

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NCR011171

RESOLUCIÓN de 19 de abril de 2022, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación de la registradora de la propiedad de Zaragoza n.º 10, por la que se deniega la rectificación o cancelación de notas marginales de afección fiscal.

(BOE de 6 de mayo de 2022)

SUMARIO:**Registro de la Propiedad. Solicitud de rectificación o cancelación de una nota marginal de afección fiscal por entender que no procedía su práctica.**

Son varias las vías que establece la legislación para garantizar a la Hacienda Pública la **afección de los bienes al pago de los impuestos**: una, la consistente en impedir la inscripción del acto traslativo si no se acredita el pago del impuesto correspondiente; otra, la nota de afección fiscal en el caso de exención o reducción del impuesto para el caso de que el contribuyente no cumpla los requisitos ulteriores exigidos para su concesión y la nota de afección fiscal al pago de la liquidación que proceda por la extinción del usufructo en caso de desmembración del dominio; y una tercera, la nota de afección al pago del impuesto en los casos de autoliquidación del impuesto, por la liquidación complementaria que, en su caso, proceda practicar. Esta última nota se practica de oficio -con independencia de que la escritura contenga o no la advertencia del notario- y, una vez practicada, tan sólo podrá ser cancelada cuando se presente la carta de pago de la indicada liquidación complementaria y, en todo caso, transcurridos cinco años desde su fecha. En consecuencia, para proceder a la cancelación de dicha nota sería necesario, bien que se acredite el pago del Impuesto con carácter firme o el transcurso del plazo de caducidad de dicha nota, bien que medie consentimiento de la Hacienda Pública que es el titular registral o resolución judicial firme que ordene dicha cancelación.

Ninguno de dichos extremos concurre en el presente caso, pues el recurrente fundamenta su pretensión en el solo hecho de que a su juicio no procedía la práctica de dicha nota marginal. Debe tenerse en cuenta además que se exige para poder practicar la inscripción en el Registro que se acredite al menos la previa autoliquidación del Impuesto, en el caso de documentos que contengan algún acto o contrato sujeto al impuesto, y que en dichos casos de autoliquidación la Administración podrá, previa calificación del hecho imponible, rectificar, comprobar o practicar la liquidación correspondiente, **sin que corresponda a la registradora la decisión acerca de si se ha practicado de manera correcta la autoliquidación ni siquiera si dicha autoliquidación se ha practicado por la modalidad correcta del impuesto.**

PRECEPTOS:

Ley Hipotecaria de 1946, arts. 1, 40, 82 y 254.

RDLeg. 1/1993 (TR ITP y AJD), art. 5.

Ley 58/2003 (LGT), art. 79.

RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), arts. 5 y 122.

En el recurso interpuesto por don D. T. R., en nombre y representación de la mercantil «Operon, S.A.», contra la nota de calificación de la registradora de la Propiedad de Zaragoza número 10, doña María de la Concepción Subinas Mori, por la que se deniega la rectificación o cancelación de unas notas marginales de afección fiscal.

Hechos

I

Mediante instancia suscrita por don D. T. R., actuando como persona física representante de la sociedad «Mercantil Biotori, S.L.», administradora única de la sociedad «Operon, S.A.», se solicitaba la rectificación -en realidad, o como consecuencia de dicha rectificación, la cancelación- de una nota marginal de afección de una finca al pago de las liquidaciones que puedan girarse por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, practicada el día 5 de julio de 2021, con motivo de la inscripción de una escritura de compraventa autorizada el día 11 de mayo de 2021 por el notario Zaragoza, don Augusto Ariño García-Belenguer, con el número 1.700 de protocolo, en la que su representada era la compradora, por entender que no procedía operar la afección fiscal del inmueble al pago de dicho tributo, al ser la citada compraventa una operación sujeta al Impuesto

sobre el Valor Añadido, y no sujeta por tanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, aunque sí en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por lo que entendía que no procedía la práctica de dicha nota marginal, y además por no constar en la escritura inscrita la oportuna advertencia por parte del notario autorizante acerca de la afección fiscal del bien inmueble objeto de la compraventa a la responsabilidad del pago de los impuestos que gravasen la transmisión. Es necesario indicar que, si bien en dicha instancia se hablaba de doce notas de afección fiscal practicadas sobre la finca, se solicitaba tan solo la rectificación de la antes mencionada nota de afección fiscal de fecha 5 de julio de 2021.

II

Presentada dicha instancia en el Registro de la Propiedad de Zaragoza número 10, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Acuerdo adoptado por la registradora de la propiedad que suscribe, en la calificación del documento presentado bajo el número de asiento 1117 del Diario 79, a la vista del citado documento y de los antecedentes que resultan del Registro sobre las [sic] base de los siguientes hechos y fundamentos de Derecho:

Hechos.

Con fecha 1 de diciembre de 2021 se presentó en este Registro de la Propiedad con el número 1117 del Diario 79 instancia suscrita por don D. T. R. como persona física representante de la sociedad Biotori S.L. administradora única de la compañía Mercantil Operon S.A, por la que se solicita la rectificación de la nota marginal de afección fiscal de fecha 5 de julio de 2021 por el pago del tributo que la misma indica, por haberse practicado indebidamente.

La citada nota de afección se practicó con ocasión del despacho de la escritura otorgada en Zaragoza el 11 de mayo de 2021 por el notario de esta ciudad don Augusto Ariño García-Berenguer [sic] por la que la compañía mercantil Operon S.A. adquiere por compra una finca perteneciente a esta demarcación registral, habiendo sido liquidado dicho documento según se acredita con diligencia de presentación del mismo emitida por el Gobierno de Aragón, Departamento de Hacienda y Administración Pública, junto con la carta de pago.

Dicha nota de afección se practicó al amparo de lo establecido en los artículos 5 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y 122 de su Reglamento.

No procede la rectificación o cancelación solicitada en el citado documento, por no ser éste título suficiente. Dicha cancelación sólo puede ser practicada con el consentimiento del titular registral, en este caso del Gobierno de Aragón o resolución judicial recaída en el juicio correspondiente, en el que hayan sido parte todos aquellos a quienes el asiento que se trate de cancelar conceda algún derecho.

Fundamentos de Derecho.

El principio básico en nuestro Derecho Hipotecario de que los asientos registrales están bajo la salvaguarda de los tribunales se encuentra recogido expresamente en el artículo 1.3 de la Ley Hipotecaria donde se establece que: “Los asientos del Registro practicados en los libros que se determinan en los artículos 238 y siguientes, en cuanto se refieran a los derechos inscribibles, están bajo la salvaguarda de los Tribunales y producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud en los términos establecidos en esta Ley”.

La Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública en resolución de 17 de enero de 2001 trata sobre la esencia del principio de salvaguarda judicial de los asientos registrales diciendo que: “Dicho principio significa que, para declarar la nulidad de un asiento, es preciso que, en el procedimiento judicial oportuno, y con intervención del titular registral, se obtenga la declaración de nulidad, pues, en caso contrario, se produciría una situación de indefensión de tal titular, proscrita por la Constitución Española (Cfr. artículo 24)”.

La rectificación del Registro parte de este principio esencial de tal forma que para practicar tal rectificación es exigible el consentimiento del titular del derecho protegido por el asiento o bien la oportuna resolución judicial recaída en juicio declarativo entablado contra todos aquellos a quienes el asiento que se trate de rectificar conceda algún derecho. Por otra parte, el artículo 40 del mismo texto legal regula la rectificación de los asientos que se podrá realizar en los supuestos y de la forma señalada en el citado precepto. Y, finalmente, el artículo 82 párrafo primero dispone que las inscripciones o anotaciones preventivas hechas en virtud de escritura pública, no se cancelarán sino por sentencia contra la cual no se halle pendiente recurso de casación, o por otra escritura o documento auténtico, en el cual preste su consentimiento para la cancelación la persona a cuyo favor se hubiere hecho la inscripción o anotación, o sus causahabientes o representantes legítimos, siempre que dicho consentimiento cancelatorio tenga una causa que lo sustente.

Es doctrina reiterada del Centro Directivo en muy diversos supuestos en los que se solicita la rectificación o cancelación de los asientos del Registro, que ha de considerarse la existencia de este principio básico de nuestro sistema legal, así consta en resoluciones, entre otras, de 2 de febrero de 2005, 19 de diciembre de 2006, 23 de agosto de 2011, 20 de febrero de 2015, 14 de marzo y 2 de junio de 2016 y la muy reciente de 15 de noviembre de 2021.

Particularmente sobre los requisitos necesarios para la cancelación de una nota marginal de afección fiscal se pronuncia también en diversas resoluciones, entre otras las de 15 de noviembre de 2018, 21 de enero de 2002 y 21 de enero de 2020. En esta última, al igual que las anteriormente señaladas, establece que: «para proceder a la cancelación de dicha nota sería necesario, bien que se acredite el pago del Impuesto con carácter firme o el transcurso del plazo de caducidad de dicha nota, bien que medie consentimiento de la Hacienda Pública que es el titular registral o resolución judicial firme que ordene dicha cancelación (cfr. artículos 1, 40 y 82 de la Ley Hipotecaria).

Por todo ello,

Acuerdo.

Denegar la cancelación solicitada por el defecto insubsanable anteriormente señalado.

Contra la presente calificación (...)

Zaragoza, 20 de diciembre de 2021 La Registradora (firma ilegible), Fdo: Concepción Subinas Mori.»

III

Contra la anterior nota de calificación, don D. T. R., en nombre y representación de la mercantil «Operon, S.A.», interpuso recurso el día 21 de enero de 2022 mediante escrito en el que hacía las siguientes alegaciones:

«I. Antecedentes de hecho.

1. En fecha 11 de mayo de 2021 se otorgó escritura pública de compraventa de una finca sita en Zaragoza, (...), ante el Notario D. Augusto Ariño García-Belenguer, con número de protocolo 1700, siendo la compradora Operon, S.A.

2. Dicha escritura se presentó a inscripción en fecha 12 de mayo de 2021 con número de entrada 2080/2021, siendo inscrita como Finca (...).

3. Conforme a lo dispuesto en el artículo 19 Bis de la Ley Hipotecaria, simultáneamente al despacho del documento por parte del Registro de la Propiedad N.º 10, se emitió nota simple informativa acreditativa del estado de cargas.

En la nota simple informativa incorporada por el Registro de la Propiedad número 10 de Zaragoza, en las cargas propias, se han inscrito 12 cargas indicándose como Cargas Propias la afección fiscal por autoliquidación de transmisiones, indicándose que queda afecta durante el plazo de cinco años al pago de las liquidaciones que puedan girarse por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según nota de fechas 21/05/2019, 23/10/2019 (6 notas), 12/08/2020 (2 notas), 29/04/2021, 19/05/2021 y 05/07/2021 (...)

4. No obstante, dicha nota de afección fiscal es incorrecta en todos sus aspectos, por cuanto ninguna de las citadas notas se refiere, en ningún, caso a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven la transmisión del inmueble, sino a diversas operaciones relativas al pago del ITP/AJD en modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD).

5. Así las 11 primeras notas se refieren a la sujeción a AJD de la modificación o cancelación de las cargas hipotecarias del anterior titular y la última de las notas, si bien se refiere a la adquisición por mi representada, tampoco se encuentra sujeta a la responsabilidad del pago del impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas por la transmisión, sino al pago del ITP/AJD en a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados por la utilización de un documento inscribible.

6. Y es que la compraventa del inmueble señalada en el expositivo 1, y que da lugar a la inscripción indicada en el expositivo 2 el 5 de julio de 2021, fue una operación sujeta a IVA de acuerdo con la cláusula segunda de la escritura adjunta, por lo que la transmisión del inmueble es una operación no sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y por ello se ha autoliquidado únicamente por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados por la llamada "cuota variable" que se impone por las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad. Es decir, no se tributa por la transmisión del inmueble, sino por el título otorgado (...)

7. En fecha 1 de diciembre de 2021, se presentó ante el Registro de la Propiedad número 10 de Zaragoza una solicitud de rectificación de la nota marginal de afección fiscal de fecha 5 de julio de 2021 por haberse practicado indebidamente, bajo el número de asiento 1117 del Diario 79 (...)

8. En fecha 21 de diciembre, se notificó a esta parte una calificación emitida el 20 de diciembre de 2021 por la en la que se denegaba solicitud de rectificación registral citada en el antecedente anterior.

Dicha calificación acuerda denegar la cancelación o rectificación solicitada por la existencia de un defecto insubsanable, estableciendo en su fundamentación que “para practicar tal rectificación es exigible el consentimiento del titular del derecho protegido por el asiento o bien la oportuna resolución judicial”.

También establece que para la cancelación de una nota marginal de afección fiscal es necesario una serie de requisitos, citando unas resoluciones inexistentes, estableciendo que “para proceder a la cancelación de dicha nota sería necesario, bien que se acredite el pago del Impuesto con carácter firme o el transcurso del plazo de caducidad de dicha nota, bien que medie consentimiento de la Hacienda Pública que es el titular registral o resolución judicial firme que ordene dicha cancelación” (...)

II Fundamentos de Derecho.

A) (...)

B) De carácter jurídico material.

1. No procede afección fiscal en transmisiones gravadas por actos jurídicos documentados.

En el artículo 79.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se establece:

“Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribible”

Es decir, surte efectos la afección en relación a los tributos que graven la transmisión del bien.

En el caso que nos ocupa, ninguna de las escrituras de modificación de las cargas hipotecarias se trató de una transmisión. Su afección tributaria es la modalidad de Actos Jurídicos Documentados conforme al artículo 30.1 de la Ley ITPAJD.

La operación de compra por parte de mi representada es una operación sujeta a IVA, al ser una operación entre empresarios en el ejercicio de su actividad profesional, conforme al artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así se hace constar en la escritura de compraventa, cláusula segunda. Por tanto, al ser una operación sujeta a IVA, la transmisión no está sujeta a ninguna responsabilidad por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas como erróneamente indica la nota de afección fiscal.

Es verdad, no obstante, que la escritura sí está sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITP/AJD conforme al artículo 30.1 de la Ley ITPAJD. La modalidad de Actos Jurídicos Documentados no grava la transmisión de un bien o derecho, sino que su hecho imponible, conforme al artículo 28 y siguientes de la Ley ITPAJD, es el documento, esto es, las escrituras, actas y testimonios notariales, mercantiles o administrativos, cuando reúnen los requisitos establecidos en la Ley.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en los artículos anteriormente citados de afecciones fiscales, se requiere la existencia de una transmisión gravada por el ITP/AJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, lo que no ocurre en ninguno de los doce supuestos que han dado lugar a las notas, dado que en ninguno de ellos se trata de operaciones de transmisión sujetas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.^a), Sentencia núm. 956/2020 de 22 junio:

“Recordemos que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que grava transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados. Los actos jurídicos documentados sujetos a gravamen por el impuesto son los documentos notariales, mercantiles y administrativos, constituyendo el hecho imponible en relación con los primeros, las escrituras, actas y testimonios notariales (ex arts. 27 y 28 TRLTPAJD).

De la regulación expuesta se deduce que solo existe afección fiscal de los bienes al pago del impuesto en dos supuestos: (i) en caso de transmisión de un bien o derecho, tal bien o derecho responde del impuesto ya devengado que grave tal transmisión, y (ii) en caso de desmembración del dominio en usufructo y nuda propiedad, responde del impuesto futuro (no devengado todavía) que gravará en su día la extinción del usufructo.

Consecuentemente, la afección fiscal no procede en el caso del gravamen de actos jurídicos documentados, pues en estos casos no se grava el acto sino el documento, como lo prueba el hecho de que solo se devenga cuando se formaliza el documento sujeto al impuesto. En estos casos, insistimos, no se grava una transmisión por lo que no puede existir afección legal.

En definitiva, ante el gravamen de actos jurídicos documentados no cabe extender nota alguna de afección fiscal, puesto que ningún bien quedaba efecto a la responsabilidad del pago del indicado impuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo 5 TRLTPAJD y el artículo 122 de su Reglamento”

En el mismo sentido se ha manifestado la Dirección General de los Tributos en la consulta vinculante V0937-16, de 10 de marzo de 2016, que reitera la doctrina de la Consulta V0244-11 de 4 de febrero de 2011, al exponer el alcance de la afección de los bienes establecida en el artículo 5 de la Ley ITPAJD:

“No es correcta la práctica deponer nota marginal en muchos otros supuestos distintos de los dos citados: El ITPAJD son en realidad tres impuestos distintos: el de TPO (transmisiones patrimoniales onerosas), que grava determinadas transmisiones onerosas; el de AJD (actos jurídicos documentados), que grava documentos; y el de OS (operaciones societarias), que grava determinadas operaciones societarias. Por tanto, debe distinguirse:

1. En la modalidad de TPO, sí surge y tiene plena aplicación la afección legal, pues se refiere a bienes o derechos transmitidos, y tal supuesto es precisamente el hecho imponible gravado con este impuesto. 2. En cuanto a la modalidad de OS podría argumentarse que sí puede operar la afección legal en algún supuesto, cuando exista una transmisión de bienes o derechos tipificada como operación societaria (por ejemplo, la aportación de bienes o derechos a una sociedad con motivo de su constitución, ampliación de capital, para reponer pérdidas, o la adjudicación de bienes a los socios por disolución social o disminución de capital). En cambio, no procedería en otros casos en que no hay tal transmisión, tales como el traslado de domicilio social. 3. En cambio, es claro que tal afección no procede en AJD (actos jurídicos documentados) (tales como declaraciones de obra nueva, segregaciones, divisiones materiales o horizontales, constitución y cancelación de hipoteca, etc.). El impuesto de AJD no grava una transmisión, sino un documento (notarial, mercantil o administrativo). En concreto, el gravamen gradual de documentos notariales (al 1%) está gravando el documento mismo, en la medida que contenga determinados actos (inscribibles, valuables y no sujetos a TPO, OS ni ISD) pero no está gravando el acto, sino el documento, como lo prueba el que sólo se devenga si se formaliza y cuando se formalice el documento notarial. Por tanto, al no ser AJD un impuesto que grave una transmisión, no existe la afección legal, por lo que en ningún caso debe inventarla ni crearla el Registrador de la Propiedad”.

Por tanto, queda acreditado que, en este supuesto, no procede inscribir la carga de la afección legal por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

La doctrina es coincidente con la interpretación del presente recurso. Nos remitimos al artículo de 18 de mayo de 2016, escrito por D. Joaquín Zejalbo Martín, Notario con residencia en Lucena (Córdoba), en publicación “Nota de afección sólo en transmisiones” que explica la cuestión objeto del presente recurso, es decir, si procede la afección fiscal en casos en que se devengue el impuesto de Actos Jurídicos Documentados y Operaciones Societarias, o únicamente cuando la transmisión conlleve el Impuesto de Transmisiones Onerosas.

En su artículo coincide con que la afección fiscal no procede en el caso del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, pues en estos casos no se grava el acto de transmisión sino el documento. Para ello de fundamenta en la ya citada Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, llegando a la conclusión de que, conforme al artículo 5.1 de la Ley ITPAJD y a artículos doctrinales como el de fecha 12 de junio de 2006 del Registrador y Notario Joaquín Delgado Ramos “Notas marginales de afección fiscal y de afección al reintegro de subvenciones” en el que literalmente indica que tal afección no procede en actos jurídicos documentados tales como declaraciones de obra nueva, segregaciones, divisiones materiales u horizontales, constitución y cancelación de hipoteca, etc.

Y este artículo hace referencia al citado de Joaquín Delgado Ramos, que cita textualmente lo siguiente:

«Considera que de la regulación transcrita se desprende claramente que sólo existe afección legal de los bienes al pago del impuesto en dos supuestos:

- a. En caso de transmisión de un bien o derecho, tal bien o derecho responde del impuesto ya devengado que grave tal transmisión. Este supuesto es un caso concreto de la afección legal prevista en la Ley General Tributaria, artículo 79, de Afección de bienes-.
- b. En caso de desmembración del dominio en usufructo y nuda propiedad, responde del impuesto futuro (no devengado todavía) que gravará en su día la extinción del usufructo.

Consecuencias que se extraen de la regulación legal: No es correcta la práctica de poner nota marginal en muchos otros supuestos distintos de los dos citados: El ITPAJD son en realidad tres impuestos distintos: el de TPO (transmisiones patrimoniales onerosas), que grava determinadas transmisiones onerosas; el de AJD (actos jurídicos

documentados), que grava documentos; y el de OS (operaciones societarias), que grava determinadas operaciones societarias. Por tanto, debe distinguirse:

1. En la modalidad de TPO, sí surge y tiene plena aplicación la afección legal, pues se refiere a bienes o derechos transmitidos, y tal supuesto es precisamente el hecho imponible gravado con este impuesto.
2. En cuanto a la modalidad de OS podría argumentarse que sí puede operar la afección legal en algún supuesto, cuando exista una transmisión de bienes o derechos tipificada como operación societaria (por ejemplo, la aportación de bienes o derechos a una sociedad con motivo de su constitución, ampliación de capital, para reponer pérdidas, o la adjudicación de bienes a los socios por disolución social o disminución de capital). En cambio, no procedería en otros casos en que no hay tal transmisión, tales como el traslado de domicilio social.
3. En cambio, es claro que tal afección no procede en AJD (actos jurídicos documentados) (tales como declaraciones de obra nueva, segregaciones, divisiones materiales o horizontales, constitución y cancelación de hipoteca, etc.). El impuesto de AJD no grava una transmisión, sino un documento (notarial, mercantil o administrativo). En concreto, el gravamen gradual de documentos notariales (al 1%) está gravando el documento mismo, en la medida que contenga determinados actos (inscribibles, valuables y no sujetos a TPO, OS ni ISD) pero no está gravando el acto, sino el documento, como lo prueba el que sólo se devenga si se formaliza y cuando se formalice el documento notarial. Por tanto, al no ser AJD un impuesto que grave una transmisión, no existe la afección legal, por lo que en ningún caso debe inventarla ni crearla el Registrador de la Propiedad. Cuestión distinta es si se quiere advertir al legislador de la conveniencia de crear una afección legal específica para este impuesto, (que, repetimos, no grava una transmisión, sino un documento), pero lo cierto es que, de momento, no ha sido creada ni, por tanto, existe tal afección.”

Las notas de afección fiscal en el ITPAJD también fueron estudiadas por el Registrador de la Propiedad Jesús Camy Escobar, dentro de la obra “Propiedad y Derecho Fiscal”, 2005, coordinado por Carlos Colomer. Concretamente en el capítulo titulado “Las garantías de la deuda tributaria y su ejecución”, páginas 149 a 214, llega a una conclusión semejante a la anteriormente expuesta: se exige, como presupuesto operativo, que se produzca una transmisión de bienes, y este requisito deja fuera de su alcance los actos o negocios en los que no hay propiamente tal desplazamiento patrimonial, aunque indica que desde el Reglamento de ITP de 1981 el Ejecutivo ha pretendido y conseguido extenderla a cualquier acto o negocio sujeto al ITP -artículo 122-. No obstante, de la regulación derivada de artículo 79.1 de la LGT, 2003, colige Camy que la nota de afección se concreta solo por razón de las deudas que se deriven por los tributos que gravan las transmisiones o adquisiciones de los bienes o derechos, sin que pueda extenderse a los actos o negocios gravados por los conceptos de actos jurídicos documentados y operaciones societarias.

De la misma opinión es la Profesora C. A. A., que así lo expresa en su obra “Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales”, 2006, páginas 217 y 218.

Por lo que es evidente el criterio utilizado por diversos Registradores coincide con la Dirección General de los Tributos y con los tribunales en la no afección fiscal en los supuestos gravados por la modalidad de Actos Jurídicos.

2. La escritura no es título para la inscripción de la afección fiscal.

La Registradora ha denegado la cancelación de las cargas registradas, con el fundamento de que la nota de las cargas misma se practicó con ocasión del despacho de la escritura otorgada en Zaragoza por el Notario D. Augusto Ariño García-Belenguer, con número de protocolo 1.700, por el que Operon, S.A. adquiriría una finca. Indica que la nota de afección fiscal se practicó al amparo de los artículos 5 del Texto Refundido de la Ley del ITP/AJD y 122 de su Reglamento,

Sin embargo, como podemos ver, dicha escritura no contiene dicha afección que fue inscrita por la Registradora.

En relación con el alcance de la afección de bienes, el artículo 5 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, en adelante ITPAJD, dispone lo siguiente:

“Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección”

Y, en este caso, como puede verificarse en la escritura adjunta de compraventa, el Notario autorizante no hizo constar ninguna advertencia acerca de la afección fiscal del bien inmueble objeto de compraventa, lo cual es

normal, dado que no procede la afección de la nota marginal introducida por la Sra. Registradora, como ya hemos visto en la alegación anterior.

En consecuencia, la Registradora ha practicado la inscripción de una afección fiscal que no figuraba en el Título inscrito, lo que no hace sino ratificar que se trata de un error padecido a la hora de practicar la inscripción del cambio de titularidad.

3. Indebida denegación de la rectificación de la nota marginal de afección fiscal solicitada.

Seguidamente indica la Registradora que no procede la rectificación por no ser el título suficiente. Así, el acuerdo de la titular del Registro de la Propiedad N.º 10 indica que se deniega la solicitud de rectificación registral de la nota de afección fiscal, entre otros motivos, porque «para practicar tal rectificación es exigible el consentimiento del titular del derecho protegido por el asiento o bien la oportuna resolución judicial». Esto únicamente sería en el supuesto del apartado d) del artículo 40 LH, pero no nos encontramos en esa situación.

En este caso entiende esta representación que nos encontramos en el supuesto del artículo 40.c) de la LH que dispone lo siguiente:

«La rectificación del Registro sólo podrá ser solicitada por el titular del dominio o derecho real que no esté inscrito, que lo esté erróneamente o que resulte lesionado por el asiento inexacto, y se practicará con arreglo a las siguientes normas:

c) Cuando la inexactitud tuviere lugar por nulidad o error de algún asiento, se rectificará el Registro en la forma que determina el Título VII»

Por tanto, Operon S.A está plenamente legitimado para solicitar la rectificación de la nota marginal de afección fiscal al ser el pleno titular del dominio del inmueble y resultar lesionado por la práctica del asiento inexacto o erróneo.

En cuanto al procedimiento, entiende esta parte que la Registradora debió proceder de acuerdo con la forma que determina el Título VII

Son de aplicación entonces los artículos 211 y siguientes de la LH, y es de aplicación, en concreto, el artículo 213, como acertadamente indicaba esta representación en la solicitud presentada. Y es que, como se ha acreditado en las primeras dos alegaciones en este caso la Registradora ha incurrido en un error al practicar las doce notas de afección fiscal, que debe revocar.

Tampoco es cierto que en ausencia del consentimiento del titular sea necesario sentencia firme. Eso es de aplicación de acuerdo con la LH 40.d) para cuando la inexactitud proceda de defectos en el título (escritura) en cuyo caso si no se rectifica con consentimiento del titular, es necesario impugnarla previamente y obtener resolución judicial sentencia firme.

d) Cuando la inexactitud procediere de falsedad, nulidad o defecto del título que hubiere motivado el asiento y, en general, de cualquier otra causa de las no especificadas anteriormente, la rectificación precisará el consentimiento del titular o, en su defecto, resolución judicial.

No es el caso, dado que, como ya hemos indicado en la alegación segunda, la Escritura no hace ninguna referencia ni es título para la inscripción de la afección fiscal. Por ello el Título que ha motivado el asiento no contiene falsedad ni defecto, dado que no contiene las cargas que se pretenden anular. Dichas cargas han sido introducidas ex novo y espontáneamente por la Registradora, que puede igualmente corregir su error sin precisar del consentimiento del titular o de resolución judicial.

Finalmente, y en lo que se refiere a la falta audiencia, que es diferente de la falta de legitimidad, incluso si la Registradora considerara que el Gobierno de Aragón debería ser parte del proceso, como titular de las cargas indebidamente registradas para no causarle ningún perjuicio al derecho a la defensa, previsto en el artículo 105 de la Constitución.

En lo que se refiera a las resoluciones en las que afirma basarse para fundamentar su decisión. Esta representación las ha buscado infructuosamente en los boletines, y en las fechas indicadas no hay ninguna resolución que haga referencia a las cuestiones indicadas.

A modo de ejemplo, la de 21/01/2020, donde se puede comprobar en el siguiente enlace que no aparece:

<https://www.mjusticia.gob.es/es/areas-tematicas/documentacion-publicaciones/boletin-ministerio-justicia/seccion-informativa/resoluciones-direccion#535e839f-b369-4ac3-bc83-b64555905ec9=%7B%22k%22%3A%22%22%7D#28206a0c-9eca-498d-8be1-37030488ea3c=%7B%22k%22%3A%22%22%2C%22s%22%3A%22%22%7D>

Por todo ello y, en su virtud,

Intereso de la registradora titular de la Propiedad de Zaragoza número 10 que tenga por presentado este escrito con sus documentos adjuntos, admitirlo, y en su virtud por formulado recurso al amparo de lo dispuesto en el artículo 324 y siguientes de la Ley Hipotecaria, frente a la calificación de fecha 20 de diciembre de 2021 emitida por la Registradora titular del Registro de la Propiedad número 10 de Zaragoza, elevándolo a la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de la que se interesa, tras los trámites legales oportunos dicte resolución por la que estimando el presente recurso se acuerde la rectificación de la nota de afección fiscal en relación a la escritura pública de compraventa de una finca sita en Zaragoza, (...) con referencia catastral 8925801XM6182F0001IT, ante el Notario D. Augusto Ariño García-Belenguer, con número de protocolo 1700, de manera que desaparezcan las cargas de afección fiscal indebidamente inscritas.»

IV

La registradora de la Propiedad de Zaragoza número 10, doña María de la Concepción Subinas Mori, emitió informe ratificando la calificación en todos sus extremos y elevó el expediente a esta Dirección General.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 79 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 1, 40, 82 y 254 de la Ley Hipotecaria; 5 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; 5 y 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 las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 21 de enero de 2002, 21 de julio de 2017, 5 de febrero y 15 de noviembre de 2018 y 21 de enero de 2020.

1. Se discute en este expediente si procede o no la rectificación -o cancelación, si se tiene en cuenta que la rectificación se solicita por entender el interesado que no procedía su práctica- de una nota marginal de afección fiscal por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados mediante instancia en la que el titular del dominio de la finca solicita dicha rectificación por entender que no procedía la práctica de dicha nota marginal de afección fiscal.

La mencionada nota de afección fiscal cuya rectificación se solicita se practicó el día 5 de julio de 2021, con motivo de la inscripción de la compraventa de la finca en cuestión por parte de una mercantil, que según el recurrente se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, por lo tanto, no lo está al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, aunque sí en su modalidad de cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados.

Considera el recurrente que por ello no se debió practicar dicha nota marginal de afección fiscal y que procede la rectificación de la misma conforme a lo previsto en los artículos 211 y siguientes de la Ley Hipotecaria y 314 y siguientes de su Reglamento, por tratarse de un error en el asiento, en virtud de lo previsto en el artículo 40.c) de la Ley Hipotecaria.

2. Es necesario partir en este caso, como señala la registradora en su nota de calificación, de lo dispuesto en el artículo 1, párrafo tercero, de la Ley Hipotecaria, conforme al cual los asientos del Registro, en cuanto se refieran a los derechos inscribibles, están bajo la salvaguardia de los tribunales y producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud en los términos establecidos en la misma ley.

No se trata por tanto de la rectificación de un error cometido al redactar un asiento, de aquellos a los que se refiere el artículo 40.c) de la Ley Hipotecaria y que pueden rectificarse de la manera establecida en los artículos 211 y siguientes de la Ley Hipotecaria y concordantes de su Reglamento, pues la registradora considera que procedía la práctica de la mencionada nota marginal.

Lo que está solicitando por tanto el interesado es la cancelación -o rectificación del Registro suprimiendo la nota marginal, que sería lo mismo- de una nota marginal de afección fiscal cuya práctica a su juicio no procedía. Ello nos lleva al punto de partida mencionado: el asiento practicado está bajo la salvaguardia de los tribunales y para su cancelación es necesario el consentimiento del titular del derecho inscrito o bien resolución judicial ordenando su cancelación, dictada en procedimiento donde haya intervenido dicho titular.

Por este mismo motivo, no corresponde a esta Dirección General decidir si procedía o no la práctica de dicha nota marginal de afección fiscal, aunque parece que existen fundados motivos para su práctica, teniendo en cuenta además que en este caso la nota marginal se practicó con motivo de la transmisión del inmueble o, al menos, sería una cuestión sujeta a interpretación y en modo alguno una cuestión pacífica en la doctrina o ya resuelta de modo definitivo por la jurisprudencia de los tribunales.

3. Como ha reiterado esta Dirección General, son varias las vías que establece la legislación para garantizar a la Hacienda Pública la afección de los bienes al pago de los impuestos establecida en el artículo 79 de la Ley General Tributaria: una, la consistente en impedir la inscripción del acto traslativo si no se acredita el pago del impuesto correspondiente (cfr. artículos 254 de la Ley Hipotecaria y 122.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados); otra, la nota de afección fiscal en el caso de exención o reducción del impuesto para el caso de que el contribuyente no cumpla los requisitos ulteriores exigidos para su concesión y la nota de afección fiscal al pago de la liquidación que proceda por la extinción del usufructo en caso de desmembración del dominio, previstas en los artículos 5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y 5 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y una tercera, la nota de afección al pago del impuesto establecida en el artículo 122.3 del referido Reglamento en los casos de autoliquidación del impuesto, por la liquidación complementaria que, en su caso, proceda practicar.

Esta última nota se practica de oficio -con independencia de que la escritura contenga o no la advertencia del notario a que se refiere el artículo 5.1 de la Ley del impuesto- y una vez practicada, tan sólo podrá ser cancelada cuando se presente la carta de pago de la indicada liquidación complementaria y, en todo caso, transcurridos cinco años desde su fecha (cfr. artículo 122.4 del mismo Reglamento).

En consecuencia, para proceder a la cancelación de dicha nota sería necesario, bien que se acredite el pago del Impuesto con carácter firme o el transcurso del plazo de caducidad de dicha nota, bien que medie consentimiento de la Hacienda Pública que es el titular registral o resolución judicial firme que ordene dicha cancelación (cfr. artículos 1, 40 y 82 de la Ley Hipotecaria).

Ninguno de dichos extremos concurre en el presente caso, pues el recurrente fundamenta su pretensión en el solo hecho de que a su juicio no procedía la práctica de dicha nota marginal. Debe tenerse en cuenta además que se exige para poder practicar la inscripción en el Registro que se acredite al menos la previa autoliquidación del Impuesto, en el caso de documentos que contengan algún acto o contrato sujeto al impuesto, y que en dichos casos de autoliquidación la Administración podrá, previa calificación del hecho imponible, rectificar, comprobar o practicar la liquidación correspondiente, sin que corresponda a la registradora la decisión acerca de si se ha practicado de manera correcta la autoliquidación ni siquiera si dicha autoliquidación se ha practicado por la modalidad correcta del impuesto.

Esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso interpuesto y confirmar la nota de calificación de la registradora.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 19 de abril de 2022. La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, Sofía Puente Santiago.