

3183

RESOLUCIÓN de 11 de enero de 2001, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso gubernativo interpuesto por el Notario de A Coruña don José Manuel Lois Puente, contra la negativa del Registrador de dicha ciudad número 1, don Germán Gallego del Campo, a inscribir dos escrituras de compraventa, en virtud de apelación del señor Registrador.

En el recurso gubernativo interpuesto por el Notario de A Coruña don José Manuel Lois Puente, contra la negativa del Registrador de dicha ciudad número 1, don Germán Gallego del Campo, a inscribir dos escrituras de compraventa, en virtud de apelación del señor Registrador.

Hechos**I**

El 6 de octubre de 1997, mediante escritura otorgada ante don José Manuel Lois Puente, Notario de A Coruña, don Antonio García Pena por sí mismo y en representación de su hijo menor don Óscar García Seoane, y doña María José García Seoane venden a don Jesús Barbeito Naveira una plaza de garaje, propiedad de los vendedores por haberles sido adjudicados como consecuencia de la liquidación de la sociedad de gananciales y sucesión hereditaria al fallecimiento de la esposa del primero y madre de los otros dos. En escritura otorgada el 21 de febrero de 1998, autorizada ante el mismo Notario, las mismas personas venden a los esposos don Francisco Blas Carriel y doña María Mercedes Varela García otra plaza de garaje que les pertenecía en el mismo concepto que en la escritura anterior. En ambas escrituras los vendedores se declaran que se hallan en trámites de liquidación del correspondiente impuesto sucesorio con presentación de relación de bienes en la Oficina Liquidadora de A Coruña. Las escrituras aparecen liquidadas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el día 11 de noviembre de 1997 la primera y el 30 de marzo de 1998 la segunda.

II

Presentadas copias de las dos escrituras en el Registro de la Propiedad de A Coruña número 1 fueron calificadas con notas de igual fecha y del mismo tenor literal: «... Se acompaña acta de declaración de herederos y relación de bienes presentada a efecto del Impuesto de Sucesiones y correspondientes a la herencia de doña Blandina Seoane Mol. En dicha relación de bienes no aparece comprendido el inmueble a que se refiere el documento calificado, documento que a su vez no contiene tampoco nota alguna de la Oficina Liquidadora competente. En consecuencia se suspende su inscripción, por el defecto siguiente: El título calificado contiene una adquisición por sucesión hereditaria, sin que se acredite el previo cumplimiento de las obligaciones relativas al posible Impuesto de Sucesiones del modo que establece la legislación especial aplicable (artículos 254 y 1.055 de la Ley Hipotecaria, artículos 8.2, 31 y 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, artículos 66, 99 y 100 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones de 8 de noviembre de 1991, Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 21 de enero de 1993 y 15 de diciembre de 1997). No es suficiente a estos efectos la sola nota de liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, de conformidad con la doctrina del Centro Directivo en Resoluciones de 21 de octubre de 1987 y 21 de enero de 1993. Contra esta nota cabe interponer recurso gubernativo ante el excelentísimo señor Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Galicia por los trámites de los artículos 112 y siguientes del Reglamento Hipotecario, en el plazo de cuatro meses a contar de su fecha. A Coruña, 1 de junio de 1998. El Registrador. Firma ilegible».

III

El Notario autorizante de la escritura interpuso recurso gubernativo contra la anterior calificación, y alegó: Que en cuanto a la cuestión de que el título calificado no contiene nota alguna de la Oficina Liquidadora competente, se considera resuelta por la Resolución de 17 de enero de 1998. Que la presentación al pago del Impuesto de Sucesiones se acredita con la presentación en el Registro de la relación de bienes, y con las notas de la Oficina Liquidadora competente al pie del documento. Que en el título conste o no la presentación es irrelevante. Que la cuestión del debate se centra en si puede o no inscribirse, a solicitud del comprador, una escritura de compraventa, liquidada del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que otorgan los integrantes

de una comunidad hereditaria, cuando el bien objeto del negocio no figura expresamente en la relación de bienes presentada a efectos del pago del Impuesto de Sucesiones. Es decir, si la calificación del Registrador puede o no entrar en el estricto contenido de la liquidación del Impuesto de Sucesiones o si como dice el artículo 107 del Reglamento Hipotecario debe limitarse al mero trámite formal de examinar si se ha presentado o no a la liquidación del impuesto correspondiente. Que se considera que el modo de salvaguardar el derecho del comprador a obtener la tutela jurídica efectiva de su título de propiedad y el control fiscal de los hechos imponibles, se obtiene por una doble vía: a) Acreditar la simple presentación del propio documento o del evento determinante del hecho imponible en la Oficina Liquidadora pertinente, y b) La afección de los bienes objeto del Impuesto al pago del mismo. Que la facultad revisora es únicamente de Hacienda (artículos 66 y siguientes del Impuesto de Donaciones y Sucesiones y 86 y siguientes y artículo 100 del Reglamento del Impuesto). Que el Registrador tiene simplemente que comprobar que el hecho imponible ha sido puesto en conocimiento de la Administración, y comprobado ésto hace constar la nota de afección con lo que los intereses de la Hacienda Pública están totalmente salvaguardados ya que el bien responderá de las liquidaciones complementarias cualquiera que sea el titular actual o futuro y si estima que la liquidación del Impuesto adolece de alguna carencia, lo que debe hacer es no privar al particular del derecho a obtener la inscripción y la tutela jurídica que ella produce, sino poner en conocimiento de la Administración que el bien ya afectado por la nota no fue incluido en la relación de bienes. Que dicha interpretación coordinada de los artículos 100 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y del 107 del Reglamento Hipotecario es la más coherente con los principios constitucionales y con el sentido común. Que así resulta del punto 3 del artículo 100 antes citado, cuyo supuesto es el que aquí se discute.

IV

El Registrador de la Propiedad, en defensa de la nota, informó: El fondo de la cuestión debatida.—I. El cierre registral. Que los documentos calificados contienen actos sujetos al Impuesto de Sucesiones, y en consecuencia no pueden admitirse para su inscripción en el Registrador de la Propiedad sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente, o en su caso la declaración de exención o no sujeción, o al menos la presentación de dichos documentos ante los órganos competentes para su liquidación. Así lo disponen los artículos 100.1 y 99 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones de 8 de noviembre de 1991, en relación con el artículo 33 de la Ley del Impuesto de 18 de diciembre de 1987. Que al respecto hay que precisar: A) Que lo que debe presentarse ante los órganos tributarios competentes, en cuanto contenga una adquisición por sucesión hereditaria, es el mismo y propio documento que pretende la inscripción en el Registro. Así resulta de los artículos citados anteriormente. B) Que la presentación del documento sólo puede acreditarse por un medio tasado: La extensión en él de la nota de presentación por parte de la Oficina Gestora (artículos 33 y 99.1, antes citados). C) Que la nota de liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales no es suficiente para acreditar el cumplimiento de las obligaciones relativas al Impuesto de Sucesiones. Que así lo señala el fundamento de Derecho 4 de la Resolución de 21 de enero de 1993. II. Insuficiencia de la relación de bienes presentada a efectos de liquidación, máxime cuando en ella no figuran incluidos ni inventariados los bienes inmuebles objeto de adquisición hereditaria y cuya inscripción se pretende. Que la relación de bienes citada que se acompaña a las escrituras calificadas, no puede suplir la falta de presentación de los documentos que se pretenden registrar. Que aunque se admite dicha alternativa, lo que no es posible es validar una relación de bienes que no comprende ni inventaría los bienes inmuebles cuya inscripción se solicita, bien por error o bien por ocultación deliberada. III. Necesidad de acreditar el pago del Impuesto: El principio de jerarquía normativa. Que el artículo 254 de la Ley Hipotecaria exige como requisito para acceder a la inscripción el pago de los impuestos establecidos en relación con el acto o contrato que se pretende inscribir, o en su caso la equivalente declaración fiscal de exención o no sujeción. Que este mismo criterio mantiene la Ley Reguladora del Impuesto de Sucesiones en su artículo 33. Que de este criterio se aparta el artículo 100.1 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones de 8 de noviembre de 1991, que considera suficiente a efectos de inscripción la simple presentación del documento. Que con ello la disposición reglamentaria incurre en una clara contradicción con las disposiciones legales y, en consecuencia, carece de eficacia y virtualidad en razón al necesario respeto al principio de jerarquía normativa. IV. La argumentación del Notario recurrente. Que ha sido contestada en las consideraciones anteriores pero hay que precisar: 1. La

Resolución de 15 de diciembre de 1997. Que hay que distinguir entre pago y presentación. 2. Que como categóricamente resulta de la Resolución de 21 de enero de 1993, la nota de liquidación del Impuesto de Transmisiones no es suficiente para acreditar el cumplimiento de las obligaciones relativas al Impuesto de Sucesiones. 3. El artículo 107 del Reglamento Hipotecario. Que el Registrador ha suspendido la inscripción porque en el documento presentado, donde se contiene una adquisición por causa de muerte no existe en relación del Impuesto de Sucesiones, nota alguna de la Oficina correspondiente. 4. La relación de bienes presentada en la Oficina Liquidadora. Que en dicha relación de bienes incorporada al expediente no aparecen los bienes inmuebles que se pretende inscribir y, por tanto, debe suspenderse su inscripción por las razones que se han invocado a través de este informe. Lo contrario sería colaborar en una infracción y ocultación tributaria de lo que derivaría la responsabilidad subsidiaria para el Registrador. Que el Notario recurrente parece considerar bastante: 1. La puesta en conocimiento de la Hacienda Pública del fallecimiento del causante. Que tal criterio no puede admitirse. Tanto en los supuestos de liquidación ordinaria como de autoliquidación previa al documento particional o de manifestación de herencia, es necesario acompañar una relación de bienes, según lo establecido en el artículo 66 del Reglamento del Impuesto, confirmando lo regulado en dicho precepto los artículos 87.2 y 4 y 88 de dicho Reglamento, relativos al procedimiento de autoliquidación. De dichos artículos se deriva que la presentación de una relación de bienes sólo levantaría el cierre registral si en ella aparecen inventariados los propios inmuebles cuya registración se pretende. 2. Que la extensión de la nota fiscal a que se refiere el artículo 100.3 del Reglamento no tiene virtudes sanatorias de la falta de presentación.

V

El Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Galicia revocó la nota del Registrador fundándose en que el señor Registrador extiende las previsiones del artículo 254 de la Ley Hipotecaria a supuestos que el precepto no contempla, pues referido únicamente al Impuesto que devengue el acto o contrato que se pretende inscribir no se puede imponer a los aspirantes a titulares registrales lo que no les incumbe, retrotrayéndose a un acto en el que estos aspirantes no tuvieron arte ni parte, cuanto más Hacienda tiene a su alcance todos los elementos de conocimiento para proveer, si es que procede, los remedios necesarios a lo que parece mal hecho y los compradores carecen de todo medio para llevar a Hacienda el acto impositivo, bien o mal hecho, que no les incumbe. En todo caso el señor Registrador puede remediar lo que estima mal hecho en detrimento de la Hacienda Pública comunicándose a ésta como previene el artículo 107 del Reglamento Hipotecario.

VI

El Registrador apeló el auto presidencial, manteniéndose en las alegaciones contenidas en su informe, y añadió: Que se reitera la doctrina de la Resolución de 21 de octubre de 1987. Que procede señalar que el acto o contrato que se pretende inscribir no es sólo el negocio jurídico subsiguiente de compraventa, sino también y necesariamente la previa adquisición hereditaria (artículo 20 de la Ley Hipotecaria y Principio de Tracto Sucesivo). Que la comunicación a que se refiere el artículo 107 del Reglamento Hipotecario, se entiende «sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 254 de la Ley Hipotecaria». Que a través de dicha comunicación que, además, es facultativa, no pueden suplirse ni eludirse los artículos 33 de la Ley del Impuesto y 99 y 100 de su Reglamento. Que dicho precepto se refiere únicamente a la posibilidad de que una vez cumplidas dichas exigencias, el Registrador advirtiese error o deficiencias en los criterios seguidos por la Administración Tributaria en la liquidación del tributo o en la declaración de exención, no sujeción o prescripción. Pero en el caso debatido, y respecto a los inmuebles concretos de que se trata, no ha habido ningún pronunciamiento de la Administración Fiscal, porque tales bienes sobre los que debieran haber recaído tales pronunciamientos, han sido ocultados en la correspondiente declaración efectuada por el sujeto pasivo.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 999 del Código Civil; 20 y 254 de la Ley Hipotecaria; 107 y 209.1 del Reglamento Hipotecario; 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones; 66, 99 y 100.1 del

Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, y las Resoluciones de 21 de octubre de 1987, 21 de enero de 1993, 15 de diciembre de 1997 y 10 de diciembre de 1998.

1. En el supuesto de hecho del presente recurso se presentan en el Registro de la Propiedad dos escrituras mediante las cuales quienes acreditan ser todos los llamados a la herencia de determinada persona y ser los interesados que agotan la plena titularidad de las fincas de que se trata las venden y manifiestan que se halla en trámites de liquidación el correspondiente impuesto sucesorio. A tales escrituras se acompañan sendas relaciones de bienes —que se dice ser los que han sido dejados por el causante— con la justificación de haber sido presentadas a liquidación del Impuesto de Sucesiones en la Oficina Liquidadora de A Coruña, con la particularidad de que en dichas relaciones no figuran las fincas que son objeto de las compraventas calificadas.

El Registrador de la Propiedad suspende la inscripción porque, a su juicio, al no aparecer comprendidos en la mencionada relación de bienes los inmuebles a que se refieren las escrituras calificadas, no se acredita suficientemente el previo cumplimiento de las obligaciones fiscales relativas al Impuesto de Sucesiones.

2. Ciertamente, el artículo 254 de la Ley Hipotecaria impone al Registrador el deber de comprobar el pago de los impuestos que devengue todo acto que pretenda su acceso al Registro, como requisito previo para la práctica del asiento. Asimismo, es doctrina reiterada de esta Dirección General que tal deber quedaba cumplido si el documento presentado contenía nota firmada por el Liquidador del impuesto que acreditara su pago, prescripción o exención, no pudiendo en tal hipótesis suspender la inscripción so pretexto de error o deficiencia de la liquidación practicada y sin perjuicio de ponerlo en conocimiento de la Delegación de Hacienda respectiva («vid.», Resoluciones citadas en los «vistos»).

El artículo 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, establece que no se admitirán en Oficinas y Registros públicos los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación («salvo lo previsto en la legislación hipotecaria...», añade la norma); y, más específicamente, según el artículo 100.1 del Reglamento de dicho Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, los Registros de la Propiedad no admitirán ningún documento que contenga un acto sujeto al Impuesto sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente, la declaración de sujeción o no sujeción, «o la presentación de aquél ante los órganos competentes para su liquidación». De estos preceptos se desprende que, a los efectos de la inscripción, es admisible la simple presentación del documento ante el Liquidador del Impuesto, solución ésta que permite la adecuada composición de los intereses en juego: Los de la Hacienda Pública, mediante el suministro a la misma de los elementos necesarios para la exacción del Impuesto y la nota que el Registrador habrá de extender al margen de la inscripción de la finca transmitida para hacer constar la afección de ésta al pago de la liquidación tributaria (artículo 100.3 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones); y el interés que quien compra la finca de que se trata al sujeto pasivo de dicho Impuesto tiene en asegurar la protección registral de su adquisición, sin que deba imponerse a éste más carga, en relación con el cumplimiento de los deberes tributarios que incumben a dicho sujeto pasivo, que la que resulta de la afección mencionada. Lo que ocurre en el presente caso (en que la venta implica también una transmisión hereditaria —artículo 999 del Código Civil— que puede estar sujeta al Impuesto Sucesorio) es que en el respectivo documento presentado a liquidación del tributo se omite la finca transmitida, de modo que faltan los elementos imprescindibles para la adecuada gestión del Impuesto —cfr. artículo 66 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones— («ad absurdum», si se estima suficiente la presentación de bienes incompleta habría que admitir también la mera notificación a la Administración Tributaria competente del fallecimiento del causante de la sucesión), por lo que el defecto invocado por el Registrador ha de ser confirmado.

Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso, confirmando la nota de calificación, y revocar el Auto apelado, en los términos que resultan de los precedentes fundamentos de Derecho.

Madrid, 11 de enero de 2001.—La Directora general, Ana López-Monís Gallego.

Excmo. Sr. Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.