

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS NOVIEMBRE-DICIEMBRE 2011

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

• Acta notarial por la que se procede a la entrega de unas viviendas al donatario .....	2
• Escritura de modificación de préstamo hipotecario .....	2
• Escritura de novación de una cuenta de crédito con garantía hipotecaria .....	2
• Beneficios fiscales aplicables a las viviendas protegidas .....	3
• Permuta de suelo a cambio de recibir derechos de aprovechamiento entre un particular y una promotora .....	4
• Extinción de dos comunidades hereditarias de bienes .....	4
• Redistribución de participaciones en comunidades de bienes .....	5
• Partición y adjudicación de herencia mediante adjudicación de nuda propiedad y usufructo con compensación en metálico .....	5
• Adjudicación de dos inmuebles a uno de los cónyuges, compensando en metálico al otro .....	5
• Tributación en el ITPAJD de la operación de compraventa del usufructo de acciones .....	6
• Aportación no dineraria de rama de actividad .....	6
• Canje de valores .....	6
• Ampliación de capital por una sociedad mediante aportación no dineraria de unos inmuebles con toda la infraestructura existente .....	7
• Transmisión de un solar por una de las entidades con ocasión del proceso de reestructuración .....	7

## DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y NOTARIADO: SUSPENSIÓN DE LA CALIFICACIÓN HASTA ACREDITACIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO

RESOLUCIÓN DE 9 DE MARZO DE 2012 .....	8
--	---

## NOVEDADES NORMATIVAS

REAL DECRETO-LEY 18/2012, DE 11 DE MAYO, SOBRE SANEAMIENTO Y VENTA DE LOS ACTIVOS INMOBILIARIOS DEL SECTOR FINANCIERO .....	16
--	----

## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

### **ACTA NOTARIAL POR LA QUE SE PROCEDE A LA ENTREGA DE UNAS VIVIENDAS AL DONATARIO. CONSULTA N° V2695-11 DE 11 DE NOVIEMBRE DE 2011**

Con carácter previo, se realizó donación del derecho de crédito sobre la edificación en construcción, por haberse entregado las viviendas por el promotor al donante.

La primera copia de una escritura o acta notarial estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, cuando concurren los siguientes requisitos:

- ❖ Tratarse de la primera copia de una escritura o acta notarial.
- ❖ Ser inscribible en el Registro de la Propiedad.
- ❖ Tener contenido valuable.
- ❖ No estar sujeta a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En cuanto al tercero de los requisitos, el contenido valuable, parece que es un acta complementaria o de ratificación de la citada escritura de donación de derechos de crédito por la que el consultante ya tributó por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dicha ratificación o aclaración de la anterior donación no tiene ningún contenido valuable por lo que al no cumplir uno de los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido no estará sujeto al concepto de actos jurídicos documentados.

### **ESCRITURA DE MODIFICACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO. CONSULTA N° V2966-11 DE 20 DE DICIEMBRE DE 2011**

La escritura pública en que se formalice la modificación de un préstamo hipotecario para incluir exclusivamente una cláusula o pacto denominado “Venta extrajudicial de los bienes hipotecados”, consistente en pactar que en caso de incumplimiento de la obligación garantizada “la Entidad” podrá también reclamar el crédito y cuantos derechos del mismo a su favor dimanen, mediante la venta extrajudicial de los bienes hipotecados, no estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por no tener por objeto cantidad o cosa valuable.

### **ESCRITURA DE NOVACIÓN DE UNA CUENTA DE CRÉDITO CON GARANTÍA HIPOTECARIA. CONSULTA N° V3062-11 DE 26 DE DICIEMBRE DE 2011**

Se modifica el calendario de rebajas de los límites de disposición, trasladando la amortización de dichos importes al vencimiento de la cuenta de crédito. Las escrituras públicas que documentan la novación de un crédito hipotecario otorgado por una entidad financiera cumplen el primer requisito y el cuarto, sin duda alguna. La cuestión estriba en determinar si cumplen los requisitos tercero (la calidad de la escritura pública de ser inscribible en el Registro de la Propiedad) y el segundo (la condición de ser valuable el contenido del documento).

Pues bien, a este respecto no cabe sino indicar que cumplirán el requisito de ser inscribibles aquellos documentos a los que la legislación hipotecaria confiera tal condición. En este sentido, parece que se cumple tal requisito ya que el artículo 144 de la Ley Hipotecaria incluye a la novación del contrato primitivo como uno

de los convenios inter partes susceptibles de ser inscritos cuando dispone que “Todo hecho o convenio entre las partes, que pueda modificar o destruir la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, como el pago, la compensación, la espera, el pacto o promesa de no pedir, la novación del contrato primitivo y la transacción o compromiso, no surtirá efecto contra tercero, como no se haga constar en el Registro por medio de una inscripción nueva, de una cancelación total o parcial o de una nota marginal, según los casos.”

En desarrollo del precepto transcrito, el artículo 240 del Reglamento Hipotecario determina que “Conforme a lo dispuesto en el artículo 144 de la Ley, cuando el hecho o el convenio entre las partes produzca novación total o parcial del contrato inscrito, se extenderá una nueva inscripción y se cancelará la precedente. Cuando dé lugar a la resolución e ineficacia del mismo contrato, en todo o en parte, se extenderá una cancelación total o parcial, y, cuando tenga por objeto llevar a efecto un contrato inscrito pendiente de condiciones suspensivas, se extenderá una nota marginal. También podrá hacerse constar por nota al margen de la inscripción hipotecaria el pago de parte de la deuda cuando no proceda la cancelación parcial.”

Por último, el segundo requisito, la condición de que el contenido sea valuable, parece que se cumplirá en todos los inscribibles, pues si son inscribibles los documentos que modifiquen la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, no cabe duda de que tales documentos serán valubles en tanto en cuanto documentan el importe de una obligación o capital que se garantiza. A este respecto, el artículo 30 del TRLITPAJD establece que: “1. en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamo con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.”

La base imponible estará constituida por el importe total garantizado, con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el crédito hipotecario que se ha novado, sin que sea posible aplicar la exención recogida en el artículo 45.I.C) del texto refundido que establece que “Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones: 24.<sup>a</sup> (publicado erróneamente como 23<sup>a</sup>) La Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.”

A este respecto, el artículo 9 de la citada Ley 2/1994, en la redacción actual, dada por el artículo 10.2 de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, dispone que “Estarán exentas en la modalidad gradual de “Actos Jurídicos Documentados” las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas.”

No resultará aplicable la exención regulada en dicho artículo a la escritura notarial que documente la novación de un crédito hipotecario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), que establece que “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales” y el citado artículo se refiere al supuesto de préstamos hipotecarios por lo que no se puede extender a las cuentas de crédito hipotecario.

## **BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LAS VIVIENDAS PROTEGIDAS.**

### **CONSULTA N° V2872-11 DE 12 DE DICIEMBRE DE 2011**

Conforme al precepto transcrito, para la determinación de los beneficios fiscales aplicables a las llamadas “viviendas de precio concertado” sometidas a la normativa propia de las Comunidades Autónomas, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del apartado 12 del artículo 45.I.B) del ITRLITPAJD, es decir, que deberá analizarse si, en las referidas viviendas, los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no exceden de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial, pues tal es el requisito exigido por el precepto para que las exenciones reguladas en el apartado 12 del artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD resulten aplicables a las viviendas de

precio concertado, en su condición de viviendas de protección pública, que «dimanan de la legislación propia de las Comunidades Autónomas».

En síntesis, cabe señalar que la aplicación de la exención regulada en el artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD a viviendas para la venta construidas al amparo de la normativa de una Comunidad Autónoma está condicionada a la concurrencia de dos requisitos:

Primero: Tratarse de viviendas con protección pública que dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas.

Segundo: Que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial

### PERMUTA DE SUELO A CAMBIO DE RECIBIR DERECHOS DE APROVECHAMIENTO ENTRE UN PARTICULAR Y UNA PROMOTORA. CONSULTA N° V2778-11 DE 22 DE NOVIEMBRE DE 2011

Tienen lugar las siguientes operaciones:

- ❖ La entrega del terreno, que estará no sujeta al IVA cuando el transmitente carezca de la condición de empresario o profesional. En caso de sujeción, la entrega estará exenta cuando se trate de terrenos rústicos. Esto implica que se producirá la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. La contraprestación de esta entrega estará constituida, por lo que al objeto de la consulta se refiere, por las entidades que serán entregadas en un futuro.
- ❖ La entrega de las entidades en que se materializa la contraprestación de la entrega del terreno referida en el párrafo anterior tendrá lugar cuando concluya su urbanización y se encontrará sujeta y no exenta del IVA.

El devengo de dicha entrega se producirá cuando tenga lugar la transmisión del poder de disposición de las viviendas de acuerdo con el artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992.

### EXTINCIÓN DE DOS COMUNIDADES HEREDITARIAS DE BIENES. CONSULTA N° V2617-11 DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2011

En la escritura que pretenden realizar se dan dos convenciones, la disolución de la comunidad de bienes hereditaria y un posible exceso de adjudicación.

**PRIMERO.-** Tributación de la disolución de la comunidad de bienes.

La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales sólo tributará por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales (siempre que concurren los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD), siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, pero si se producen excesos de adjudicación estos tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD.

**SEGUNDO.-** Tributación del exceso de adjudicación.

Por lo tanto, la disolución de una comunidad hereditaria que no haya realizado actividad empresarial, si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación, o dichos excesos son inevitables, tributará exclusivamente por la modalidad de actos jurídicos documentados. Si se produjese un exceso de adjudicación, éste tributaría además, como transmisión patrimonial onerosa. Cabe advertir que, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el supuesto planteado no existía una única comunidad de bienes, sino dos comunidades de bienes con los mismos comuneros.

Al tratarse de la disolución de dos comunidades de bienes (herencia de los dos padres), su disolución no puede tratarse como si fuera una única comunidad. Cada comunidad debe disolverse sin excesos, con los bienes que la componen, y si no es posible que no haya excesos, estos deberán compensarse con dinero, nunca con otros bienes. Quiere ello decir que en la disolución de cada comunidad de bienes no pueden intercambiarse

las cuotas que les corresponden en una y otra comunidad de bienes, pues tal intercambio tendría la consideración de permuta y estaría sujeta como tal a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, como pudiera ser el caso planteado.

### **REDISTRIBUCIÓN DE PARTICIPACIONES EN COMUNIDADES DE BIENES.**

**CONSULTA N° V2997-11 DE 22 DE DICIEMBRE DE 2011**

A unos propietarios en pro indiviso de varias fincas que les pertenecen por compraventa, otras por donación y otras por herencia, pretenden hacer lotes cuyo valor sea lo más similar posible en los que en cada lote figure un solo hermano y los padres. Los lotes se ajustarán para que no haya excesos de adjudicación y, por tanto, no habrá compensación alguna.

En la operación planteada no nos encontramos ante disolución de las diversas comunidades de bienes, puesto que los inmuebles van a seguir permaneciendo en comunidad (ahora solo los padres con uno de los hermanos), nos encontramos ante una redistribución de las participaciones de las distintas comunidades de bienes entre los comuneros hermanos, mediante la cual cada hermano comunero transmitirá parte de sus participaciones a sus otros hermanos de forma que cada hermano pasará a ostentar sólo con sus padres la propiedad de algún inmueble, dicha operación debe calificarse jurídicamente como permuta y será sujeto pasivo cada comunero por la cuota parte que adquiere según establece el artículo 8.a) del texto refundido: “Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.....”; estableciendo asimismo el artículo 10.1 del texto refundido, con carácter general para todas las Transmisiones Patrimoniales Onerosas que “La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca”.

### **PARTICIÓN Y ADJUDICACIÓN DE HERENCIA MEDIANTE ADJUDICACIÓN DE NUDA PROPIEDAD Y USUFRUCTO CON COMPENSACIÓN EN METÁLICO.**

**CONSULTA N° V2768-11 DE 21 DE NOVIEMBRE DE 2011**

La adjudicación que pretenden realizar no encaja en ninguno de las excepciones que establece el artículo 7.2.B) del texto refundido del ITPAJD para que el exceso de adjudicación no tribute ya que un bien indivisible se va a adjudicar a dos comuneros, a uno la nuda propiedad y a otro el usufructo, no a uno solo, sin que estuviera desmembrada previamente la plena propiedad, por lo que en el presente caso se dará un exceso de adjudicación que deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa al tipo que establece el artículo 11 del texto refundido del ITPAJD.

### **ADJUDICACIÓN DE DOS INMUEBLES A UNO DE LOS CÓNYUGES, COMPENSANDO EN METÁLICO AL OTRO. CONSULTA N° V2904-11 DE 14 DE DICIEMBRE DE 2011**

En las escrituras públicas que se han realizado se producen dos convenciones, una disolución del condominio y un exceso de adjudicación.

**PRIMERO.-** Disolución de la comunidad de bienes.

Cuando el matrimonio se encuentre en el régimen económico de separación de bienes ya que la disolución de una comunidad de bienes formada por cónyuges en régimen económico de separación de bienes no tiene ninguna especialidad con respecto a la disolución de comunidades de bienes; tributará por actos jurídicos documentados y la base imponible estará constituida por la cantidad o cosa valuable, que debe ser el valor de la comunidad de bienes que se disuelve, en el caso planteado será el valor real de los dos inmuebles, siendo sujeto pasivo el adquirente de los bienes inmuebles, es decir la ex mujer del consultante.

**SEGUNDO.-** Exceso de adjudicación.

Aunque la operación se haya realizado en dos escrituras la comunidad de bienes es única y el exceso de adjudicación que se produce estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas pues, en este caso, nos encontramos ante un exceso de adjudicación evitable en los términos que resultan del artículo 1.062 del Código Civil, ya que la indivisibilidad de los bienes se debe dar en el conjunto de los bienes que ostenta la comunidad, no en cada bien por separado y en la disolución de la comunidad de bienes que estaba formada por dos inmuebles se adjudican los dos a la ex esposa, pudiendo asignarse uno a cada cónyuge, y compensar en metálico al otro el cónyuge que saliera beneficiado en el reparto.

**TRIBUTACIÓN EN EL ITPAJD DE LA OPERACIÓN DE COMPRAVENTA DEL USUFRUCTO DE ACCIONES. CONSULTA N° V2863-11 DE 2 DE DICIEMBRE DE 2011**

La transmisión del derecho real de usufructo sobre unas acciones efectuada por quien no tiene la consideración de empresario o profesional, dado que no constituye una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, si bien estará exenta en el caso de no incurrir en el supuesto del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

**APORTACIÓN NO DINERARIA DE RAMA DE ACTIVIDAD. CONSULTA N° V2619-11 DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2011**

Si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración –en este caso, por el concepto de aportación no dineraria de rama de actividad–, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto. En caso contrario, la ampliación de capital de la sociedad A estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de capital, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, transcrito anteriormente, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE, el 3 de diciembre. En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

En definitiva, tanto si la aportación del consultante a la sociedad A constituye una rama de actividad como si no, no tributará efectivamente en el ITPAJD; en el primer caso, por estar no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y exenta de las otras dos modalidades; y en el segundo, porque si bien la aportación estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de aumento de capital, estará exenta de dicha modalidad y no sujeta a las otras dos.

**CANJE DE VALORES. CONSULTA N° V2736-11 DE 17 DE NOVIEMBRE DE 2011**

Las operaciones que tengan la consideración de operación de reestructuración –en este caso, por el concepto de canje de valores–, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto. En caso contrario, la constitución de una nueva sociedad estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedad, si bien estaría exenta del impuesto. En este último caso, la sujeción de tal operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

La obtención del control de una sociedad cuyo activo está compuesto en más de un 50 por 100 por bienes inmuebles sitos en territorio nacional mediante la adquisición de valores en el mercado secundario no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por no concurrir los requisitos

exigidos por el artículo 108.2.b) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, para el devengo del gravamen.

**AMPLIACIÓN DE CAPITAL POR UNA SOCIEDAD MEDIANTE APORTACIÓN NO  
DINERARIA DE UNOS INMUEBLES CON TODA LA INFRAESTRUCTURA EXISTENTE.  
CONSULTA N° V2656-11 DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2011**

Los elementos transmitidos suponen una mera cesión de bienes inmuebles y la transmisión de un crédito que no suponen la transmisión de una empresa en funcionamiento, unidad económica autónoma en los términos establecidos en el referido artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia y a falta de otros elementos de prueba, la referida transmisión estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, a la transmisión de los bienes inmuebles que pudiera estar, en su caso, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos establecidos en el apartado anterior, podría serle de aplicación la exención contenida en el artículo 20.Uno.22º de la Ley.

Lo anterior, sin perjuicio de la posible renuncia a la aplicación de la exención por parte de la consultante en los términos y con cumplimiento de las condiciones establecidas en el apartado dos del referido artículo 20 de la Ley 37/1992.

**TRANSMISIÓN DE UN SOLAR POR UNA DE LAS ENTIDADES CON OCASIÓN DEL PROCESO  
DE REESTRUCTURACIÓN. CONSULTA N° V2707-11 DE 16 DE NOVIEMBRE DE 2011**

Podría serle de aplicación la no sujeción contenida en el número 1º, del artículo 7 de la Ley 37/1992.

No obstante, la simple transmisión de un solar no puede acogerse a la no sujeción del artículo 7.1º de la citada Ley. Se trata de una simple cesión de activos que no se acompaña de una mínima estructura organizativa de factores de producción que permita considerar a los elementos transmitidos como una unidad económica autónoma.

Así, la transmisión de un solar es una operación sujeta y no exenta del Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la citada Ley.

## DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y NOTARIADO: SUSPENSIÓN DE LA CALIFICACIÓN HASTA ACREDITACIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO

RESOLUCIÓN DE 9 DE MARZO DE 2012

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 24 y 106 de la Constitución Española; 6 y 7 del Código Civil; 18 del Código de Comercio; 18, 19 bis, 254, 255, 258.5, 259, 274, 296, 322, 325 y 327 de la Ley Hipotecaria; 107 y 127 del Reglamento Hipotecario; 54, 55, 58, 59, 74, 75 y 107 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; 23, 54, 55 y 56 de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; 122 y 123 del Reglamento del Impuesto de transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; 112 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; 45.I.B).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; 196 y 249 del Reglamento Notarial; 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios; las Resoluciones de esta Dirección General de 18 noviembre 1860; 5 de diciembre 1961; 20 octubre 1976; 21 de diciembre de 1987; 21 de mayo de 1990; 29 de diciembre de 1992; 5 de mayo de 1994; 5 de febrero de 1996; 23 de julio de 1998; 31 de octubre de 2002; 10 de febrero y 5 de noviembre de 2003; 28 de diciembre de 2004; 2 de abril, 4 y 5 de mayo de 2005; 28 de octubre y 18 de noviembre de 2005; 1 de marzo de 2006; 31 de enero, 23 de abril, 4 de junio, 9, 10, 11 y 12 de julio y 28 y 29 de septiembre de 2007; 16 de abril y 21 de mayo de 2008; 13 de marzo de 2009; 6 de mayo de 2010; 27 de abril, 5 de julio y 29 de octubre de 2011, y 3 de marzo de 2012, entre otras; y las Sentencias del Juzgado de Primera Instancia número 3 de Lleida de 28 de julio de 2008, confirmada, en apelación, por la sentencia firme de la Audiencia Provincial de Lleida, de 30 de octubre de 2009 (publicada en el «Boletín Oficial del Estado» de 10 de agosto de 2010), y la sentencia firme del Juzgado de Primera Instancia número 6 de Córdoba, de 18 de diciembre de 2009 (publicada en el «Boletín Oficial del Estado» de 10 de agosto de 2010), sentencia de la Audiencia Provincial de Granada, Sección Cuarta, de 17 de noviembre de 2006; sentencias de 12 de enero de 2011 (Sección Tercera); 13 de enero de 2011 (Sección Tercera); 17 de enero de 2011 (Sección Séptima) (2 de la misma fecha); 20 de enero de 2011 (Sección Tercera); 22 de febrero de 2011 (Sección Tercera), y 23 de febrero de 2012 (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, y sentencia de 24 de febrero de 2012 del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, Sala de lo Contencioso-Administrativo.

1. La cuestión que se plantea en el presente recurso es la relativa a la comunicación por el registrador, junto a la notificación fehaciente de la práctica del asiento de presentación de una escritura de préstamo hipotecario presentada telemáticamente, de la suspensión de la calificación hasta que se acredite la liquidación del impuesto correspondiente.

El Notario recurrente sostiene que se trata de una calificación que incumple los requisitos legales relativos a su forma, notificación carácter global y unitario y obligación de especificar los recursos procedentes; y que la registradora, al actuar así, incumple las resoluciones de este Centro Directivo, a lo que, a su juicio, está obligada como funcionaria.

2. La independencia del registrador en el ejercicio de su función calificadora bajo su propia y exclusiva

responsabilidad, tanto respecto de calificaciones anteriores efectuadas por él mismo o, incluso, respecto del mismo documento por otro registrador, como respecto de las Resoluciones de la Dirección General ha sido reiteradamente reconocida por este Centro Directivo (por todas, valgan las Resoluciones de 18 noviembre 1860; 5 de diciembre 1961, y 20 octubre 1976). En el mismo sentido, los tribunales han dejado atrás la doctrina de los últimos años de la Dirección General respecto al carácter vinculante prescrito por el artículo 327 de la Ley Hipotecaria. En este sentido, la sentencia de la Audiencia Provincial de Granada, Sección Cuarta, de 17 de noviembre de 2006, que confirma la sentencia del Juzgado de Primera Instancia número 9 de Granada y declara la nulidad de la Resolución de 24 de septiembre de 2003, en el particular contenido en el fundamento de Derecho segundo en cuanto establece la vinculación del registrador con la calificación efectuada del mismo documento por otro registrador. Vinculación que se declara nula porque impide la esencial función calificadora que corresponde al registrador. (vid. sentencias de 12 de enero de 2011 [Sección Tercera]; 13 de enero de 2011 [Sección Tercera]; 17 de enero de 2011 [Sección Séptima] (2 de la misma fecha); 20 de enero de 2011 [Sección Tercera]; 22 de febrero de 2011 [Sección Tercera], y 23 de febrero de 2012 [Sección Tercera] del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, y sentencia de 24 de febrero de 2012 del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, Sala de lo Contencioso-Administrativo), y han establecido que la resolución vincula en los términos planteados y limitado al caso concreto que contempla y resuelve. Así, se afirma en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 24 de febrero de 2012: «La resolución es un acto administrativo singular que resuelve un recurso gubernativo, por lo que dicha vinculación no puede ser otra que la de cualquier resolución administrativa que pone fin a un procedimiento de esta naturaleza y que produce efectos para los interesados, incluida la Organización Registral, mientras no se anule por los Tribunales. Ahora bien, la resolución de un recurso administrativo no puede tener la eficacia de una disposición de carácter general, por tener ambos distinta naturaleza. En consecuencia, la expresión «tendrá carácter vinculante para todos los Registradores» ha de entenderse en el sentido de que todos los titulares de los Registros, donde se presente el título, están obligados a practicar el asiento, o asientos discutidos y ordenados por la resolución de la DGRN, pero bien entendido que, como ha proclamado reiteradamente dicho Centro Directivo «el recurso queda limitado a los defectos invocados» o «expresados en la nota de calificación» (resoluciones de 8 y 23 de marzo de 2010), por ello si en otro cualquier supuestos similar, las circunstancias fueran distintas a los razonamientos o argumentos empleados difirieran de los contemplados por las resoluciones del Centro Directivo, cabría plantear un nuevo recurso en el que se dilucidara, en su caso, la procedencia o no de una posible calificación negativa. En definitiva, la resolución vincula en los términos planteados y limitado al concreto caso que contempla y resuelve, es decir, tal y como sostiene el recurrente, no se puede separar del supuesto de hecho que las motiva ni de la argumentación utilizada en él, y sólo vincula al Registrador calificante y a los demás Registradores que hayan de calificar el mismo documento, por afectar a varios Registros. No debemos olvidar que las Sentencias confirmando o anulando dichas resoluciones únicamente producen efectos entre las partes, sin que tengan efectos generales, por lo que es evidente que las resoluciones administrativas resolviendo recursos gubernativos, por su propia naturaleza, no pueden producir otra eficacia que la ya mencionada, ya que carece de justificación atribuir mayor vinculación a las resoluciones de la DGRN que a las Sentencias dictadas por los Tribunales, precisamente, sobre dichas resoluciones administrativas. Cuestión distinta son las consultas formuladas a la DGRN, conforme a lo prevenido en el artículo 103 de la Ley 24/2001, cuyo carácter vinculante para todos los Registradores y Notarios no se pone en duda y cuyo incumplimiento puede traer como consecuencia la apertura de un expediente sancionador». Por todo ello, debe volverse en este punto a la doctrina clásica de este Centro Directivo, recogida en las Resoluciones reseñadas.

3. Como ha declarado este Centro Directivo (cfr. Resolución de 16 de noviembre de 2011), 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 de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por 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... La justificación del pago o en su caso de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original» (disposición legal ésta desarrollada por los artículos 122.1 y 2, y 123 de su Reglamento). Se matiza en este último precepto reglamentario que, no obstante esa inadmisión general de los documentos para su inscripción o anotación, se deja a «salvo lo previsto en la legislación hipotecaria», lo que supone que será posible sin necesidad de tal justificación la práctica del asiento de presentación tal como previene expresamente el artículo 255 de la Ley Hipotecaria. En el mismo sentido, dispone el artículo 100 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones: «Cierre registral. 1. 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. 2. A los efectos prevenidos en el número anterior se considerará acreditado el pago del impuesto siempre que el documento lleve la nota justificativa del mismo y se presente acompañado de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación debidamente sellada por la oficina competente y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de los beneficios fiscales aplicables».

4. Este efecto de inadmisión de los documentos inscribibles en los registros públicos a efectos de inscripción, con la excepción dicha relativa al asiento de presentación, no es sino una de las medidas establecidas por el legislador en orden a evitar el fraude fiscal y garantizar el cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de la obligación que les impone con carácter general el artículo 51 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de presentar los documentos comprensivos de los hechos imponibles a que se refiere la citada Ley (y caso de no existir aquellos documentos, una declaración en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen). Tal obligación, en el ámbito de este impuesto, comporta la de presentación en la oficina gestora competente del ejemplar de la autoliquidación practicada, previo ingreso de su importe en la caja de la Administración Tributaria o entidad colaboradora de la misma o, en su caso, con la alegación de la exención o no sujeción procedente acompañada del documento original o declaración sustitutiva y de su copia. Y todo ello a los efectos de que por parte de la oficina gestora pueda procederse al examen del hecho imponible que pueda resultar del documento y a la práctica de las liquidación o liquidaciones complementarias que, en su caso, fueren procedentes (cfr. artículo 108 del Reglamento del Impuesto) y por parte del presentante pueda obtenerse de aquella oficina el correspondiente justificante de presentación del documento y su autoliquidación así como de su ingreso, cuando no se hubiese alegado exención o no sujeción (cfr. artículo 107 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), y cuya aportación ante el registrador hará posible el levantamiento del cierre registral, la práctica de la correspondiente inscripción con extensión de la oportuna nota marginal de afección (cfr. artículo 122.3 y 4 del Reglamento del Impuesto) y, finalmente, el cumplimiento por parte del registrador de su obligación de archivo de copia de los citados justificantes (cfr. artículos 256 de la Ley Hipotecaria, 51.13 y 410 del Reglamento Hipotecario y 122.3 del Reglamento del Impuesto). Todo lo señalado, además, debe entenderse sin perjuicio de las excepciones procedentes (cfr. artículo 54.2.c) del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la Instrucción de 18 de mayo de 2011, de esta Dirección General, sobre constitución de sociedades mercantiles y convocatoria de junta general, en aplicación del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 diciembre).
5. De todo ello se deduce, por tanto, que para el acceso a los registros públicos y, en especial en este caso, al Registro de la Propiedad, es necesario con carácter general, y cualquiera que sea el soporte electrónico o papel en el que se presente el documento, que se acredite, mediante la aportación del correspondiente justificante bien lo sea también en soporte electrónico o papel, los siguientes extremos: que se ha producido la presentación del documento y su autoliquidación, bien lo haya sido esta última con ingreso o bien con simple alegación de exención o no sujeción. La calificación del acto como exento no dispensa de esta obligación de presentación al sujeto pasivo ni de la necesidad de la justificación de su cumplimiento por el interesado para poder practicarse la correspondiente inscripción.

Para acreditar el pago, exención o no sujeción del o de los impuestos correspondientes hay que tener en cuenta que la función calificadora de índole fiscal ex artículo 13 de la Ley General Tributaria y apartado 2

del artículo 115 de la misma norma corresponde a la Administración Tributaria y tratándose de impuestos cedidos la competencia corresponde a las Comunidades Autónomas, puesto que el artículo 5.3 de la Ley General Tributaria no deja lugar a dudas al reconocer como Administración Tributaria a «las Comunidades Autónomas y las entidades locales... en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable». En concreto el artículo 100 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones con arreglo al cual «...se considerará acreditado el pago del impuesto, siempre que el documento lleve puesta la nota justificativa del mismo y se presente acompañado de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de autoliquidación, debidamente sellada por la oficina que la haya recibido y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de los beneficios fiscales aplicables».

Es decir, para que se les acredite el pago, exención o no sujeción, los registradores deberán exigir tanto la carta de pago (debidamente sellada), como la nota de justificación, no sujeción o exención que deberán ser emitidas por la Oficina Tributaria competente.

Pero tal exigencia de constancia de la intervención de la Administración competente es requerida también por cuanto ha de practicarse un asiento registral: la nota de afección. La documentación deberá reunir los requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley Hipotecaria y deberá ser, por tanto, documentación auténtica que, en cuanto administrativa sólo lo será si está expedida por la autoridad o sus agentes.

6. La obligación de acreditación del pago, exención o no sujeción al impuesto no puede entenderse realizada ni suplida por el cumplimiento de las obligaciones formales impuestas a los notarios de suministro de información de los documentos por ellos autorizados (cfr. artículo 91 del Texto Refundido y 114 de su Reglamento), ni por el conocimiento que de los citados actos a otros efectos –por ejemplo de concesión del NIF– pueda tener otra Administración Tributaria distinta de la competente para la gestión de los impuestos devengados por el acto o contrato inscribible. Y ello porque el requisito de la presentación únicamente podrá tenerse por realizado, tal como se deduce del propio tenor del artículo 54 del Texto Refundido (que fue reformado recientemente por Ley 4/2008, de 23 de diciembre, precisamente con tal finalidad), cuando la misma haya tenido lugar ante la Administración Tributaria competente para exigirlo, Administración que de conformidad con lo dispuesto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (modificada por Ley 22/2009, de 18 de diciembre), por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, lo será la de la correspondiente Comunidad Autónoma, y que con arreglo a la facultad normativa que en materia de gestión en la misma norma se les reconoce (cfr. artículo 56 número 2 del Texto Refundido) será la competente para la determinación de las oficinas en las que pueda realizarse la citada presentación.

Y de este requisito general de la necesaria previa presentación ante la Oficina Gestora de la Administración Tributaria competente únicamente están dispensadas, de conformidad con el artículo 54 número 2, letra c) del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados «las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable». Pero no, en consecuencia, aquellos documentos que teniendo cuantía valuable simplemente estén configurados como supuestos de exención por la Ley.

7. Todo lo anterior fue confirmado por la Resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de julio de 2008 (recaída en contestación a la Consulta número 1487-08) que incluso respecto al supuesto de no sujeción al gravamen de actos jurídicos documentados de las escrituras públicas de ampliación de plazo de préstamos con garantía hipotecaria concedidos con relación a la vivienda habitual, establecido por la disposición adicional segunda del Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de Medidas de Impulso a la Actividad Económica, determinó que las mismas no quedaban exceptuadas de la presentación en las Oficinas Liquidadoras correspondientes al no quedar incluidas dentro de la excepción del citado artículo 54 número 2, letra c) del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados antes citado.
8. El mecanismo de cierre registral que resulta del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, aparece reforzado por la norma contenida en el párrafo primero del inmediato artículo 255 de la misma Ley, conforme al cual «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».

Ciertamente este Centro Directivo había venido entendiendo durante los últimos años (vid. Resoluciones citadas en los «Vistos») que los artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria deben interpretarse en un sentido favorable al administrado, lo que impediría que puedan ser admitidas decisiones como la ahora

recurrir, que se limita a suspender la calificación, pues implicaría que cuando nuevamente se presentara el título acompañado de la autoliquidación y pago o declaración de no sujeción o exención, el registrador lo calificaría, pudiendo esgrimir defectos que puede hacer valer al tiempo de su presentación. Se fundaba esta interpretación en los siguientes argumentos: a) se beneficia con ello la agilidad del tráfico y su seguridad, pues el otorgante del título o cualquier interesado en su inscripción podrán conocer la totalidad de los defectos que afectan a éste, sin necesidad de esperar a nuevas y sucesivas decisiones del registrador; b) el carácter unitario que ha de tener la calificación (cfr. artículo 258.5 de la Ley Hipotecaria y 127 de su Reglamento), lo que exige que se incluyan en ella todos los defectos existentes en el documento, por lo que no es admisible someter dicho título a sucesivas calificaciones parciales, de suerte que, apreciado un defecto (aunque sea la falta de liquidación fiscal al amparo de lo previsto en los artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria –cfr. Resolución de 1 de marzo de 2006–) no se entre en el examen de la posible existencia de otros en tanto aquél no sea subsanado; c) esta tesis –se entendía–no contraría la finalidad que subyace a los artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria, pues –con independencia de que tuviera un origen determinado cuando la Administración no contaba con los medios técnicos actuales–, lo cierto es que actualmente la aplicación de los preceptos de la Ley 30/1992 y de las reformas introducidas en el procedimiento registral exigen que tales artículos se interpreten sistemáticamente, no pudiendo admitirse una interpretación literal que ampare un perjuicio para el interesado; d) la mencionada interpretación se entendía ajustada en lo esencial a la propia letra del precepto, si se entiende que lo que proscribió el artículo 255 de la Ley Hipotecaria es la calificación que comporta la instantánea inscripción, es decir la denominada calificación positiva, pues dicha norma establece que «se suspenderá la calificación y la inscripción...», mientras que si pretendiera suspender toda calificación, incluida la negativa, sobraría la referencia cumulativa a la inscripción; y, e) la finalidad perseguida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, al introducir las nuevas tecnologías en el quehacer diario de las Notarías y de los Registros, cuyo objetivo fue agilizar el procedimiento registral y la actuación notarial sin modificar su esencia. Así, se regula el procedimiento de presentación telemática y el acceso telemático al contenido de los libros del Registro.

Sin embargo, es lo cierto que la interpretación antes reseñada ha sido desvirtuada por reiteradas sentencias judiciales que han declarado la nulidad de varias de las Resoluciones que consagraban la citada doctrina (vid. Sentencias citadas en los «Vistos»). En este sentido, afirma la sentencia firme de la Audiencia Provincial de Lleida de 30 de octubre de 2009 (cfr. fundamento jurídico tercero), que «cierto es que la calificación del Registrador en orden a la práctica de la inscripción, debe ser global y unitaria (art. 258-5 de la LH y art. 127 del Reglamento), de forma que debe incluir en la calificación todos los motivos por los cuales proceda la suspensión o denegación del asiento solicitado, pero estos preceptos han de ponerse necesariamente en relación con los arts. 254-1 y 255 LH. El primero de estos preceptos dispone que «ninguna inscripción se hará en el Registro de la propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que establecieron por las leyes si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir», y el artículo 255 establece que «no obstante lo previsto en el artículo anterior, podrá extenderse el asiento de presentación antes de que se verifique el pago del impuesto; más en tal caso se suspenderá la calificación y la inscripción y operación solicitada y se devolverá el título al que lo haya presentado, a fin de que satisfaga el impuesto».

Tal como se argumenta en la sentencia de instancia el art. 255 dispone que en estos supuestos se suspenderá la calificación y la inscripción, lo que comporta que este precepto va más allá que el artículo 254 al recalcar que no sólo se paralizará la inscripción sino también la propia actividad de calificación, y es por este motivo por el juzgador a quo alude a la distinción entre calificación parcial o formal y calificación de fondo, que queda subordinada a la justificación de la liquidación de los impuestos.

En efecto, ha de tenerse en cuenta que el artículo 254 es explícito y terminante al imponer un veto a cualquier actuación registral si no se cumplen previamente determinadas obligaciones fiscales, con la única excepción ya referida que establece el art. 255 lo que a su vez se reitera tanto en el artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), cuando dispone 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...» y en el artículo 33 de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones, según el cual «los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones no se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración. Y el artículo 100 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones (aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre) establece, bajo la rúbrica «cierre registral», que los Registros de la Propiedad 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.

Se excluye, por tanto, 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 el pago, el asiento de presentación, suspendiendo en tal caso la calificación y la inscripción, con devolución del título presentado, a fin de satisfacer el impuesto correspondiente.

Lo anterior enlaza también con las normas relativas al plazo máximo para calificar e inscribir (15 días contados desde la fecha del asiento de presentación, según el art. 18-2 LH) y al plazo de vigencia del asiento de presentación (60 días, ex art. 17-2 LH) y la posibilidad de prórroga del mismo, que se produce de forma automática, entre otros supuestos si el título se hubiera retirado antes de la inscripción (por ejemplo para pago de impuestos) o tuviera defectos subsanables, en cuyo caso, el artículo 18-2 de la LH dispone que una vez reintegrado el título, el plazo de quince días se computará desde la devolución del mismo, y la vigencia del asiento de presentación se entenderá prorrogada hasta la terminación del plazo de calificación y despacho, por lo que bien puede entenderse que si el plazo es para «calificar e inscribir», la calificación (de fondo, según la diferenciación a que se refiere la sentencia de instancia) se efectuará, ahora sí de forma global y unitaria, dentro de ese plazo máximo, sin que pueda anticiparse esa exigencia al momento previo, de calificación formal del título de conformidad con los artículos 254 y 255 LH que deberá conducir a la «suspensión de la calificación y de la inscripción» a que se refiere el artículo 255 LH».

Añade a continuación la misma sentencia en su fundamento jurídico cuarto que «no consideramos que la interpretación de estos preceptos que defiende el juzgador pueda tildarse de absurda o ilógica pues lo cierto es que estamos ante unas normas establecidas en claro beneficio de la Hacienda Pública, cuya finalidad no es otra que controlar y garantizar el cumplimiento de la normativa tributaria, supeditando el acceso a los registros públicos a la previa justificación del pago de la deuda tributaria correspondiente, a modo de presupuesto o requisito previo que condiciona la actuación del Registrador. Desde esta perspectiva resulta evidente que el procedimiento registral presenta sus propias especialidades respecto del procedimiento administrativo pues habrá de conjugarse el derecho del interesado en obtener la inscripción con el de la Hacienda Pública a controlar y garantizar el pago de los impuestos. En esta tesitura, y aunque función fiscal y la registral se desenvuelven en campos distintos, la normativa legal está dando preferencia a la primera, como requisito imprescindible para que la función calificadora despliegue todos sus efectos, y además la ley establece claramente hasta donde puede llegar la actuación del Registrador, que habrá de detenerse en el asiento de presentación, suspendiendo la calificación y la inscripción (art. 255 LH).

Así viene a corroborarlo la última Ley 36/2006, de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que modifica el artículo 254 LH amplía la figura del cierre registral en caso de impago de impuestos que devenguen actos o contratos relativos a bienes inmuebles, falta de acreditación del NIF y de los medios de pago empleados. Según la Exposición de Motivos de esta Ley 36/2006, el fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad constituyendo el principal elemento de inequidad del sistema tributario. Por ello frente a los comportamientos defraudatorios la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no sólo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios sino que también y con mayor énfasis si cabe, a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Con dicha finalidad continua indicando la Exposición de Motivos que, por un lado se modifican determinados preceptos de la normativa tributaria, y por otro lado, se modifican otras disposiciones legales, que si bien no tienen naturaleza fiscal, sí pueden tener incidencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o en su comprobación. En este segundo capítulo se sitúan las modificaciones de la Ley Hipotecaria, señalando que la efectividad de estas prescripciones queda garantizada al fijarse como requisito necesario para la inscripción en el Registro de

la Propiedad de tales escrituras, y recordando que esta figura del cierre registral ante incumplimientos de obligaciones de origen fiscal no constituye en ningún caso una novedad en nuestro ordenamiento, porque la normativa vigente ya prevé la figura del cierre registral en relación, por ejemplo, con las declaraciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se trata, en definitiva, de intensificar el control y la prevención del fraude fiscal, por lo que ha de concluirse que el criterio mantenido en la sentencia impugnada se ajusta a la finalidad perseguida por los preceptos analizados, mientras que los criterios que pretende la resolución de la DGRN se basan en la estricta aplicación, por remisión, a los principios ordenadores del procedimiento administrativo, anteponiendo los intereses de administrado a los de la Hacienda Pública cuando resulta que, según lo ya expuesto, el cumplimiento de las obligaciones fiscales ha de actuar con carácter preferente. Además, la actuación que propugna la DGRN podría revertir en perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de origen fiscal ya devengadas y por ende, aunque beneficiaría al particular interesado en la inscripción se estarían lesionando los intereses generales puesto que si una vez calificado globalmente el documento con indicación de todos los defectos de que adolezca, resultase que alguno de ellos no fuera subsanable, el interesado bien podría desistir de su solicitud de inscripción o simplemente dejar caducar el asiento de presentación, eludiendo el pago de los tributos devengados a los que debería haber hecho frente con carácter previo para que el documento tuviera acceso al Registro, tal como, en efecto, habrá de verificar con arreglo al criterio que se expone en resolución recurrida en interpretación de los artículos 254 y 255 LH que no es otro que la mera calificación formal, suspendiendo la calificación material o de fondo en tanto el documento no cumpla los requisitos o presupuestos de índole tributaria.

Por último, por lo que se refiere a la falta de motivación que se reprocha a la calificación del Registrador, lo cierto es que aunque sea de forma sucinta, se expresan de forma perfectamente entendible las razones o motivos jurídicos por los que se suspende la calificación, con cita del precepto legal que resulta de aplicación, de forma que el presentante del título puede tener cabal conocimiento de las razones por las que se adoptaban tal decisión, y así se pone de manifiesto a la vista del recurso formalizado ante la DGRN, en el que no se alega indefensión alguna derivada de una insuficiente motivación. Y en cuanto a la concreción y notificación al interesado de los medios de impugnación, tal como apunta el apelante, el defecto quedó subsanado al interponer el correspondiente recurso ante la Dirección General de los Registros y del Notariado».

En el mismo sentido se han pronunciado las demás sentencias judiciales citadas en los «Vistos» de esta Resolución.

9. En consecuencia, procede rectificar la postura adoptada por este Centro Directivo en los últimos años y volver a la doctrina clásica, más conforme con la literalidad del precepto, teniendo en cuenta que:
  - a. El artículo 255 de la Ley Hipotecaria permanece vigente y no ha sido modificado por el legislador tras la reforma operada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal, que sí introdujo nuevos párrafos en el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, pero no alteró el artículo 255;
  - b. Estamos ante una norma cuya finalidad no es otra que controlar y garantizar el cumplimiento de la normativa tributaria, supeditando el acceso a los registros públicos a la previa justificación del pago de la deuda tributaria correspondiente, a modo de presupuesto o requisito que condiciona la actuación del registrador, cuya actuación, en caso contrario, ha de detenerse en el asiento de presentación, suspendiendo la calificación y la inscripción (cfr. artículos 254.1 y 255 de la Ley Hipotecaria, 13 de la Ley General Tributaria, 2.1 y 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 33 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y 100 de su Reglamento), habida cuenta la especial trascendencia la función que desempeña el Registro de la Propiedad en cuanto colaborador para la efectividad de determinados impuestos;
  - c. La reforma del artículo 254 de la Ley Hipotecaria operada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal, añade tres párrafos nuevos al artículo: para exigir la constancia del NIF (número 2) y de la acreditación de los medios de pago (número 3). El nuevo apartado 4 dispone que «las escrituras a que se refieren los números 2 y 3 se entenderán aquejadas de un defecto subsanable». Esta referencia deja fuera al apartado 1 del mismo artículo (el relativo a la falta de pago del impuesto), de lo que se desprende «a sensu contrario» que no lo considera defecto calificable, sino causa de suspensión de la misma calificación;
  - d. El artículo 2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que «el impuesto se exige según la verdadera naturaleza jurídica

del acto, prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia». Esta ha sido la justificación que se ha atribuido tradicionalmente al mecanismo de «inadmisión» impuesto por los artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria, a fin de evitar que, tras una calificación completa o global, a la vista de defectos de difícil o imposible subsanación, dada la imposibilidad de inscripción del documento y su falta de eficacia, se optase por no presentar el documento a liquidar;

- e. La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2008 avala la legalidad de los artículos 215, 252 y 258 del Reglamento Notarial relativa a la obligación que impone a los notarios de no acceder a la protocolización de los documentos privados o legalización de sus firmas que contengan actos sujetos a los impuestos de transmisiones patrimoniales o actos jurídicos documentados, cuando no conste en los documentos la nota correspondiente de la Oficina Liquidadora. Afirma el Tribunal Supremo en tal sentencia que «esta obligación no puede entenderse suplida por las comunicaciones o partes que los notarios deberán remitir a las Oficinas liquidadoras ex artículo 52 TRITP», justificándolo en el argumento de que se trata de dos mecanismos de prevención del fraude distintos, aunque con una misma finalidad. El mismo argumento es predicable del mecanismo de prevención del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, es decir, no queda invalidado por el hecho de que haya otros concurrentes consistentes en el envío de información a la Hacienda Pública;
- f. Que no cabe desconocer los pronunciamientos jurisdiccionales que en este punto se han producido en los últimos años, de los que se deriva que es conforme a derecho la suspensión por parte del registrador de la calificación por falta de pago del impuesto o justificación de su exención o no sujeción, rechazando que en estos casos el registrador haya de realizar una calificación global, pues si bien las normas se pueden interpretar, no se puede llegar a extremos que supongan su vaciado de contenido dada la clara redacción del precepto;
- g. Este mismo Centro Directivo ya se adelantó en su día este cambio de tendencia, en la Resolución de 6 de mayo de 2009 («Respecto a la falta de liquidación del impuesto que corresponda, sin necesidad de entrar ahora en si tal defecto es una falta que impida la inscripción, o más bien, un defecto que debe demorar la calificación...»).

Todo ello ha de ponerse en relación, como destaca la sentencia de la Audiencia Provincial de Lleida antes transcrita, con las normas relativas al plazo máximo para inscribir –lo que implica una previa calificación positiva como requisito legal de la inscripción– (quince días contados desde la fecha del asiento de presentación, según el artículo 18.2 de la Ley Hipotecaria) y el cómputo del mismo, entre otros supuestos si el título se hubiera retirado antes de la inscripción (por ejemplo para pago de impuestos), en los términos previstos por el artículo 18.2 de la Ley Hipotecaria. Conforme a este precepto, una vez reintegrado el título, el plazo de quince días se computará desde la devolución del mismo, y la vigencia del asiento de presentación se entenderá prorrogada hasta la terminación del plazo de inscripción; por lo que debe entenderse que dentro de ese plazo máximo para inscribir debe efectuarse la calificación de forma global y unitaria; sin que pueda anticiparse esa exigencia al momento previo, de admisibilidad del documento de conformidad con los artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria que, en caso de falta de acreditación del impuesto (o presentación, en su caso, en la Oficina Liquidadora) deberá conducir a la «suspensión de la calificación y de la inscripción» a que se refiere el artículo 255 de la Ley Hipotecaria.

Se concluye de lo anterior que la registradora se ha limitado a comunicar un efecto –que no un defecto– que se produce ex lege, la suspensión de la calificación, por lo que no se trata de una calificación (no puede haberla en ese momento porque está suspendida por ley) que pueda ser revocada.

En consecuencia, **debe confirmarse el acuerdo de la registradora de suspender la calificación porque, como resulta de lo expuesto, la suspensión de la calificación no es un defecto señalado en una nota de calificación, sino un trámite más del procedimiento registral, legalmente establecido (cfr. artículo 254 de la Ley Hipotecaria y concordantes antes citados) como previo a la calificación.**

En virtud de todo lo anterior, esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso interpuesto.

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.

# REAL DECRETO-LEY 18/2012, DE 11 DE MAYO, SOBRE SANEAMIENTO Y VENTA DE LOS ACTIVOS INMOBILIARIOS DEL SECTOR FINANCIERO

*Se transcriben los artículos referentes al Régimen Fiscal.*

### ARTÍCULO 8. RÉGIMEN FISCAL

1. El régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, para las operaciones mencionadas en el artículo 83 de dicha Ley, incluidos sus efectos en los demás tributos, se aplicará a las transmisiones de activos y pasivos que se realicen en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 3 del Real Decreto-ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, aun cuando no se correspondan con las operaciones mencionadas en el artículo 83 y 94 de dicha Ley.
2. No será de aplicación la excepción a la exención prevista en el apartado 2 del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 27 de julio, del Mercado de Valores, a las transmisiones posteriores de las participaciones recibidas como consecuencia de la constitución de las sociedades para la gestión de activos inmobiliarios previstas en el artículo 3 de este Real Decreto-ley y de las participaciones de entidades de crédito afectadas por planes de integración reguladas en el Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito.
3. Las entidades de crédito que realicen las operaciones mencionadas anteriormente, podrán instar al Banco de España que solicite informe a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, sobre las consecuencias tributarias que se deriven de las operaciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

El informe se emitirá en el plazo máximo de un mes, y tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

### DISPOSICIÓN FINAL PRIMERA. MODIFICACIÓN DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, APROBADO POR EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, DE 5 DE MARZO

Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, se añade una nueva disposición adicional decimosexta al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que queda redactada de la siguiente forma:

*DISPOSICIÓN ADICIONAL DECIMOSEXTA. Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles.*

*Estarán exentas en un 50 % las rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana que tengan la condición de activo no corriente o que hayan sido clasificados como activos no corrientes*

*mantenidos para la venta y que hubieran sido adquiridos a título oneroso a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012.*

*No formarán parte de la renta con derecho a la exención el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los inmuebles, ni las cantidades correspondientes a la reversión del exceso de amortización que haya sido fiscalmente deducible en relación con la amortización contabilizada.*

*La exención prevista en esta disposición será compatible, en su caso, con la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 de esta Ley.*

*No resultará de aplicación la presente disposición cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad respecto de la que se produzca alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o al cónyuge de la persona anteriormente indicada o a cualquier persona unida a esta por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.*

**DISPOSICIÓN FINAL SEGUNDA. MODIFICACIÓN DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, APROBADO POR EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 5/2004, DE 5 DE MARZO**

Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, se añade una disposición adicional tercera al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que queda redactada de la siguiente forma:

*DISPOSICIÓN ADICIONAL TERCERA. Exención parcial en ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de determinados bienes inmuebles.*

*Estarán exentas en un 50 % las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España, derivadas de la enajenación de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español, que hubiesen sido adquiridos a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012.*

*No resultará de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior cuando concurren las circunstancias previstas en el segundo párrafo de la disposición adicional trigésima séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, o tratándose de entidades, las circunstancias previstas en el último párrafo de la disposición adicional decimosexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

**DISPOSICIÓN FINAL TERCERA. MODIFICACIÓN DE LA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES, SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y SOBRE EL PATRIMONIO**

Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, se añade una nueva disposición adicional trigésima séptima a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que queda redactada de la siguiente forma:

*DISPOSICIÓN ADICIONAL TRIGÉSIMA SÉPTIMA. Ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de determinados inmuebles.*

*Estarán exentas en un 50 % las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012.*

*No resultará de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por*

*consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.*

*Cuando el inmueble transmitido fuera la vivienda habitual del contribuyente y resultara de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 38 de esta Ley, se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida, una vez aplicada la exención prevista en esta disposición adicional, que corresponda a la cantidad reinvertida en los términos y condiciones previstos en dicho artículo.*