

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

4776 *Resolución de 9 de marzo de 2022, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por la registradora de la propiedad de Hoyos, por la que se suspende la inscripción de instancia de heredero único con firma ratificada ante la citada registradora.*

En el recurso interpuesto por don J. A. S. contra la nota de calificación extendida por la registradora de la Propiedad de Hoyos, doña Macarena Emilia Ovejero Eslava, por la que suspende la inscripción de instancia de heredero único con firma ratificada ante la citada registradora.

Hechos

I

En instancia de heredero único con firma legitimada el día 25 de octubre de 2021, el interesado, don J. A. S. exponía que su madre, titular registral de un tercio de dos fincas inscritas en el Registro de la Propiedad de Hoyos, falleció el día 3 de agosto de 1997, y solicitaba que las cuotas de que era titular la fallecida se inscribieran a nombre de su único hijo y heredero.

II

Presentada dicha instancia, junto con el testamento de la fallecida, el certificado de defunción, el certificado del Registro General de Actos de Última Voluntad y una instancia privada presentada el día 21 de enero de 1998 en la Delegación Territorial de Barcelona, en la que se incluía un listado de fincas, entre las que se encontraba la totalidad de cuotas, y no solamente el tercio, de las fincas respecto de las cuales se solicitaba la inscripción, en el Registro de la Propiedad de Hoyos, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Calificado el precedente documento, de conformidad con los artículos 18 y concordantes de la ley hipotecaria, se ha procedido a suspender la inscripción solicitada sobre la base de las siguientes consideraciones:

Hechos;

Con fecha 25 de octubre de 2021, a las 11:49 h., se presenta en el Registro instancia privada, que causa el asiento 516 del diario 64.

Examinada la documentación presentada se acuerda la suspensión de las inscripciones solicitada en base a los siguientes

Fundamentos de Derecho;

1. No consta debidamente acreditado el pago del impuesto, no pudiendo practicarse, como señala el art. 254 de la Ley Hipotecaria y resulta de la doctrina reiterada de la hoy Dirección General de la Seguridad Jurídica y la Fe Pública, ninguna la inscripción sin que se acredite suficientemente el pago, exención o la no sujeción por los órganos tributarios competentes.

Resultando de la documentación aportada que se han efectuado liquidaciones previas relacionadas con el impuesto, es el documento que se presenta para su

inscripción (la instancia de heredero único) el que debe presentarse a liquidación y no otro, debiendo ser la oficina tributaria quien comprueba la exactitud de los hechos imponibles y la correspondencia de los datos contenidos en el citado documento y quien determinará, en su caso, la no sujeción por haberse satisfecho ya el impuesto.

Habiéndose practicado liquidaciones previas en la Comunidad Autónoma de Cataluña, resulta ésta competente para conocer de liquidaciones posteriores, por haber sido ésta la que practicó la liquidación primera, como resulta del artículo 72 del Reglamento de Impuesto de sucesiones y donaciones.

Artículos 18 Ley Hipotecaria; 98 Reglamento Hipotecario; 254 de la Ley Hipotecaria; 72 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de sucesiones y donaciones; por todas, resoluciones de Dirección General de los Registros y del Notariado (hoy de la Seguridad Jurídica y de la Fe Pública) de 6 de mayo de 2014 y 4 de julio de 2016.

Teniendo los defectos señalados el carácter de subsanables, procede la suspensión de la inscripción solicitada, no habiéndose tomado anotación preventiva de suspensión al no haber sido solicitada.

Contra esta calificación (...)

Hoyos, a 16 de noviembre de 2.021. La Registradora Titular (firma ilegible). F/do Macarena Emilia Ovejero Eslava.»

III

Contra la anterior nota de calificación, don J. A. S. interpuso recurso el día 23 de diciembre de 2021 en los siguientes términos:

«Expone: ante la afirmación del Registro conforme no consta debidamente acreditado el pago del impuesto, manifiesta que dejó en el Registro el documento que acredita el pago total del impuesto de sucesiones realizado en tiempo y forma después del fallecimiento de su madre el 3 de agosto de 1997. Se recogió en una instancia privada la lista de los bienes a heredar, según instrucciones de este Registro, con la valoración correspondiente de los mismos y en esa relación constaban los inmuebles sobre los cuales se ha pedido el registro a su nombre por ser heredero único. Se incluyó el 100% de ambos inmuebles cuando sólo se debió cuantificar 1/3 de los mismos, tercios que se pide se inscriban a su nombre. La cuantía a ingresar después de completar el modelo 650 del impuesto sobre sucesiones y donaciones, resultó de 323.171 pesetas. En el reverso de dicho documento entregado al Registro consta el pago completo de la cantidad total a ingresar, tal y como consta en la casilla 37 del impreso 650. Aparece en el reverso, pues, la liquidación total con el número de carta de pago fechado el 21 de enero de 1998.

Transcurridos 21 años desde la fecha del pago del impuesto no hemos recibido ninguna notificación relacionada con la falta de algún pago adicional a realizar sobre el mismo.

Es más, según trabajadores de este Registro el impuesto ya habría prescrito. No obstante, se presentó la información referente al impuesto para certificar que en su momento se realizó dicho pago.

Téngase en cuenta que dicho impuesto se realizó, a través de la oficina encargada de ello, en un organismo del Estado (Generalitat de Catalunya) para su traslado a otro organismo del estado (Junta de Extremadura, Delegación Territorial de Cáceres, Oficina Liquidadora de Hoyos) tal como consta en el modelo 650. Se recuerda que en el año en el cual se tramitó, 1998, y siguiendo instrucciones de este Registro, se podía tramitar el pago del impuesto desde una administración diferente.

No se solicita anotación preventiva de suspensión porque la documentación original se encuentra en este Registro y, dado el corto plazo para solicitarla, no daría tiempo.

Por lo tanto,

Solicita: la revisión del criterio de la Registradora y se realicen las inscripciones solicitadas.»

IV

La registradora de la Propiedad 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 y 100 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 32, 55 y 61 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, 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, 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 se han cumplido las obligaciones fiscales a que hace referencia el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, respecto de una sucesión hereditaria en la que hay un único heredero, dándose la circunstancia de que la liquidación se acredita mediante una instancia privada de fecha 21 de enero de 1998, en la que consta extendida en la misma fecha nota al pie del título expresiva de la presentación de la autoliquidación correspondiente por la Generalitat de Cataluña, así mismo se acompañan dos modelos 650 de autoliquidación, uno de ellos efectuado por el hijo y heredero, residente en Barcelona, ante la Generalitat de Cataluña y el otro cumplimentado por el viudo, residente en Hoyos, ante la oficina liquidadora de dicho termino.

La registradora opone que es el documento que se presenta para su inscripción, la instancia de heredero único, el que debe presentarse a liquidación y no otro, debiendo ser la oficina tributaria quien comprueba la exactitud de los hechos imponible.

Y que, habiéndose practicado liquidaciones previas en la Comunidad Autónoma de Cataluña, resulta ésta competente para conocer de liquidaciones posteriores, por haber sido ésta la que practicó la liquidación primera, como resulta del artículo 72 del Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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.

La decisión del registrador de suspender la calificación del documento por falta de liquidación del Impuesto es susceptible de ser recurrida, pues si bien no se trata de una auténtica calificación, lo cierto es que una decisión acerca del destino del título que se presenta a inscripción, por lo que un mero principio de proscripción de la indefensión obliga a que este acto pueda ser objeto de revisión.

3. Respecto de las obligaciones que la legislación fiscal establece para los registradores de la Propiedad en el proceso de inscripción, cabe recordar que es doctrina reiterada de este Centro Directivo que, si bien 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, tal deber queda cumplido si el documento presentado contiene nota firmada por el liquidador del Impuesto que acredite su pago, prescripción o exención, o nota al pie del título expresiva de la presentación de la autoliquidación correspondiente (no pudiendo en tal hipótesis suspender la inscripción so pretexto de error o deficiencia de la liquidación practicada), sin perjuicio de que el registrador, si lo estima procedente, pueda poner en conocimiento de las autoridades fiscales lo que considere oportuno; solución ésta que permite la adecuada composición de los intereses en juego, y, concretamente, 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 del bien de que se trate para hacer constar la afección de éste al pago de la correspondiente liquidación tributaria.

Esta Dirección General se ha pronunciado en distintas ocasiones sobre el alcance y contenido de dicha competencia determinando, amén de la posibilidad de impugnar la suspensión acordada (vid. Resoluciones de 3 de octubre de 2014), que el cierre registral no puede ser orillado por actuaciones distintas a las previstas en el artículo 254 de la Ley Hipotecaria (vid. Resolución de 3 de marzo de 2012) y que el cierre registral se produce respecto de los distintos hechos imposables sujetos a tributos diferentes que exigen declaraciones igualmente diferentes (vid. Resolución de 11 de abril de 2016).

4. En el caso de este expediente, el pago ha quedado debidamente acreditado, no siendo admisible el argumento de la registradora referente a que deba ser el mismo documento el que se liquide y se presente a inscripción.

Al modelo 650 deberá acompañarse original y copia simple de la escritura de aceptación de herencia, o en su defecto, el inventario de bienes y herederos, por duplicado, en el que se señalen los datos identificativos del causante y los herederos, la designación de un domicilio a efectos de notificaciones, relación detallada de los bienes y derechos objeto de la herencia con expresión del valor de los mismos a la fecha de fallecimiento, así como de las cargas, deudas y gastos cuya deducción se solicita.

En este supuesto se presentó instancia comprensiva de los anteriores presupuestos y ahora se presenta instancia en la que el hijo afirma ser heredero único y acredita mediante los documentos relacionados, el pago del Impuesto. No habiendo señalado la registradora duda alguna en cuanto a esta circunstancia y en cuanto al hecho imponible liquidado, procede recovar el defecto.

5. Finalmente, respecto a qué Administración corresponde la competencia, la registradora en la nota la atribuye a la Generalitat de Cataluña la competencia para conocer liquidaciones posteriores, por haber iniciado las primeras actuaciones.

En este sentido debe tenerse en cuenta la legislación vigente en el momento del fallecimiento de la causante.

Conforme al artículo 70 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su

redacción vigente en el momento del fallecimiento de la causante y de la liquidación del Impuesto:

«1. Los documentos o declaraciones se presentarán en las siguientes oficinas:

a) En los supuestos de adquisición de bienes y derechos por causa de muerte, en la correspondiente al territorio donde el causante hubiese tenido su residencia habitual (...)

2. Los documentos comprensivos de transmisiones por causa de muerte y de adquisiciones gratuitas “inter vivos”, se presentarán, precisamente, en la oficina que sea competente para liquidar la transmisión por causa de muerte.»

Y conforme al artículo 73.1:

«Cuando la oficina donde se presente el documento o declaración se considere incompetente para liquidar, remitirá de oficio la documentación a la competente, notificando esta circunstancia y el acuerdo declarándose incompetente al presentador.»

La interpretación de cuál deba considerarse oficina competente ha evolucionado conforme a las distintas modificaciones de las normas tributarias y así, se entendía que la autoliquidación ingresada en oficina incompetente liberaba al contribuyente en cuanto al importe de lo ingresado, si bien la oficina debería remitir las actuaciones al órgano que considere competente.

Así resultaba además del artículo 106 del Reglamento del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, entonces vigente, que establecía:

«1. Cuando la oficina donde se presente el documento o declaración se considere incompetente para liquidar, remitirá de oficio la documentación a la competente, notificando esta circunstancia y el acuerdo, declarándose incompetente al presentador.

2. La autoliquidación ingresada en oficina incompetente liberará al contribuyente en cuanto al importe de lo ingresado, pero la oficina deberá remitir las actuaciones al órgano que considere competente, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 30/1992, de 24 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.»

En este sentido, la doctrina anterior a la vigente Ley General Tributaria interpretó que el ámbito de la ineficacia del pago a Administración Tributaria incompetente se restringía a los supuestos de incompetencia absoluta. En los supuestos de incompetencia relativa, el pago producía efectos liberatorios. Es decir, se consideró que, a estos efectos, que el pago podía producirse en cualquier oficina de la Administración competente en sentido amplio y no se circunscribía estrictamente a la oficina específica conforme a las reglas de competencia territorial, de forma que la presentación al pago producía efectos liberatorios sin perjuicio de las reclamaciones que pudieran producirse entre las distintas administraciones autonómicas.

Fue el artículo 55.3 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, el que modificó determinadas normas tributarias, al establecer que:

«3. Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en

distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.»

La propia Ley 22/2009 deja muy clara la actuación de las Administraciones Públicas respecto de los documentos sujetos al impuesto. Así resulta de los artículos 55.3, antes transcrito, y 61.3, que dispone: «Las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas no admitirán ningún tipo de documento que le sea presentado a fin distinto de su liquidación y que contenga hechos imponible sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente, o cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada».

Asimismo, el artículo 100.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones, dispone: «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».

Por ello esta Dirección General ha declarado que el cierre registral no puede quedar salvado por presentación ante Administración distinta a la territorialmente competente (vid. Resolución de 18 de febrero de 2016, entre otras).

Pero, en el momento en que se produjo la autoliquidación de este expediente, 21 de enero de 1998, esta norma no estaba vigente y conforme se ha dicho, a efectos de proceder a la calificación e inscripción en el Registro de la Propiedad, ha quedado debidamente acreditada la liquidación del Impuesto, además la instancia comprensiva de los bienes se presentó también en la Oficina Liquidadora de Hoyos, lo que originó que la citada oficina liquidadora, tuviera cumplido conocimiento de la sucesión y pudiese actuar conforme a la legislación entonces vigente.

A todo ello se une que, en cualquier caso, el Impuesto estaría actualmente prescrito.

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado estimar el recurso 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, 9 de marzo de 2022.—La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, Sofía Puente Santiago.