

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

5420 *Resolución de 16 de marzo de 2022, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación de la registradora de la propiedad accidental de Vigo n.º 6, por la que se suspende la inscripción de una escritura de pacto sucesorio de mejora con entrega de presente.*

En el recurso interpuesto por don Ángel Manuel Rodríguez Dapena, notario de Celanova, contra la nota de calificación de la registradora de la Propiedad accidental de Vigo número 6, doña Margarita José Alconchel Saiz-Pardo, por la que se suspende la inscripción de una escritura de pacto sucesorio de mejora con entrega de presente, por no acreditarse previamente el pago o la presentación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Hechos

I

Mediante escritura autorizada el día 8 de noviembre de 2021 por el notario de Celanova, don Ángel Manuel Rodríguez Dapena, con el número 3.286 de protocolo, se disponía pacto sucesorio de mejora con entrega de presente a favor de don A. G. S., quien aceptaba y adquiriría la nuda propiedad de las fincas objeto de esta escritura, y don A. G. P. y doña M. M. S. R. se reservaban el usufructo vitalicio de lo adjudicado, conjunto y sucesivo.

II

Presentada dicha escritura en el Registro de la Propiedad de Vigo número 6, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Suspendida la calificación y la inscripción u operación solicitada, mientras no se acredite previamente el pago o la presentación del Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de conformidad con el artículo 254 de la Ley Hipotecaria.

Hechos.

Por la precedente escritura otorgada el ocho de noviembre de dos mil veintiuno, ante el Notario de Celanova, don Ángel Manuel Rodríguez Dapena, protocolo 3286, que fue presentada por correo, por Gestinot Celanova, a las diez horas y un minuto del día veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno, asiento 1249 del Diario 119; don A. G. P. y Doña M. M. S. R., entregan de presente por título de mejora a su hijo don A. G. S. respecto las fincas descritas bajo los números uno y dos del Expositivo B, todas sitas en el término municipal de Nigrán.

Dichas fincas son de naturaleza "Urbana".

Respecto dicha escritura no se acompaña Autoliquidación, o en su caso, la declaración del impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo, relativa a las fincas objeto de operación del precedente documento.

Fundamentos de Derecho.

- Ley 16/2012 de 27 de diciembre de Medidas Tributarias.
- Artículo 59.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo: “Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta Ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales”.
- Artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo.
- Artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo. Gestión tributaria del impuesto. 1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente. 2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto: a) Cuando se trate de actos *inter vivos*, el plazo será de treinta días hábiles. b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo. 3. A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición. 4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas. En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta ley. 5. Cuando los ayuntamientos no establezcan el sistema de autoliquidación, las liquidaciones del impuesto se notificarán íntegramente a los sujetos pasivos con indicación del plazo de ingreso y expresión de los recursos procedentes. 6. Con independencia de lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, están igualmente obligados a comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que los sujetos pasivos: a) En los supuestos contemplados en el párrafo a) del artículo 106 de esta ley, siempre que se hayan producido por negocio jurídico *inter vivos*, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate. b) En los supuestos contemplados en el párrafo b) de dicho artículo, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. 7. Asimismo, los notarios estarán obligados a remitir al ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. También estarán obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Lo prevenido en este apartado se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria. En la relación o índice que remitan los notarios al ayuntamiento, éstos deberán hacer constar la referencia catastral de los bienes inmuebles cuando dicha referencia se corresponda con los que sean objeto de transmisión. Esta obligación será exigible a partir de 1 de abril de 2002. Los notarios advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones”.

– Artículo 254.5. de la Ley Hipotecaria: “El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo.”

– Resoluciones [sic] D.G.R.y N., de fechas 3 de junio de 2013 y 7 de enero de 2016.

La Ley 16/2012 de 27 de diciembre de Medidas Tributarias, modificó el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, con efectos desde el 1 de enero de 2013, adicionándole un nuevo apartado 5, según el cual se produce el cierre registral, salvo para el asiento de presentación, cuando no se acredite al Registrador el cumplimiento de la obligaciones tributarias en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o, al menos alguna de las presentaciones referidas (autoliquidación, declaración o comunicación)

La precedente escritura, que fue otorgada en el año 2021, contiene un acto determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, del que es sujeto pasivo el adquirente, esto es Don A. G. S., por tratarse de una transmisión de fincas urbanas.

En el presente caso para que sea posible la inscripción en el Registro de la precedente escritura, es necesaria la presentación de la correspondiente Autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, respecto a la transmisión de las fincas 13.524 y 13.466 de Nigrán, contenida en dicho documento, o en su caso justificar que se ha realizado la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo (Resoluciones DGRN de 3 de junio de 2013 y 7 de enero de 2016.)

En su virtud, se suspende la calificación y la inscripción solicitada.

Contra esta calificación (...)

Vigo, a 21 de diciembre de 2021.–La Registradora Accidental (firma ilegible) Fdo: Margarita Alconchel Saiz-Pardo.»

III

Contra la anterior nota de calificación, don Ángel Manuel Rodríguez Dapena, notario de Celanova, interpuso recurso el día 17 de enero de 2022 en virtud de escrito y en el que, resumidamente, señalaba lo siguiente:

- «A) Hechos. (...)
- B) Fundamentos de Derecho.

La escritura calificada fue otorgada el día 8 de noviembre de 2021. Dicha fecha es posterior a la fecha en que se dictó la Sentencia del Tribunal Constitucional a que luego se hará referencia. Y dicha fecha es anterior a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, de adaptación del texto refundido de la LRHL (vid. disposición final tercera), el cual, de conformidad con lo expresamente dispuesto en el mismo, no tiene efectos retroactivos (baste señalar que su artículo único comienza diciendo “con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley...”).

Para la resolución del presente recurso es esencial la estricta aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021, la cual falla “estimar la cuestión de inconstitucionalidad... y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales,..., en los términos previstos en el fundamento jurídico 6.” Y según el fundamento jurídico 6, en síntesis, “la

declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que... lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE..." Por su parte, el apartado b), al concretar los efectos temporales de la dicha sentencia, se refiere "a la fecha de dictarse la misma".

La dicha sentencia, según el sentido propio de sus palabras (3.1 CC), dice que dicho tributo local (en el ámbito temporal que acota) es inexigible, es decir, que no se puede exigir. Las obligaciones derivadas de la ley no se presumen y sólo son exigibles las expresamente determinadas en la ley (1090 CC). Sólo de una relación jurídico-tributaria exigible pueden derivarse obligaciones materiales y formales (17.1 LGT). La dicha sentencia, resáltese, «impide la liquidación, comprobación,...». Recuérdese que sólo es admisible la comunicación, a efectos de levantar el cierre registral en relación con el IIVTNU, en el caso de transmisiones a título oneroso, que no es el caso (R 8 octubre 2020).

Dada la "eficacia legislativa" de la dicha sentencia, declarado legalmente inexigible un tributo deben entenderse "afectados" todos los preceptos legales que por conexión o consecuencia presuponen la exigibilidad legal del mismo (39 LOTC) o que son incompatibles (2.2 CC). No se le puede exigir a nadie la realización de una prestación legalmente imposible (1184 CC).

La dicha sentencia, dada su naturaleza, tiene "plenos efectos frente a todos" (164.1 CE), y, en su consecuencia, dicho tributo local no fue exigible en el dicho ámbito temporal.

La dicha sentencia "vincula a todos los Poderes Públicos" (38 LOTC). Y, en consecuencia, si todos los poderes públicos están obligados a colaborar en el cumplimiento de las leyes justas (léase válidas o léase constitucionales) todos los poderes públicos están obligados a no colaborar en el cumplimiento de las leyes injustas (léase nulas o léase inconstitucionales). La ciencia no sólo es demostración, sino que también es persuasión.

Los ciudadanos tienen derecho a que las autoridades y empleados públicos les faciliten el ejercicio de sus derechos (13 LRJAP).

Es doctrina reiterada de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (vid. por todas R. 20 octubre 2017) que el registrador, ante cualquier operación jurídica cuya registración se solicite, ha de decidir si se halla sujeta o no a impuestos, de modo que el registrador, al sólo efecto de decidir la inscripción, puede apreciar la no sujeción fiscal del acto inscribible, evitando una multiplicación injustificada de los trámites pertinentes para el adecuado desenvolvimiento de la actividad jurídico registral. Y, dice, "...sin que le corresponda a esta DG el pronunciarse, a no existir razones superiores para ello (118 CE) o tratarse de un supuesto en el que se esté incurriendo en la exigencia de un trámite desproporcionado que pueda producir una dilación indebida... No puede obligarse al registrador a que, bajo su responsabilidad, decida sobre una cuestión fiscal no especialmente clara cuya competencia corresponde a la Administración Local".

No hay necesidad de cuestionar la vigencia de los pertinentes artículos de la LH, pues basta con una comprensión recta de los mismos. En efecto, el artículo 254.1 LH dice "si los devengare el acto o contrato" y el 254.5 habla de «acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el IIVTNU».

Son múltiples los preceptos legales que en el presente caso transcribe la registradora (en algún caso, vid. 110 TRLHL, en redacción que aún no había entrado en vigor el día 8 de noviembre de 2021), pero la registradora omite toda referencia a la sentencia en cuestión.

En definitiva, y dada la claridad de los términos en que se pronuncia la citada sentencia, la registradora puede y debe decidir lo contrario de lo que ha decidido.

C) Solicitud. Y solicito se admita este recurso y se revoque la nota de calificación recurrida y se ordene la calificación/inscripción del título.»

IV

La registradora de la Propiedad accidental de Vigo número 6, doña María Alejandra Castaño Verde, suscribió informe el día 26 de enero de 2022, ratificando la nota de calificación, y elevó el expediente a este Centro Directivo.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 3, 9 y 254.5 de la Ley Hipotecaria; 51 del Reglamento Hipotecario; la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021; las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 22 de febrero de 2006, 5 de diciembre de 2011, 30 de enero, 3 y 10 de octubre y 27 de noviembre de 2014, 5 de marzo, 17 de julio y 28 de agosto de 2015, 7 de enero de 2016, 3 de abril de 2018 y 9 de enero de 2020, y la Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 2 de febrero de 2022.

1. Se discute en este expediente si es inscribible o no una escritura de pacto sucesorio de mejora con entrega de presente en el que la registradora suspende la inscripción del documento por no acompañarse autoliquidación, o en su caso, la declaración del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo, relativa a las fincas objeto de operación del precedente documento.

El notario recurrente opone que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de determinados artículos de la Ley Reguladora de Haciendas Locales supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.

2. 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, tanto en relación con los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y de Sucesiones y Donaciones, como respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía).

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».

Más específicamente el mismo artículo establece en su punto 5: «El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo».

Y a los efectos de aclarar en qué consiste este cierre registral, el artículo 255, párrafo primero, de la misma ley establece: «No obstante lo previsto en el artículo anterior, podrá extenderse el asiento de presentación antes de que se verifique el pago del impuesto; más en tal caso se suspenderá la calificación y la inscripción u operación solicitada y se devolverá el título al que lo haya presentado, a fin de que se satisfaga dicho impuesto».

En consecuencia, la falta de acreditación de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana supone el cierre del Registro (salvo en lo relativo a la práctica del asiento de presentación) y la suspensión de la calificación del documento.

3. La doctrina mantenida por este Centro Directivo ha establecido que 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; 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 fiscal 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 sólo 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 (Resolución de 21 de diciembre de 1987) ni resultando supuestos de expresa e indubitada no sujeción al Impuesto (apartados 2 a 4 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) o de clara causa legal de exención fiscal, 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 -en este caso, municipales- 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 (cfr., por ejemplo, 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.

4. En el supuesto de este expediente, el recurrente alega que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos de la Ley Reguladora de Haciendas Locales supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.

El recurso no puede prosperar.

Debe tenerse en cuenta que lo declarado nulo por la Sentencia es el sistema de cálculo de la base imponible del Impuesto, pero no el Impuesto mismo, por lo que las demás cuestiones relativas al mismo deben considerarse subsistentes y, en especial, la necesidad de asegurarse de que las administraciones correspondientes sigan teniendo la información de los hechos imposables generadores del Impuesto que se sigan produciendo. Esto unido a que sigue plenamente vigente el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria, permite concluir que la actuación de los registradores debe seguir siendo la misma que ha venido siendo hasta la fecha.

En consecuencia, para todas las operaciones anteriores y posteriores a la Sentencia, para abrir el Registro, debe exigirse la documentación prevista en la norma, sin perjuicio del derecho que asiste a todos los contribuyentes de alegar la no sujeción o instar ulteriormente una impugnación tributaria.

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar 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, 16 de marzo de 2022.–La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, Sofía Puente Santiago.