregarla en el Registro de la AEAT. Por ello no se entiende el comentario de la Registradora que se encontraría «el expediente en fase de predeclaración».

II. Sin embargo, las cuestiones hasta ahora discutidas ni siquiera son realmente de importancia en el presente caso. Aquí no se ha solicitado a la Registradora que se extienda sobre el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; tampoco tiene la función de liquidadora de este impuesto de ámbito estatal. Se ha solicitado la inscripción de la escritura de aceptación de herencia. La Ley y el Reglamento sobre el ISD tratan de la recaudación y gestión del citado impuesto (como expone por ejemplo la parte III. de la Exposición de Motivos del Reglamento), pero no son la normativa aplicable a la inscripción de una escritura en el Registro de la Propiedad.

Los preceptos legales aplicables a cuestiones de inscripción de escrituras son la Ley Hipotecaria y el Reglamento Hipotecario, tal y como ya se recalcó en la carta de fecha 31.01.2019 del abajo firmante (...) Sin embargo, la Registradora solo los menciona brevemente en su escrito, sin valorarlos ni aplicarlos al presente caso.

Según el art. 254.1 de la Ley Hipotecaria el solicitante de la inscripción registral tiene que «acreditar previamente el pago de los impuestos establecidos». El art. 256 de la misma ley dice: «Las cartas de pago de los impuestos satisfechos por actos o contratos sujetos a inscripción se presentarán...» Y el art. 107 del Reglamento Hipotecario usa los mismos términos: «Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 254 de la Ley, una vez acreditado el pago de la liquidación de los impuestos con la presentación, en su caso, de la carta de pago...»

Tanto la Ley como el Reglamento exigen expresamente la presentación de la carta de pago del impuesto para acreditar el pago, y no una etiqueta o certificación específica de la AEAT como pretende argumentar la Registradora. Si fuera así, la Ley y el Reglamento deberían mencionar esta certificación o al menos remitir al artículo 87 bis del Reglamento sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Es más, el propio artículo 87 bis a) deja claro, que la certificación expedida por la oficina gestora no es lo mismo que la carta de pago, pues dice resumido: «Certificación expedida a tal efecto por la oficina gestora competente... acompañada, en su caso, de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación.»

Esta carta de pago es la hoja de autoliquidación del modelo 650 debidamente sellada por el banco con la que se ingresó la cantidad debida a favor de la Hacienda pública. Esta hoja ya se ha presentado tres veces en el Registro de Propiedad de Benissa (...) Sin embargo, en su escasa interpretación de los hechos concretos en su escrito, la Registradora incluso omite mencionar la presentación de dicha carta de pago!

Con la presentación de la carta de pago se ha acreditado el pago del impuesto tal y como lo exigen la Ley y el Reglamento Hipotecarios, y por tanto esta parte ha cumplido con este requisito imprescindible para la inscripción. Además, se presentó en el Registro una certificación de la AEAT que confirma expresamente el ingreso del impuesto mediante la autoliquidación del modelo 650.

Por todo lo anterior, se solicita resolver el presente recurso anulando la suspensión y proceder a la calificación del contenido e inscripción de la escritura en cuestión».

IV

La registradora emitió informe confirmando su calificación y formó expediente que elevó a esta Dirección General.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria; 31 y 34 y la disposición adicional primera de la Ley 29/1987, de 18 diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; los artículos 70, 71, 72, 87, 87 bis y 100 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 1.10 de la Resolución de 27 de diciembre de 2017, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 19 de febrero de 2004, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del

departamento de gestión tributaria, y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 3, 9 y 13 de marzo, 4 de abril y 22 de mayo de 2012, 5 de agosto, 28 de octubre y 8 de noviembre de 2013, 20 y 30 de enero, 6 de mayo y 13 de septiembre de 2014, 18 de febrero y 11 de abril de 2016 y 24 de mayo, 12 de junio y 31 de agosto de 2017.

1. Se trata de dilucidar en este expediente si a efectos de levantar el cierre registral impuesto por el artículo 254 de la Ley Hipotecaria y para el caso concreto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de no residentes es suficiente el recibo de presentación del modelo 650 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Registro de la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Denia, acompañado de un certificado de autoliquidaciones emitido por la Agencia Tributaria, Delegación de Alicante, o si como resulta de la nota de calificación es necesario, además, certificado expedido por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, cuyo Área Ejecutiva es competente para realizar en todo el ámbito estatal, las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, correspondiente a los no residentes, así como la iniciación, instrucción y resolución de los procedimientos sancionadores que deriven de tales actuaciones o procedimientos conforme al apartado tercero de la Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, modificada por la Resolución de 27 de diciembre de 2017.

2. El artículo 254 de la Ley Hipotecaria es explícito al imponer un veto a cualquier actuación registral si no se cumplen previamente determinadas obligaciones fiscales.

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 les impone el artículo 29.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria, así como añade la obligación para el registrador del archivo de los justificantes (artículos 256 Ley Hipotecaria y 51.13.^a y 410 del Reglamento Hipotecario).

Se excluye el acceso al Registro de la Propiedad y se impone al registrador el deber de comprobar, para la admisión del documento, el previo cumplimiento de las obligaciones tributarias a que pudiera estar sometido el acto o contrato que pretenda acceder al Registro, permitiéndose únicamente antes de que se verifique la presentación en la oficina fiscal, conforme a lo dispuesto en el artículo 255 de la Ley Hipotecaria, la práctica del asiento de presentación, suspendiendo en tal caso la calificación y la inscripción, con devolución del título presentado, a fin de satisfacer el impuesto correspondiente o, en su caso, alegar ante la autoridad fiscal la no sujeción o exención del impuesto de los actos contenidos en el documento presentado.

Este Centro Directivo ha reiterado que conforme al artículo 254 de la Ley Hipotecaria, para que un documento pueda ser inscrito en el Registro de la Propiedad es necesario con carácter general, y cualquiera que sea el soporte electrónico o papel en el que se presente, que se acredite, mediante la aportación del correspondiente justificante (bien lo sea igualmente en soporte electrónico o en papel) que el documento ha sido presentado a liquidación del impuesto que corresponda, o que dicho impuesto ha sido objeto de autoliquidación (bien haya sido esta última con ingreso de la cuota que corresponda, bien se haya alegado la exención o no sujeción que en su caso corresponda). Y, añade, para acreditar el pago, exención o no sujeción, los registradores deberán exigir tanto la carta de pago, debidamente sellada, como la nota de justificación, exención o no sujeción, que deberán ser expedidas por la oficina liquidadora correspondiente

3. Entrando en el caso del recurso que nos ocupa, debe tenerse en cuenta el artículo 87 bis introducido por el apartado dos del artículo tercero del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto

sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

El nuevo precepto dispone que la presentación ante la oficina gestora competente de la autoliquidación junto con los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como, en su caso, el pago de dicho impuesto, o la no sujeción o los beneficios fiscales aplicables, se podrán acreditar, además de por los medios previstos en la normativa reguladora del mismo, por cualquiera de los siguientes:

a) Certificación expedida a tal efecto por la oficina gestora competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que contenga todas las menciones y requisitos necesarios para identificar el documento notarial, judicial, administrativo o privado que contenga o en el que se relacione el acto o contrato que origine el impuesto, acompañada, en su caso, de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación, o

b) Cualquier otro medio determinado reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

Respecto del modelo 650 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de no residentes conforme a la normativa de aplicación podrá presentarse por internet mediante predeclaración impresa.

Esta predeclaración no es sino un modelo de autoliquidación obtenido en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que se deberá cumplimentar y, una vez finalizada la cumplimentación, se debe validar y generar un documento PDF que se imprimirá junto con una carátula que contendrá el número de referencia, así como las instrucciones para efectuar la presentación.

Y así, según estas instrucciones, en el caso de que la autoliquidación resulte a ingresar, los sujetos pasivos deberán ingresar el importe de la autoliquidación, en cualquier entidad de depósito sita en territorio español que actúe como colaboradora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la gestión recaudatoria y posteriormente, presentar en cualquier Registro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Esta presentación supone la confirmación de los datos comprendidos en la predeclaración.

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su artículo 16.3 señala que el registro electrónico de cada Administración u Organismo garantizará la constancia, en cada asiento que se practique, de un número, epígrafe expresivo de su naturaleza, fecha y hora de su presentación, identificación del interesado, órgano administrativo remitente, si procede, y persona u órgano administrativo al que se envía, y, en su caso, referencia al contenido del documento que se registra. Para ello, se emitirá automáticamente un recibo consistente en una copia autenticada del documento de que se trate, incluyendo la fecha y hora de presentación y el número de entrada de registro, así como un recibo acreditativo de otros documentos que, en su caso, lo acompañen, que garantice la integridad y el no repudio de los mismos.

4. En el supuesto de este expediente se han cumplimentado todos los pasos, se acompaña recibo de la presentación en el Registro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Denia, en el que consta como órgano administrativo al que se envía la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, que como se ha señalado anteriormente es la competente para liquidar el impuesto en la modalidad de no residentes y se adjunta así mismo certificado expedido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que consta la presentación de la autoliquidación. En consecuencia, se han acreditado los requisitos para levantar el cierre registral impuesto por el artículo 254 de la Ley Hipotecaria.

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado estimar y revocar la nota de calificación de la registradora.

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, 24 de mayo de 2019.—El Director General de los Registros y del Notariado, Pedro José Garrido Chamorro.