

## III. OTRAS DISPOSICIONES

### MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA, JUSTICIA Y RELACIONES CON LAS CORTES

**947** *Resolución de 13 de diciembre de 2023, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la calificación de la registradora de la propiedad de Ejea de los Caballeros, por la que se suspende la inscripción de una escritura de compraventa.*

En el recurso interpuesto por don J. y doña M. C. T., en nombre y representación de la entidad «Hermanos Cuartero Tabuenca, S.C.», contra la calificación de la registradora de la Propiedad de Ejea de los Caballeros, doña Beatriz Curiel Salazar, por la que se suspende la inscripción de una escritura de compraventa.

#### Hechos

I

Mediante escritura autorizada el día 19 de junio de 2020 por la notaria de Tauste, doña María del Carmen Asensio Urrea, se otorgaba una compraventa previa segregación de diversas fincas rústicas. En la escritura constaba, entre otras cargas de la finca matriz, la siguiente: «Cargas por procedencia.—Explotación Agraria, sujeta a partir de la fecha de la escritura de adquisición, como consecuencia de la reducción practicada y de los intereses de demora, por estar la finca destinada a explotación Agraria, conforme lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias».

En el historial registral de la finca matriz, que iba a ser objeto de segregación y venta, constaba gravada con la siguiente carga: «Si la finca adquirida fuere enajenada, arrendada o cedida durante el plazo de los cinco años siguientes a la adquisición, deberá justificarse previamente el pago del impuesto o de la parte del mismo que se haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, y de los intereses de demora, por estar la finca destinada a explotación agraria, conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1995, de cuatro de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias». Esta carga resultaba de la escritura otorgada el día 22 de junio de 2018 ante la notaria de Ejea de los Caballeros, doña María del Carmen Galán Bermejo, y era derivada del artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

II

Presentada la referida escritura en el Registro de la Propiedad de Ejea de los Caballeros, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Hechos:

Se presenta nuevamente a las nueve horas del día nueve de junio de dos mil veintitrés, bajo el asiento 548 del Diario 126, escritura autorizada en Tauste el 19 de junio de 2020 por la Notario doña María del Carmen Asensio Urrea, número 289 de protocolo, por la que don E. F. E. dueño de la finca registral 31.702 de Ejea de los Caballeros, segrega de la misma 4 porciones que vende a la sociedad “Hermanos Cuartero Tabuenca, S.C.”, constituyendo ambas partes servidumbres sobre la finca declarada como resto y las porciones segregadas, aportándose con posterioridad diligencia de subsanación de fecha 2 de octubre de 2020 y declaración de innecesariedad de licencia de segregación. En unión de escritura de capitulaciones matrimoniales otorgada el día

veinticinco de mayo de dos mil veinte por la Notario de Tauste doña María del Carmen Asensio Urrea, número 224 de protocolo; y escritura de elevación a público de contrato privado de constitución de sociedad civil, otorgada en día dieciséis de septiembre de dos mil veinte por al Notario de Tauste doña María del Carmen Asensio Urrea, número 507 de protocolo.

Calificado el precedente documento, al amparo del artículo 18 de la Ley Hipotecaria y concordantes, acuerdo suspender la inscripción solicitada por los siguientes motivos:

Fundamentos de Derecho:

Examinado el Registro, resulta que la finca matriz, objeto de segregación en 4 porciones y posterior venta de las mismas, se halla gravada con la siguiente prohibición de disponer: "Si la finca adquirida fuere enajenada, arrendada o cedida durante el plazo de los cinco años siguientes a la adquisición, deberá justificarse previamente el pago del impuesto o de la parte del mismo que se haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, y de los intereses de demora, por estar la finca destinada a explotación agraria, conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1995, de cuatro de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias". Todo ello según resulta de la escritura otorgada el veintidós de junio de dos mil dieciocho ante la Notario de Ejea de los Caballeros doña María del Carmen Galán Bermejo, número 651 de protocolo.

Por tanto, efectuada la enajenación con fecha 19 de junio de 2020, para poder practicar la inscripción, debe acreditarse el pago del impuesto correspondiente para la práctica de dichas operaciones. Artículo 9 de la Ley 19/1995, de cuatro de julio de Modernización de Explotaciones Agrarias.

Contra esta calificación (...)

Ejea de los Caballeros, a veinticuatro de agoto de dos mil veintitrés.–La registradora (firma ilegible) Beatriz Curiel Salazar.»

### III

Contra la anterior nota de calificación, don J. y doña M. C. T., en nombre y representación de la entidad «Hermanos Cuartero Tabuena, S.C.», interpusieron recurso el día 28 de septiembre de 2023 mediante escrito en el que, en síntesis, alegaban lo siguiente:

«La disconformidad reside en el alcance en el orden civil, y sus consecuencias registrales, de lo dispuesto en el art. 9.2 de 19/95 de cuatro de Julio, de Modernización de Estructuras Agrarias sobre las facultades dispositivas del adquirente que vende la finca dentro del plazo de los cinco años y si nos encontramos:

- i) Ante una prohibición de disponer, o
- ii) Ante la fijación de los requisitos que debe contener la escritura de la primera compra para alcanzar la reducción fiscal, y evitar un enriquecimiento injusto con una venta inmediata aprovechando el beneficio fiscal, a cuyo fin, y para evitarlo, se deja constancia registral mediante la correspondiente afección. Quedando consecuentemente la reducción sujeta a la condición legal de mantenimiento de la posesión en el plazo indicado.

Para alcanzar la solución debemos partir en primer lugar de la interpretación literal de la noma:

"9.2 Para que se proceda a dicha reducción, se hará constar en la escritura pública de adquisición, y en el Registro de la Propiedad, si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el mismo, que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se hubiese dejado de

ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora, excepción hecha de los supuestos de fuerza mayor.”

Hemos resaltado:

1) “Para que se proceda a dicha reducción...”

a) Queda ya en la primera línea claro que la finalidad lo es a efectos fiscales, como cuestión formal.

i) Este requisito, aunque no con uniformidad en la Jurisprudencia menor, ha llevado incluso a excluir el derecho a la reducción caso de subsanación posterior.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección 2.ª), Sentencia núm. 102/2015, de 26 enero. JUR 2015\136590.

“La escritura pública de compraventa de 8 de agosto de 2006, no incluía la mención del número 2 del artículo 9 de la Ley 19/1995. El 31 de agosto de 2006 autoliquida e ingresa la cantidad correspondiente al ITP por dicha adquisición sin reducción. El 19 de septiembre de 2006 otorga una escritura pública complementaria de la anterior en la que se consigna que por error no se hizo constar si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante un plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora, excepción hecha de los supuesto de fuerza mayor...”

Es presupuesto de toda devolución por un ingreso indebido, que éste alcance ese rango en el momento en que se hizo. En el caso de autos, ese ingreso que se predica como indebido tuvo lugar el 31 de agosto de 2006. Es claro que en esa fecha ni había consignado en la escritura pública de compraventa la mención ya transcrita del número 2 del artículo 9 de la Ley 19/1995, ni había subsanado esa omisión con el otorgamiento de la escritura de rectificación y tampoco había solicitado la inclusión en el Catálogo de Explotaciones Prioritarias.

ii) En cuanto a su finalidad “garantista” el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), Sentencia núm. 1567/2020 de 19 noviembre. RJ 2020\5316, dijo

“...Este apartado 2 tiene carácter garantista. Esencialmente, con lo dispuesto en él, se pretende evitar conductas fraudulentas.”

2) “que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas,”

a) La literalidad de la norma admite expresamente la posibilidad de enajenar. Si comprobamos, por ejemplo, con lo dicho en el artículo 27 de la Ley 19/1995, en el caso de retracto: artículo 27. Retracto 5. El propietario colindante que ejercite el derecho de retracto no podrá enajenar la finca retraída durante el plazo de seis años, a contar desde su adquisición.

La distinta literalidad es bien evidente, el art. 27 sí que prohíbe enajenar, y toda limitación de disponer debe interpretarse de manera restrictiva, por todas Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección 1.ª), Sentencia núm. 828/2010 de 17 diciembre. RJ 2011\1552.”

“Es por ello por lo que tanto doctrina como jurisprudencia han mantenido la interpretación restrictiva de estas figuras, en la medida que constituyen una limitación a la libertad de contratación” (Referido a un retracto).

O la Resolución de esa Dirección General de 7 de septiembre de 2017.

“Procede además determinar el alcance de la debatida restricción dispositiva y no puede olvidarse que el principio de libertad de tráfico, vigente en nuestro sistema

jurídico, exige que las restricciones legítimamente impuestas sean interpretadas de forma restrictiva sin menoscabo de los intereses que las justifican.”

3) “deberá justificarse previamente el pago del impuesto,”

a) Nuevamente estamos en el orden tributario y con esa función garantista que ya hemos dicho. En tal Sentido la Resolución de esa Dirección General de 7 de septiembre de 2017, en un supuesto no idéntico pero que lo entendemos aplicable, decía:

“Dicha limitación no tiene efectos jurídicos sobre la disposición posterior, lo que surge es una obligación de pago del impuesto dejado de ingresar junto a los correspondientes intereses de demora desde la fecha del incumplimiento, esto es desde que el bien sale del patrimonio del beneficiario (artículo 18.3 antes transcrito) y consecuentemente la obligación de presentar las autoliquidaciones complementarias a que haya lugar.”

b) ¿Qué alcance e interpretación debemos dar al adverbio previamente? La facultad de disponer no depende del momento en el que se haga el pago de los impuestos.

i) Porque de ser así la disposición sin la previa liquidación complementaria sería nula.

Seguramente por lo específico de la cuestión no se han podido encontrar resoluciones idénticas al supuesto, pero sí que se existen resoluciones que analizan las consecuencias tributarias de esta segunda transmisión, y en concreto si puede llegar a prescribir el derecho de la Administración para exigir la regularización de la reducción.

Así Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>) Sentencia núm. 1567/2020 de 19 noviembre. RJ 2020\5316, precisamente sobre una liquidación complementaria por el no cumplimiento de la condición de mantener durante cinco años, ex art. 9.2 Ley 19/1995.

La cuestión no es tanto la solución que se daba al supuesto de hecho sino el hecho debatido: la posible prescripción del derecho de la Administración a regularizar la situación.

Esto supone dos conclusiones:

Primera, que la segunda transmisión genera un hecho imponible, luego hay un negocio jurídico con plenos efectos, lo que es contradictorio con la existencia de una limitación de disponer, si entendemos la regularización previa como algo absoluto.

Segunda, que el derecho de la Administración para regularizar tras el incumplimiento de la condición de permanencia durante cinco años puede llegar a prescribir. Y si es así, es evidente que, aunque no se haya regularizado previamente la reducción primera no hay ningún problema para su transmisibilidad pues la función de la afección del bien (Ley General Tributaria de 2003, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, artículo 79) protege la posible repercusión subsidiaria del impuesto, pero durante la vigencia de la afección.

Sería contradictorio crear una afección registral para un supuesto imposible, “por si se transmite lo que no se puede transmitir”.

Se da la circunstancia añadida de que habiéndose inscrito la primera escritura el día 9 de agosto de 2018, la afección fiscal a esta fecha ya ha caducado y por tanto la posibilidad de la Administración de derivar la responsabilidad tributaria en base a dicha afección. Se ha requerido al vendedor al objeto de que nos justifique el pago de los impuestos o nos informe del estado de la cuestión. Corresponde a la Administración Tributaria regularizar la situación, si es que no se ha hecho a la fecha, pero no la falta de pago ni la inactividad de la Administración limitan la facultad de disponer ni la inscribibilidad del título de propiedad por compraventa de los comparecientes.

Y es que esta debe ser la conclusión:

La cuestión es que “la salida del bien del patrimonio del vendedor (donatario) genere, en su caso, la pérdida del beneficio anteriormente obtenido. La obligación de pagar el

impuesto de donaciones dejado de ingresar recae, como no puede ser de otra manera, en el sujeto pasivo de dicho impuesto, que quedará obligado a presentar una liquidación complementaria y precisamente para el aseguramiento del pago de dichas cantidades obra extendida la correspondiente afección, pero dicha obligación es ajena al negocio jurídico posterior cuya inscripción se pretende”.

Lo hemos entrecomillado porque es lo dicho en la Resolución de esa Dirección General de 7 de septiembre de 2017, que vino a estimar el recurso contra la calificación denegatoria.

Traído al supuesto de este recurso, el hecho de vender en el plazo de cinco años faculta a la Administración Tributaria, dentro del plazo legal, a regularizar la reducción previa, si no lo ha hecho el interesado, y en garantía dispone de una afección registral (caducada en este caso) pero esto es ajeno a la facultad de disponer.»

#### IV

Mediante escrito, de fecha 5 de octubre de 2023, la registradora de la Propiedad emitió informe y elevó el expediente a este Centro Directivo. Notificada la interposición del recurso a la notaria autorizante del título calificado, no se ha producido alegación alguna.

#### Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 1, 18, 26, 254 y 322 de la Ley Hipotecaria; 79 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias; 100 y 145 del Reglamento Hipotecario, y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 22 de febrero de 1989, 5 de octubre de 2000, 12 de diciembre de 2007, 7 de junio de 2011, 13 de abril de 2012 y 7 de septiembre de 2017.

1. Debe decidirse en este expediente si es o no inscribible una escritura de compraventa en la que concurren los hechos y circunstancias siguientes:

– En el historial registral de la finca matriz, que va a ser objeto de segregación y venta, consta lo siguiente: «Si la finca adquirida fuere enajenada, arrendada o cedida durante el plazo de los cinco años siguientes a la adquisición, deberá justificarse previamente el pago del impuesto o de la parte del mismo que se haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, y de los intereses de demora, por estar la finca destinada a explotación agraria, conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1995, de cuatro de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias». Esta circunstancia resulta de la escritura otorgada el día 22 de junio de 2018, y es derivada del artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

– Mediante escritura otorgada el día 19 de junio de 2020, se formaliza una compraventa previa segregación de diversas fincas rústicas. En la escritura consta entre otras cargas de la finca matriz la siguiente: «Cargas por procedencia.–Explotación Agraria, sujeta a partir de la fecha de la escritura de adquisición, como consecuencia de la reducción practicada y de los intereses de demora, por estar la finca destinada a explotación Agraria, conforme lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias».

La registradora señala que efectuada la enajenación con fecha 19 de junio de 2020, para poder practicar la inscripción, debe acreditarse el pago del Impuesto correspondiente para la práctica de dichas operaciones.

Los recurrentes alegan lo siguiente: que la segunda transmisión genera un hecho imponible, luego hay un negocio jurídico con plenos efectos, lo que es contradictorio con la existencia de una limitación de disponer, si entendemos la regularización previa como

algo absoluto; que el derecho de la Administración para regularizar tras el incumplimiento de la condición de permanencia durante cinco años puede llegar a prescribir, por lo que, aunque no se haya regularizado previamente la reducción primera no hay ningún problema para su transmisibilidad pues la función de la afección del bien protege la posible repercusión subsidiaria del impuesto, pero durante la vigencia de la afección; que la salida del bien del patrimonio del vendedor (donatario) genera, en su caso, la pérdida del beneficio anteriormente obtenido y la obligación de pagar el impuesto de donaciones dejado de ingresar recae en el sujeto pasivo de dicho impuesto, que quedará obligado a presentar una liquidación complementaria y precisamente para el aseguramiento del pago de dichas cantidades obra extendida la correspondiente afección, pero dicha obligación es ajena al negocio jurídico posterior cuya inscripción se pretende.

2. El artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, establece lo siguiente:

«Transmisión de la explotación:

1. La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, "inter vivos" o "mortis causa", del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición gozará de una reducción del 90 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente.

A los efectos indicados en el párrafo anterior, se entenderá que hay transmisión de una explotación agraria en su integridad, aun cuando se excluya la vivienda.

2. Para que se proceda a dicha reducción, se hará constar en la escritura pública de adquisición, y en el Registro de la Propiedad, si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el mismo, que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora, excepción hecha de los supuestos de fuerza mayor.»

La limitación examinada sólo desaparece, bien por el transcurso del tiempo establecido (cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto), o bien previo pago del Impuesto correspondiente.

Entiende la registradora que, estando las fincas segregadas gravadas con la limitación derivada de ese artículo 9 de la Ley 19/1995, en virtud de la adquisición de 22 de junio de 2018, y efectuada la enajenación mediante escritura de fecha 19 de junio de 2020, dado que no han transcurrido cinco años desde aquella, para poder practicar la inscripción de la venta de éstas debe acreditarse previamente el pago del Impuesto correspondiente.

La cuestión es, como alegan los recurrentes, si nos encontramos ante una prohibición de disponer de la finca, o ante la fijación de los requisitos que debe contener la escritura de la primera compra para alcanzar la reducción fiscal, y evitar un enriquecimiento injusto con una venta inmediata aprovechando el beneficio fiscal, a cuyo fin, y para evitarlo, se deja constancia registral mediante la correspondiente afección.

3. En lo que atañe a la constancia registral de un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquella exigido, como sucede en este caso, la legislación tributaria señala que los titulares de los registros públicos correspondientes lo harán constar por nota marginal de afección. Así resulta del artículo 79.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

General Tributaria, y del artículo 9.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Este Centro Directivo, en un supuesto parecido, ha afirmado (Resolución de 7 de septiembre de 2017) lo siguiente: «Procede además determinar el alcance de la debatida restricción dispositiva y no puede olvidarse que el principio de libertad de tráfico, vigente en nuestro sistema jurídico, exige que las restricciones legítimamente impuestas sean interpretadas de forma restrictiva sin menoscabo de los intereses que las justifican. En este caso, la finalidad de la restricción impuesta es impedir un enriquecimiento injustificado de quien, beneficiándose de una bonificación, pretenda obtener plusvalías con la rápida enajenación del bien objeto de la adquisición bonificada.»

La registradora ha interpretado que se trata de una prohibición de disponer, pero de la dicción literal del artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias antes citado, no resulta que lo que se establezca sea una prohibición de disponer que impida la inscripción de una transmisión posterior de la finca afectada antes del transcurso del plazo fijado. Dicha limitación no tiene efectos jurídicos sobre la disposición posterior. Lo que surge es una obligación de pago del Impuesto dejado de ingresar junto a los correspondientes intereses de demora desde la fecha del incumplimiento, esto es desde que el bien sale del patrimonio del beneficiario (artículo 9 antes transcrito) y consecuentemente la obligación de presentar las autoliquidaciones complementarias a que haya lugar.

No habiendo obstáculo desde el punto de vista civil, hay que analizar si la falta de presentación de la autoliquidación complementaria relativa a la donación previa a que haya lugar, impide la inscripción de la compraventa posterior.

La transmisión ahora efectuada devengará su propio Impuesto y será su pago el que deberá quedar debidamente acreditado para que se proceda a su inscripción conforme a lo dispuesto en el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, lo que en el supuesto de este expediente se ha producido.

Cuestión distinta es que la salida del bien del patrimonio del donatario genere, en su caso, la pérdida del beneficio anteriormente obtenido. La obligación de pagar el Impuesto sobre Donaciones dejado de ingresar recae, como no puede ser de otra manera, en el sujeto pasivo de dicho impuesto, que quedará obligado a presentar una liquidación complementaria y precisamente para el aseguramiento del pago de dichas cantidades obra extendida la correspondiente nota de afección, pero dicha obligación es ajena al negocio jurídico posterior cuya inscripción se pretende.

Todo ello sin perjuicio de que el registrador en cumplimiento de su deber de colaboración con la Administración Tributaria ponga en conocimiento de ésta la transmisión operada.

Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso interpuesto y revocar la 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, 13 de diciembre de 2023.–La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, María Ester Pérez Jerez.