

### III. OTRAS DISPOSICIONES

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

**3329** *Resolución de 10 de enero de 2024, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación del registrador de la propiedad de Álora, por la que se suspende la calificación e inscripción de una certificación de adjudicación de inmuebles embargados en procedimiento administrativo y cancelación de cargas.*

En el recurso interpuesto por don Félix Francisco Lozano Narváez, alcalde-presidente del Ayuntamiento de Pizarra, contra la nota de calificación del registrador de la Propiedad de Álora, don Antonio Gallardo Piqueras, por la que se suspende la calificación e inscripción de una certificación de adjudicación de inmuebles embargados en procedimiento administrativo y cancelación de cargas.

#### Hechos

I

Mediante resolución de la Gerencia número 4116/2023 de la Agencia Pública de Servicios Económicos Provinciales de Málaga-Patronato de Recaudación Provincial de la Diputación Provincial de Málaga, dictada en procedimiento de enajenación de bienes embargados en procedimiento administrativo de apremio seguido contra determinada mercantil por razón de deudas correspondientes a la gestión de ingresos de derecho público del Ayuntamiento de Pizarra, que había delegado en dicha Diputación y su Agencia la gestión recaudatoria de distintos tributos y otros ingresos de derecho público, se adjudicaba al referido Ayuntamiento determinadas fincas registrales de dicho municipio de Pizarra e inscritas en el Registro de la Propiedad de Álora, se declaraban extinguidas las anotaciones de embargo practicadas en el procedimiento sobre las fincas adjudicadas, sin perjuicio de expedir el pertinente mandamiento de cancelación, y se resolvía expedir certificado de la resolución para la inscripción de la adjudicación en el Registro de la Propiedad, así como, en su caso, mandamiento para la cancelación de cargas no preferentes, en relación a los créditos ejecutados, conforme al artículo 175, regla segunda, del Reglamento Hipotecario.

II

Presentada certificación de dicha resolución de adjudicación y cancelación de cargas, junto con mandamiento de cancelación de cargas, en el Registro de la Propiedad de Álora, fue objeto de la siguiente nota de suspensión de calificación e inscripción:

«Visto por don Antonio Gallardo Piqueras, Registrador de la Propiedad de Álora y su distrito hipotecario, certificación de la Resolución de Gerencia número 4116/2023, de adjudicación y cancelación de cargas, expedido por don A. F. B. M., Secretario Delegado de la Agencia Pública de Servicios Económicos Provinciales de Málaga-Patronato de Recaudación Provincial, el siete de junio de dos mil veintitrés, la cual tuvo entrada en este Registro, el día veintitrés de agosto de dos mil veintitrés, bajo el número de entrada 8.931/2.023, sin aportar justificación documental del cumplimiento de las obligaciones formales impuestas por las normas de regulación de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones;

ni de las obligaciones formales impuestas por las normas de regulación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

De conformidad con el art. 254.1 de la Ley Hipotecaria, “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”. En este sentido, el artículo 54, apartado 1, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que “ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento (...)” (cfr. en el mismo sentido el artículo 122 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). Y, por su parte, respecto del impuesto de sucesiones y donaciones, el artículo 100, apartado 1, del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que “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”.

De conformidad con el art. 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”; norma conforme a la cual, “con independencia de lo dispuesto en el en el apartado 1 de este artículo –que establece la obligación de ‘los sujetos pasivos’ de ‘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’–, “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 entre 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”.

La anterior regla de cierre, impuesta por el referido artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria, no ha quedado afectada por la Sentencia del Tribunal Constitucional de veintiséis de octubre de dos mil veintiuno, puesto que la misma tan solo declara inconstitucionales, y por tanto nulos, “los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo”, relativos a la forma de determinación del contenido económico de la deuda derivada del tributo; por lo que, sin perjuicio de la imposibilidad de cuantificar el contenido económico de dicha deuda y, por tanto, cumplir con la obligación material de pago de la misma, siguen en vigor los demás elementos del tributo y, en especial, las obligaciones formales –de autoliquidación o presentación de documentos para su liquidación– derivadas de la realización del hecho imponible. Elementos entre los que se encuentran, como medida de garantía, la regla de cierre registral impuesta por el referido artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria.

Sin embargo, al establecer el artículo 255 de la misma Ley Hipotecaria que, “no obstante lo previsto en el artículo anterior, podrá extenderse el asiento de presentación antes de que se verifique el pago del impuesto; mas, 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”;

Resuelvo suspender la calificación e inscripción del mismo documento mientras no sea acreditado el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la sujeción del título presentado a los correspondientes impuestos.

El presente acuerdo de suspensión de la calificación podrá (...)

Este documento ha sido firmado con firma electrónica cualificada por Antonio Gallardo Piqueras registrador/a de Registro Propiedad de Álora a día catorce de septiembre del dos mil veintitrés».

### III

Contra la anterior nota de suspensión de calificación, don Félix Francisco Lozano Narváez, alcalde-presidente del Ayuntamiento de Pizarra, interpuso recurso el día 14 de octubre de 2023 mediante escrito en los siguientes términos:

«Hechos:

Primero. Con fecha 19 de septiembre del año en curso, se recibe en la Oficina Central de Registro de este Ayuntamiento “comunicación general” remitida mediante la plataforma SIR por el Registro de la Propiedad de Álora (...) Dicha comunicación incluye la resolución emitida por el Registro de la Propiedad de Álora el día 14 de septiembre de 2023 (CSV. [...]).

Segunda. La suspensión de la calificación e inscripción de la certificación de la Resolución de Gerencia número 4116/2023, por la cual se adjudican a este Ayuntamiento un total de doce parcelas en pago de la deuda que Balcones de Pizarra, S.L. (...) mantenía con esta Administración por el impago de las cuotas de urbanización de las parcelas embargadas; se realiza en base a la “no acreditación del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la sujeción del título presentado” a los “impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones” y “el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”.

Fundamentos de derecho:

Primero. Las operaciones cuyo registro se solicitan ante un Registro de la Propiedad, están sujetas a la calificación por parte del titular del mismo y en este sentido ese Centro Directivo tiene como criterio mantenido que el registrador “no sólo ha de calificar su validez y licitud, sino decidir también si se halla sujeto o no a impuestos”. Si bien, no “resultado supuestos de expresa e indubitada no sujeción al Impuesto 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 quedan fuera del ámbito de la competencia reconocida a este Centro Directivo” y por tanto si para “salvar su responsabilidad exigiere la correspondiente nota de pago, exención, prescripción o no sujeción, habrá de ser los órganos tributarios competentes los que podrán manifestarse al respecto” salvo que se trate de “un supuesto en el que se esté incurriendo en la exigencia de un trámite desproporcionado que pueda producir una dilación indebida”. Entre otras citamos la Resolución de 20 de octubre de 2017, referencia BOE-A-2017-13039.

Por tanto, de lo que se trata es de contemplar la razonabilidad de la calificación por parte del registrador del acto como sujeto a los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPyAJD), al de Sucesiones

y Donaciones y al del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU).

Segundo. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, este tiene como objeto (art. 1) gravar “los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas”. Lo que excluye de plano la transmisión patrimonial objeto de la inscripción solicitada.

Tercero. El IIVTNU, es un tributo de carácter local que gestionan y recaudan los municipios. Por tanto, la referencia que realiza el art. 110.6.b del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la obligación que tiene el adquirente de “comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible” ha de reputarse realizada desde el momento que se recibe el -certificado de adjudicación emitido por la administración tributaria en quién se tiene delegada las funciones de gestión y recaudación del impuesto.

Sobre este extremo, es poco adecuado que se plantee desde el Registro de la Propiedad la necesidad de acreditar una comunicación del hecho dirigida a la propia persona solicitante de la inscripción registral. Y aun desconociendo la presentación ante el Registro General del Ayuntamiento, del documento acreditativo de la transmisión, pues se trata del documento cuya calificación e inscripción se solicita y que no podría estar en su posesión de otra forma.

Cuarto. Mayor dificultad podría plantear la sujeción al ITPyAJD, que a su vez presenta varias modalidades, una relativa a la transmisión patrimonial y otra de ellas a la documentación del acto.

En cuanto a la transmisión patrimonial, no podemos desconocer la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, manifestado entre otras la resolución “00103305/2006/00/00”, en relación a la tributación de las entregas de bienes acometidas en subastas públicas. Podemos leer en la resolución citada:

“Esta cuestión ha sido dilucidada en varias ocasiones por el Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras en Resoluciones de 24 de octubre de 1996, R.C.–7734-95, 19 de diciembre de 1996, R.C.–8273-95, 25 de marzo de 1998, R.C.–9560-96, 6 de junio de 2001, R.C.–30091999, 25 de febrero de 2004, R.C.–3249/2001, y 6 de abril de 2005, R.G. 1741/2003.

Las alegaciones planteadas con carácter general por los recurrentes en las mencionadas reclamaciones, son coincidentes con las que presenta en este expediente la entidad reclamante, consistentes en considerar que la entrega de bienes efectuada mediante subasta judicial la realiza el Juzgado y no la entidad mercantil, con lo que no puede decirse que se trate de una entrega realizada en el ámbito de una actividad empresarial.

La doctrina establecida por este Tribunal Central entiende que a ello hay que oponer que el artículo 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, declara sujetas a dicho Impuesto “las entregas de bienes... realizadas por empresarios... a título onerosos, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial...”, añadiéndose en el apartado dos de dicho artículo: “...se entenderán en todo caso realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial: a) Las entregas de bienes realizadas por la sociedades mercantiles. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial/ o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto”

Por su parte el artículo 5.1 de la citada norma, dispone:

“... A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:... b) Las sociedades mercantiles en todo caso... d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente...”

Asimismo, en la consulta vinculante n.º V0599-18 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo podemos leer:

“de acuerdo con el artículo 8.Dos.3.º de la Ley 37/1992, que establece el concepto de entrega de bienes a efectos de este Impuesto (...), se considerarán entregas de bienes las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

Por tanto, la transmisión de un local de una sociedad, efectuada como consecuencia de un procedimiento judicial, subasta, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si el inmueble se encontraba afecto al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales del transmitente.”

Nos hacemos aquí subscriptores de los razonamiento [sic] jurídicos que anteceden y que no deben ser desconocidos para un operador jurídico cualificado. Es más, cuando la Administración tributaria se ha tenido que pronunciar al respecto, lo ha hecho ante la pretensión del sujeto pasivo de no estar sujeto al IVA sino al ITPyAJD en su modalidad de transmisión patrimonial. Cuya sujeción, a este último impuesto, es lo que sostiene el registrador en su nota de suspensión.

Esto implica, en aplicación del art. 7.5 del ITPyAJD, que no están sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas” las operaciones cuando constituyan entregas de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como es el caso.

En relación a la documentación del acto, el art. 27.1.c) del ITPyAJD establece su sujeción para los documentos administrativos, aclarando el art. 40.2, “cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa competente.”

En este sentido el documento presentado deriva del procedimiento de apremio iniciado por la Agencia Pública de Servicios Económicos Provinciales de Málaga-Patronato de Recaudación Provincial en el ejercicio de las competencias que este Ayuntamiento le tiene delegadas. Este procedimiento viene regulado en los art. 167 y ss de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante UGT) y en el R.D. 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR).

El art. 172.2 de la LGT, establece que el apremio podrá concluir con la adjudicación de los bienes a la Hacienda Pública. Siendo un acto debido de la Administración el dictar la resolución y la certificación que lo acrediten, como establece el art. 104 bis.i) del RGR. Pudiéndose concluir que el documento presentado ante el Registro de la Propiedad tampoco está sujeto al ITPyAJD en su modalidad de “actos jurídicos documentados”.

Quinto. De los hechos y fundamentos jurídicos anteriores se puede concluir que no existe oscuridad o duda sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de esta Administración con ocasión de la adquisición mediante subasta administrativa de las parcelas procedentes de la sociedad mercantil Balcones de Pizarra, S.L.

Incluso si el registrador plantea una hipotética y genérica sujeción al ITPyAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales, el propio criterio mantenido por ese Centro Directivo implica que este no puede desconocer su función de calificar la sujeción o no al impuesto, y ello debe entenderse, en base a criterios objetivos contenidos en el propio documento objeto de la valoración, aun cuando “no será definitiva en el plano fiscal, pues no le corresponde la competencia liquidadora respecto de los diversos tributos”.

Asimismo, el criterio mantenido establece que el registrador no puede exigir del solicitante de la inscripción que obtenga, de los órganos tributarios competentes, nota de no sujeción cuando suponga “un trámite desproporcionado que pueda producir una dilación indebida”, en palabras de ese Centro Directivo. Y ello incluso existiendo sujeción al impuesto, si hay “una clara causa de exención fiscal” como es la establecida en el art. 45 del ITPyAJD, que dice “I.A) Estarán exentos del impuesto:” en sus tres modalidades “a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales”.

Con base en lo manifestado, se solicita de ese Centro Directivo el levantamiento de la suspensión de la calificación e inscripción de la certificación de la Resolución de

Gerencia número 411612023, de adjudicación y cancelación de cargas, expedido por Don A. F. B. M., Secretario Delegado de la Agencia Pública de Servicios Económicos Provinciales de Málaga- Patronato de Recaudación Provincial, el siete de junio de dos mil veintitrés.»

## IV

El registrador de la Propiedad emitió informe manteniendo en su integridad la nota de suspensión de calificación e inscripción y elevó el expediente a este Centro Directivo.

**Fundamentos de Derecho**

Vistos los artículos 18, 19 bis, 254 y 255 de la Ley Hipotecaria; 7, 18 y 54 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; 107 del Reglamento Hipotecario; 122 y 123 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 23 de abril de 2007, 3, 9 y 13 de marzo, 4 de abril, 22 de mayo y 13 de septiembre 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, 5 de marzo y 28 de agosto de 2015, 18 de febrero, 11 y 26 de abril y 12 de septiembre de 2016, 20 de abril, 24 de mayo, 12 de junio, 31 de agosto y 20 de octubre de 2017 y 24 de abril de 2019, y las Resoluciones de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 10 de agosto y 3 y 23 de diciembre de 2020, 25 de octubre de 2021, 28 de marzo y 27 de abril de 2022 y 24 y 25 de enero, 13 y 23 de febrero, 5 de junio y 11 de julio de 2023.

1. Se plantea en este expediente si es correcta la actuación del registrador al suspender la calificación e inscripción del documento presentado conforme a los artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria, respecto de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en un supuesto en que el documento presentado a inscripción es una certificación de resolución de adjudicación de fincas urbanas y cancelación de cargas dictada en procedimiento de enajenación de bienes embargados en procedimiento administrativo de apremio por razón de deudas correspondientes a la gestión de ingresos de derecho público de un Ayuntamiento, el Ayuntamiento de Pizarra, dándose la circunstancia de que el adjudicatario es el propio Ayuntamiento de Pizarra.

2. Son numerosas las ocasiones en las que 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.

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».

En similares términos se pronuncian los artículos 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y 100 de su Reglamento, así como el artículo 54 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y 122 de su Reglamento.

Más específicamente en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana –el comúnmente conocido como Impuesto de Plusvalía Municipal–, el artículo 254 de la Ley Hipotecaria en su apartado quinto determina que «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». Este apartado quinto fue introducido en la modificación operada en la Ley Hipotecaria por la disposición final cuarta de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

La doctrina mantenida por este Centro Directivo sobre el cumplimiento de tales requisitos tributarios puede resumirse del siguiente modo: 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; pero 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 Tributaria 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 solo 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, ni resultando supuestos de expresa e indubitada no sujeción al impuesto o de clara causa legal de exención fiscal –como ocurre en la aceptación de una hipoteca unilateral efectuada por la Tesorería General de la Seguridad Social (*vid.* Resolución de 23 de abril de 2007)–, 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 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 (por ejemplo, cfr. 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.

Esta doctrina ha sido recientemente reiterada en Resoluciones de esta Dirección General de 28 de marzo de 2022 y 13 de febrero de 2023, según las cuales: «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 le impone el artículo 29.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Derivado del deber de colaboración con la administración tributaria, también está la obligación del registrador de decidir si el contenido del documento presentado se halla sujeto o no a impuesto, aunque la valoración que haga de este aspecto no será definitiva en el plano fiscal; generando una responsabilidad al mismo que podrá salvar exigiendo la correspondiente nota de pago, exención, prescripción o no sujeción al impuesto correspondiente (*vid.* Resoluciones de 20 de abril y 12 de junio de 2017)».

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. En el supuesto de este expediente, son dos los impuestos a que está sujeto, o puede estarlo, el acto o contrato contenido en el documento presentado: el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; es necesario por ello analizar separadamente si procede la suspensión de la calificación respecto de cada uno de ellos.

En cuanto al primero de ellos, la adjudicación de fincas urbanas en un procedimiento de enajenación de bienes embargados en procedimiento administrativo de apremio es un supuesto sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, si se atiende a lo dispuesto en el artículo 7.1.A) de su ley reguladora, en tanto que se produce una transmisión onerosa por actos «inter vivos» de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

Considera el recurrente en cambio que sería de aplicación a este supuesto la no sujeción a esta modalidad del Impuesto prevista en el apartado 5 de este mismo artículo 7, según la cual «no estarán sujetas al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido». Fundamenta la aplicación de este supuesto de no sujeción en distintas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos.

Sin embargo, queda fuera del ámbito de calificación del registrador apreciar si el transmitente es un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad económica o si constituye una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, o si está exenta por ese impuesto y sujeta al del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pues no dispone de los medios para ello y no constituye un supuesto de expresa e indubitada no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ahora bien, lo que sucede en este caso es que si la transmisión estuviese sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido según lo dispuesto en este artículo 7.5, no estaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y en caso de estar sujeta a este último impuesto en dicha modalidad, el Ayuntamiento o Municipio, que es el sujeto pasivo del impuesto como adquirente (artículo 8 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), está exento del Impuesto, como resulta del artículo 3 de la Ley de Bases de Régimen Local y del artículo 45.I.A.a de la ley reguladora del impuesto, según el cual: «Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes: I. A) Estarán exentos del impuesto: a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas». En cuanto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del



impuesto, la certificación de la resolución de adjudicación y cancelación de cargas no está sujeta al mismo (art. 40 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) y aun cuando lo estuviese, estaría exento el Municipio, como acabamos de ver.

Por lo tanto, de acuerdo con la expuesta doctrina de este Centro Directivo, al concurrir una clara causa legal de exención fiscal subjetiva, debe revocarse la nota de suspensión de la calificación del registrador en virtud de los artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria por razón del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Lo contrario sería entorpecer la necesaria agilidad en la contratación inmobiliaria y mercantil, y supondría reducir la función registral calificadora a una actuación puramente mecánica.

4. Por lo que se refiere a la suspensión de la calificación en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria basta a efectos del mismo, tal como hemos mencionado, que se acredite previamente 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, que es la comunicación de la realización del hecho imponible que igualmente deben realizar al Ayuntamiento, en los mismos plazos que los sujetos pasivos, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, en los supuestos contemplados en el párrafo b) del artículo 106 de dicha ley –esto es, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso–.

Si la finalidad del cierre del Registro sin que al menos se acredite la comunicación al Ayuntamiento de la transmisión de la finca a título oneroso por parte del adquirente, para que aquel pueda tener conocimiento de dicha transmisión y de las condiciones de la misma y así poder efectuar la liquidación correspondiente del Impuesto o exigir la declaración o autoliquidación del mismo –que además impide que el adquirente no pueda inscribir su adquisición por no cumplir el transmitente, sujeto pasivo, con sus obligaciones formales relativas al Impuesto–, en este caso en que el adquirente es el mismo Ayuntamiento, es evidente que este ya ha tenido conocimiento de dicha adquisición, y dado que es el propio Ayuntamiento quien debería realizar la comunicación mencionada y al mismo tiempo sería el sujeto receptor de la misma, no tiene sentido en este caso exigir dicha comunicación y se debe tener por efectuada.

No procede tampoco por tanto en este caso la suspensión de la calificación por razón del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana conforme a los artículos 254.5 y 255 de la Ley Hipotecaria.

Por los motivos expuestos, esta Dirección General ha acordado estimar el recurso y revocar la nota de suspensión de calificación del registrador.

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, 10 de enero de 2024.–La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, María Ester Pérez Jerez.