

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NCR011696

RESOLUCIÓN de 23 de febrero de 2023, 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 Castropol, por la que se suspende la inscripción de un acta de final de obra por falta de liquidación de impuestos.

(BOE de 15 de marzo de 2023)

SUMARIO:

Registro de la Propiedad. Acta de fin de obra que no acredita la liquidación del ITPAJD.

La Ley Hipotecaria impone un veto a cualquier actuación registral si no se cumplen previamente determinadas obligaciones fiscales. La **inadmisión de los documentos inscribibles en los registros públicos si no se acreditara el cumplimiento fiscal** del contribuyente, constituye una de las medidas establecidas por el legislador en orden a evitar el fraude fiscal y garantizar el cumplimiento por los sujetos pasivos de la obligación de presentación que les impone la Ley General Tributaria, que añade la obligación para el registrador del archivo de los justificantes. Se excluye el acceso al Registro de la Propiedad y se impone al registrador el deber de comprobar, para la admisión del documento, el previo cumplimiento de las obligaciones tributarias a que pudiera estar sometido el acto o contrato que pretenda acceder al Registro, permitiéndose únicamente, antes de que se verifique la presentación en la oficina fiscal, la práctica del asiento de presentación, suspendiendo en tal caso la calificación y la inscripción, con devolución del título presentado, a fin de satisfacer el impuesto correspondiente o, en su caso, alegar ante la autoridad fiscal la no sujeción o exención del impuesto de los actos contenidos en el documento presentado.

Del artículo 254 de la Ley Hipotecaria se desprende la exigencia para la práctica del asiento de inscripción en el Registro de la Propiedad, de la previa justificación de que **se ha solicitado o practicado la liquidación de los tributos** que graviten sobre el acto o contrato cuya inscripción se pretenda o sobre el documento en virtud del cual se pretenda la inscripción, precepto que no es sino la reproducción en el ámbito de la legislación registral de lo dispuesto con carácter general en el artículo 54 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ciertamente, a efectos de la liquidación del impuesto por el concepto «acto jurídico documentado», la determinación de cuándo tiene por «objeto cantidad o cosa valuable» puede resultar compleja. El «acta de final de obra» resulta esencial para poder determinar la totalidad de los elementos esenciales del tributo, especialmente su base imponible, y constituye, por ello, un documento fundamental para que el órgano competente pueda ejercer sus potestades de comprobación. En el presente caso, declarándose un final de una obra terminada, **la posible sujeción o no al impuesto, o su posible exención, queda bajo la exclusiva competencia de la correspondiente oficina liquidadora.**

PRECEPTOS:

Ley Hipotecaria de 1946, arts. 254.5 y 255.

En el recurso interpuesto por la notaria de Castropol, doña Shadia Nasser García, contra la nota de calificación del registrador de la Propiedad de Castropol, don Ignacio Constantino Madrid Bergillos, por la que se suspende la inscripción de un acta de final de obra por falta de liquidación de impuestos.

Hechos

I

Se autorizó, el día 3 de noviembre de 2022, por doña Shadia Nasser García, notaria de Castropol, con el número 989 de protocolo, un acta de finalización de obra.

II

Presentada dicha acta en el Registro de la Propiedad de Castropol, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Calificado por Ignacio Madrid Bergillos, Registrador de la Propiedad de Castropol, Provincia de Asturias, el documento al que se hace referencia en el Hecho I de esta nota y tras examinar los antecedentes del Registro, resultan los siguientes:

Hechos

I. El título objeto de la presente calificación fue autorizado en Castropol por Doña Shadia Nasser García, Notario del Ilustre Colegio de Asturias, el día tres de noviembre de dos mil veintidós, número de protocolo 989 y presentada el día quince de noviembre de dos mil veintós [sic], con número de asiento de presentación 834 del diario 48.

II. Se suspende la calificación, inscripción u operación solicitada, en base a los siguientes

Fundamentos de Derecho

1. Se solicita la inscripción de los derechos derivados de un acta de finalización de obra otorgada por J. F.G. sobre la finca registral 18.122 de Tapia de Casariego,

2. Motivando causa de suspensión, no consta la correspondiente liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y ello con base a los artículos 254 de la Ley Hipotecaria, cuyo apartado I señala que: "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," y 255 del mismo texto legal, cuyo apartado I señala: "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."

Acuerdo

Suspender la calificación del documento presentado conforme a los hechos y fundamentos de derecho antes expuestos.

Queda automáticamente prorrogado el asiento de presentación durante un plazo de sesenta días desde la última notificación, conforme a lo dispuesto en los artículos 322 y 323 de la Ley Hipotecaria.

No se practica la Anotación Preventiva por Defecto Subsancionable, a la que se refiere el artículo 42,9.º de la Ley Hipotecaria, por no haber sido solicitada.

Notifíquese al presentante y al funcionario autorizante del título calificado.

Contra la presente nota de calificación (...)

En Castropol a siete de diciembre de dos mil veintidós El Registrador. Fdo. Ignacio Madrid Bergillos. Este documento ha sido firmado con firma electrónica reconocida por Ignacio Madrid Bergillos registrador/a de Registro de la Propiedad de Castropol.»

III

Contra la anterior nota de calificación, doña Shadia Nasser García, notaria de Castropol, interpuso recurso el día 16 de diciembre de 2022 por escrito en el que indicaba lo siguiente:

«1. Hechos.

a) Documento calificado. Acta de finalización de obra autorizada por la recurrente el día 03 de noviembre de 2022, número 989 de orden de protocolo. En dicho acta, el compareciente hace constar que la vivienda unifamiliar cuya obra declaró en construcción en escritura otorgada en Castropol, el día ocho de octubre de dos mil veinte ante mí, notario autorizante, con el número 571 de protocolo y que se inscribió como tal en el Registro de la Propiedad, se encuentra totalmente terminada.

b) Presentación. La escritura se presentó en el Registro de la Propiedad de Castropol el día 15 de noviembre de 2022, y causó, en el libro diario de operaciones, número de asiento 834 del diario 48.

c) Nota de calificación. El documento fue calificado con la nota que figura a continuación del mismo, en concreto los fundamentos de derecho son los siguientes:

1. Que se solicita la inscripción.

2. Que "motivando la causa de suspensión, no consta la correspondiente liquidación del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con base en los artículos 254 de la Ley hipotecaria

cuyo apartado 1 señala que ‘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 pretende inscribir’ y 255 del mismo texto legal (y se transcribe su tenor).

d) Que sin perjuicio de que, con el fin de evitar las consiguientes molestias al usuario, se pueda presentar durante la tramitación de este recurso la liquidación del impuesto, se interpone igualmente recurso contra la calificación con base en los siguientes:

2. Fundamentos de Derecho.

Primero. Que el Acta de fin de obra objeto del presente recurso es la acreditación por el propietario de una finca de que la vivienda unifamiliar que declaró en construcción en escritura otorgada en Castropol, el día ocho de octubre de dos mil veinte ante mí, notario autorizante, con el número 571 y que se inscribió como tal en el Registro de la Propiedad, se encuentra totalmente terminada y se han cumplido las exigencias legales para la edificación.

Segundo. Que acreditar ese cumplimiento es la constatación de un hecho que no constituye un acto sujeto al impuesto porque: a) no reúne las condiciones del artículo 31.2 TRITPAJD al no contener cantidad ni cosa valuable; y b) porque lo que produce efecto jurídico propio es la declaración de obra en construcción, por la que ya se liquidó el impuesto correspondiente, y no la constatación de que esa obra (ya inscrita en construcción) ha terminado y cumple todas las exigencias legales.

Tercero.–Que no puede devengarse un impuesto por acreditar el cumplimiento de la normativa. La acreditación por el propietario de que su construcción ha terminado y se ajusta a la legalidad exigida no es valuable económicamente, no es hecho imponible de ningún impuesto y, consecuentemente, no puede liquidarse.»

IV

El registrador de la Propiedad emitió informe en defensa de su nota de calificación, ratificándola en todos sus extremos, y elevó el expediente a este Centro Directivo.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 254.5 y 255 de la Ley Hipotecaria, y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 30 de enero, 10 de octubre y 27 de noviembre de 2014.

1. En el presente expediente, presentada a inscripción acta de fin de obra se suspende su calificación al no acreditarse la correspondiente liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La notaria autorizante recurre tal suspensión alegando que, a su juicio, no constituye un acto sujeto a tal impuesto.

2. La doctrina mantenida por este Centro Directivo ha establecido que 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; 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 Fiscal 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 aquel consideró aplicable, de modo que el registrador, al sólo 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 (Resolución de 21 de diciembre de 1987) ni resultando supuestos de expresa e indubitada no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 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 (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 –en este caso, autonómicos– 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.

3. El artículo 254 de la Ley Hipotecaria es explícito al imponer un veto a cualquier actuación registral si no se cumplen previamente determinadas obligaciones fiscales.

La inadmisión de los documentos inscribibles en los registros públicos si no se acreditara el cumplimiento fiscal del contribuyente, constituye una de las medidas establecidas por el legislador en orden a evitar el fraude fiscal y garantizar el cumplimiento por los sujetos pasivos de la obligación de presentación que les impone el artículo 29.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria, así como añade la obligación para el registrador del archivo de los justificantes (artículos 256 Ley Hipotecaria y 51.13.^a y 410 del Reglamento Hipotecario).

Se excluye el acceso al Registro de la Propiedad y se impone al registrador el deber de comprobar, para la admisión del documento, el previo cumplimiento de las obligaciones tributarias a que pudiera estar sometido el acto o contrato que pretenda acceder al Registro, permitiéndose únicamente antes de que se verifique la presentación en la oficina fiscal, conforme a lo dispuesto en el artículo 255 de la Ley Hipotecaria, la práctica del asiento de presentación, suspendiendo en tal caso la calificación y la inscripción, con devolución del título presentado, a fin de satisfacer el impuesto correspondiente o, en su caso, alegar ante la autoridad fiscal la no sujeción o exención del impuesto de los actos contenidos en el documento presentado.

Como ha declarado este Centro Directivo (cfr. Resoluciones de 16 de noviembre de 2011, 4 de abril de 2012, 5 de agosto de 2013 y, más recientemente, 20 de diciembre de 2019), del artículo 254 de la Ley Hipotecaria se desprende la exigencia para la práctica del asiento de inscripción en el Registro de la Propiedad, de la previa justificación de que se ha solicitado o practicado la liquidación de los tributos que graviten sobre el acto o contrato cuya inscripción se pretenda o sobre el documento en virtud del cual se pretenda la inscripción.

Este precepto no es sino la reproducción en el ámbito de la legislación registral de lo dispuesto con carácter general en el artículo 54 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, conforme al cual: «1. 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 (...)», añadiendo en su apartado 2: «No será necesaria la presentación en las oficinas liquidadoras de: a) Los documentos por los que se formalice la transmisión de efectos públicos, acciones, obligaciones y valores negociables de todas clases, intervenidos por corredores oficiales de comercio y por sociedades y agencias de valores. b) Los contratos de arrendamiento de fincas urbanas cuando se extiendan en efectos timbrados. c) Las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable y los testimonios notariales de todas clases, excepto los de documentos que contengan actos sujetos al impuesto si no aparece en tales documentos la nota de pago, de exención o de no sujeción. d) Las letras de cambio y actas de protesto. e) Cualesquiera otros documentos referentes a actos y contratos para los cuales el Ministerio de Economía y Hacienda acuerde el empleo obligatorio de efectos timbrados como forma de exacción del impuesto».

4. En base a lo expuesto, el defecto debe ser confirmado.

Ciertamente, a efectos de la liquidación del impuesto por el concepto «acto jurídico documentado», la determinación de cuándo tiene por «objeto cantidad o cosa valuable» puede resultar compleja, y así se constata en la existencia de múltiples resoluciones en el ámbito administrativo y judicial sobre la cuestión.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 ha manifestado lo siguiente:

«3. En otras palabras, si el acta de fin de obra (que, en puridad, equivale a la declaración de obra nueva terminada) exige aportar datos que no estaban en la declaración de obra nueva en construcción, parece evidente que la Administración puede obtener (y conocer) nuevos datos que le permitan determinar con precisión la base imponible del impuesto a tenor del coste material de ejecución de la obra, que ha podido incrementarse (o no) durante su construcción.

Resulta aplicable entonces nuestra reiterada jurisprudencia –expresada en la citada sentencia de 11 de abril de 2013– que señala que la presentación de una escritura pública que no contenga información adicional respecto de los bienes, derechos, deudas o gastos que se hayan declarado en un documento privado previamente presentado no puede interrumpir la prescripción, pues no puede entenderse que constituya una actuación de la interesada conducente al pago o liquidación de la deuda, si la Oficina Gestora contaba con toda la documentación precisa para la liquidación del Impuesto. Sin embargo, y aquí está la clave para resolver el recurso que nos ocupa, podrá darse el supuesto inverso, en cuyo caso:

“Sí deben tener cabida, en cambio, en dicha causa de interrupción de la prescripción los actos voluntarios de los interesados de aportación de documentos y datos necesarios para la práctica de las liquidaciones, entre los que han de incluirse, además de las declaraciones tributarias, los de incorporación o entrega al expediente de un documento (...) a raíz de cuya presentación el Servicio de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid pudo proceder a la comprobación del valor de los bienes incluidos en la declaración”.

4. En definitiva, el “acta de final de obra” (incorporada, en nuestro caso, a la escritura pública de 9 de septiembre de 2008) resulta esencial para poder determinar la totalidad de los elementos esenciales del tributo que nos ocupa, especialmente su base imponible, y constituye, por ello, un documento fundamental para que el órgano competente pueda ejercer sus potestades de comprobación, lo que revela –claramente– su aptitud para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación.»

En el presente caso, declarándose un final de una obra terminada, la posible sujeción o no al impuesto, o su posible exención, queda bajo la exclusiva competencia de la correspondiente oficina liquidadora.

Esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la nota 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, 23 de febrero de 2023. La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, Sofía Puente Santiago.