

### III. OTRAS DISPOSICIONES

#### MINISTERIO DE JUSTICIA

**13039** *Resolución de 20 de octubre de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación del registrador de la propiedad de Talavera de la Reina n.º 2, por la que se suspende la calificación de un documento mientras no se acredite la previa autoliquidación o declaración del impuesto de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.*

En el recurso interpuesto por don I. G. R. contra la nota de calificación del registrador de la Propiedad Talavera de la Reina número 2, don Luis Manuel Benavides Parra, por la que se suspende la calificación de un documento mientras no se acredite la previa autoliquidación o declaración del Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

#### Hechos

##### I

Mediante escritura, autorizada el día 22 de junio de 2017 por el notario de Talavera de la Reina, don Fernando Tobar Oliet, se practicó la extinción de condominio de una finca urbana sita en la localidad de Pepino e inscrita en el Registro de la Propiedad de Talavera de la Reina número 2.

##### II

Presentada dicha escritura en el Registro de la Propiedad de Talavera de la Reina número 2, fue objeto de la siguiente nota de calificación: «El Registrador de la Propiedad que suscribe, previo examen y calificación de conformidad con los artículos 18 de la Ley Hipotecaria y 98 del Reglamento Hipotecario, ha resuelto no practicar los asientos solicitados en base a los siguientes hechos y fundamentos de Derecho: Hechos: Datos de presentación: Asiento/Diario: 1971/41 Fecha entrada: 23/06/2017 Entrada: 1223 Presentante: González Rivera SL Datos del documento: Documento: Escritura de extinción de condominio. Adquirente: I. G. R.. Notario: Fernando Tobar Oliet. Fecha: 22/06/2017. Protocolo: 1532/2017. Observaciones: Se acredita la presentación y autoliquidación del impuesto devengado a los efectos del artículo 254 de la Ley Hipotecaria. Defectos y fundamentos de Derecho: Que calificado el documento presentado, no procede acceder a la práctica de los asientos solicitados por advertirse los siguientes defectos: No se acredita la previa autoliquidación o la declaración del impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.: Visto la modificación del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, con efectos desde 1 de enero de 2013, adicionándole un nuevo apartado 5, del que resulta que el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto. Este artículo determina el cierre del Registro a todo documento susceptible de contener algún hecho imponible sujeto a tributación sin que se acredite que el mismo ha sido presentado ante el órgano de gestión tributario competente. No es competencia del Registrador de la Propiedad el determinar si efectivamente el acto en cuestión ha o no de tributar pero si el de comprobar que dicha presentación se ha producido para procederá levantar el cierre registral. Calificación: A la vista de los hechos y fundamentos de derecho citados se suspende la práctica de los asientos solicitados,

calificándose los defectos advertidos como subsanables. No se toma a notación preventiva por defecto subsanable por no haberse solicitado. Practicada la notificación de la calificación de conformidad con el artículo 322 y 323, de la Ley Hipotecaria, quedará prorrogado automáticamente el asiento de presentación, por un plazo de sesenta días, contados desde la fecha de la última notificación. El asiento practicado queda bajo la salvaguardia de los Tribunales y produce los efectos derivados de la publicidad registral. Contra esta nota de calificación (...) El Registrador. Luis Manuel Benavides Parra Este documento ha sido firmado con firma electrónica reconocida por Luis Manuel Benavides Parra registrador/a de Registro Propiedad de Talavera de la Reina 2 a día trece de Julio del año dos mil diecisiete».

## III

Contra la anterior nota de calificación, don I. G. R. interpuso recurso el día 28 de julio de 2017 en el que indica lo siguiente: «(...) Hechos 1º.—Con fecha 22 de junio de 2.017 se otorgó ante el notario de Talavera de la Reina don Fernando Tobar Oliet escritura de extinción del condominio existente sobre una finca de naturaleza urbana ubicada en la localidad de Pepino. Por dicho título, y al ser la finca indivisible, se me adjudicó en su integridad conforme a lo previsto en el artículo 1.062 del Código Civil. 2º.—Considerando que en dicho documento notarial no existía ningún acto jurídico que implicara transmisión del dominio, practiqué autoliquidación por el impuesto correspondiente sobre actos jurídicos documentados. Al tiempo solicité la constancia registral de dicho acto, mediante la correspondiente inscripción, que ha sido denegada al considerar el encargado, a mi juicio erróneamente, que es precisa la previa autoliquidación o declaración por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Exigencia que, según él, impone el artículo 254.5 de la vigente Ley Hipotecaria. Fundamentos de Derecho I.—Dice el artículo 254,5. de la Ley Hipotecaria, que funda la decisión impugnada, que el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el IIVTNU sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración o la comunicación prevista en la ley. Partiendo de la irrefragable obviedad de que no se incumple una obligación que no existe, y que por tanto no se puede imponer el cumplimiento de una obligación inexistente, una buena exégesis del precepto citado nos debe llevar a considerar, y aceptar, que cuando el documento que contiene el acto o contrato no determina ninguna obligación tributaria por el IIVTNU el Registro de la Propiedad ha de practicar la inscripción. Dicho lo anterior procede, pues, determinar si existe alguna obligación tributaria por el IIVTNU en el acto jurídico que contiene el documento notarial examinado. II.—Dice el artículo 17 de la Ley General Tributaria (LGT) que se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. También dice que de dicha relación jurídica pueden derivarse obligaciones materiales y formales, siendo ésta últimas las definidas en el artículo 29,1 de la LGT., que dice que son las que, sin tener carácter pecuniario, están impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios. Por su parte, el artículo 35 de la misma LGT dice que son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. Por tanto, ha de aceptarse que, conforme a la Ley, si no existe relación jurídico-tributaria derivada de la aplicación del tributo, en éste caso el IIVTNU, no existe obligación tributaria alguna, ni siquiera formal. Máxime en éste último caso si la pretendida obligación tampoco la impone la normativa tributaria. III.—Llegado a este punto, toca ahora determinar si en el concreto caso de aquella escritura notarial existe algún acto o contrato determinante de obligaciones tributarias por el IIVTNU. Dice el encargado del Registro que sí, sin más argumentos que la simple cita del apartado 5 del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, como si éste impusiera una obligación en cualquier caso, háyase o no constituido una relación jurídico-tributaria determinante de obligaciones tributarias impuestas por la Ley y de cuyo cumplimiento yo fuese obligado tributario. Por el contrario, yo pienso que no y que dicho encargado está sumido en un error por los siguientes argumentos. Esencialmente la

relación jurídico-tributaria que origina el conjunto de obligaciones por la aplicación de los tributos (art. 17 LGT) surge por la ocurrencia del presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo (art. 20 LGT. Hecho imponible). Y es la ocurrencia de éste presupuesto, o hecho imponible, el que sujeta al acto a la normativa del tributo, estableciendo la consiguiente relación jurídica que determina el conjunto de obligaciones e identifica a los sujetos obligados a su cumplimiento. De tal manera que si no acaece dicho presupuesto, no hay hecho imponible y no surge ninguna relación jurídica determinante de obligaciones. Se habla entonces técnicamente de actos no sujetos, o de supuestos de no sujeción, que son radicalmente distintos de los llamados actos exentos, en los que, por diferencia con aquellos otros, i si se ha producido el hecho imponible, ii si se ha establecido la relación jurídico-tributaria y iii sí nacen una serie de obligaciones, aunque por decisión de la Ley se exime al obligado del cumplimiento de la principal: pagar. Se dice en el argot que son actos sujetos pero exentos. Pues bien, en el caso del IIVTNU, y sin olvidar que la configuración y delimitación del hecho imponible es materia reservada a una norma con rango jerárquico de ley (art. 8 LGT), es claro el artículo 104 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (LHL) al decir que el comentado tributo grava el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real; de tal manera que, en aplicación de lo antes dicho, si no hay transmisión de la propiedad: i no hay hecho imponible, ii el acto jurídico no está sujeto, iii no se constituye relación jurídico-tributaria alguna y ii no nace obligación tributaria de ningún tipo. Claros son también al respecto los artículos 106 y 110 de la LHL: el primero, al predicar la condición de sujeto pasivo del transmitente, adquirente o constituyente, según los casos, de un derecho real; y el segundo, al imponer la obligación tributaria de autoliquidar o declarar al sujeto pasivo (transmitente, adquirente o constituyente del derecho real). Dicho lo anterior, el acto jurídico que reside en el documento notarial no contiene una transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, que es la operación jurídica que constituye el hecho imponible. Lo que hay en dicho documento es un acto *communi dividendo*, ejecutado por los copropietarios de un inmueble al amparo de lo establecido en los artículos 400 y 402 del Código Civil y en la forma que autoriza el artículo 404 del mismo. Es decir: hay individualización de cuotas hasta entonces ideales, pero no transmisión del dominio ni constitución o transmisión de ningún derecho real. Por tanto, no hay sujeción al IIVTNU y, en consecuencia, tampoco exigencia de cumplir ninguna de las obligaciones que la normativa solamente impone a quien tenga la condición de obligado tributario. Clara es al respecto la redacción del artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria, al prohibir la inscripción exclusivamente respecto de aquellos documentos que contengan acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el IIVTNU. En éste caso, siendo un supuesto de no sujeción, no hay obligación tributaria alguna que haya sido incumplida; por lo que la calificación del encargado del Registro es errónea y debe ser revisada».

#### IV

El registrador emitió informe en defensa de su nota de calificación, ratificándola en cuanto al defecto apuntado, y elevó el expediente a este Centro Directivo.

#### Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 254.5 de la Ley Hipotecaria; 104 y 110.6.b) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 30 de enero, 3 y 10 de octubre y 27 de noviembre de 2014, 5 de marzo, 17 de julio y 28 de agosto de 2015 y 7 de enero de 2016.

1. Se discute en el presente expediente si procede practicar la inscripción de una escritura de extinción de comunidad otorgada por los dos comuneros de una finca,

quedando adjudicada la misma a uno de ellos en pleno dominio abonando el exceso de adjudicación al otro comunero en metálico cuando no ha quedado acreditado ni la previa presentación, ni la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El recurrente considera, resumidamente, que como consecuencia de la propia naturaleza del negocio contenido en el título, extinción de comunidad, no hay sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en base a lo dispuesto en el artículo 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, no siendo procedente la calificación emitida, es decir, la suspensión de la calificación por aplicación del cierre registral contenido en el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria.

2. Son numerosas las ocasiones en las que este Centro Directivo (*vid.* Resoluciones recogidas en los «Vistos») ha analizado el alcance del denominado cierre registral por no acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto en relación a los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y de Sucesiones y donaciones, como respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía).

El artículo 254.1 de la Ley Hipotecaria dispone: «Ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir». Más específicamente el mismo artículo establece en su punto 5: «El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo».

A los efectos de aclarar en qué consiste este cierre registral, el artículo 255, párrafo primero, de la misma Ley establece: «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 u operación solicitada y se devolverá el título al que lo haya presentado, a fin de que se satisfaga dicho impuesto». En consecuencia, la falta de acreditación de la liquidación del Impuesto de Plusvalía supone el cierre del Registro (salvo en lo relativo a la práctica del asiento de presentación) y la suspensión de la calificación del documento.

3. 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 (apartados 2 a 4 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) 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, municipales– 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.

4. En el presente caso el registrador alberga dudas fundadas sobre el alcance de la no sujeción al producirse la división de la cosa común entre los dos únicos comuneros mediante la efectiva compensación en metálico para causalizar el negocio jurídico, considerándolo como un acto susceptible o determinante de las obligaciones tributarias impuestas por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin constar de manera expresa la no sujeción al mismo de manera expresa en el artículo 104 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en sus párrafos 2 a 4 anteriormente indicados. Las alegaciones que formula el recurrente deben realizarse ante la oficina competente de gestión y liquidación tributaria.

Por tanto, y como se ha hecho constar anteriormente, no puede obligarse al registrador a que, bajo su responsabilidad, decida sobre una cuestión fiscal no especialmente clara cuya competencia corresponde a la Administración Local.

Por todo ello no cabe sino confirmar la nota de calificación y desestimar el recurso.

Esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la calificación impugnada.

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, 20 de octubre de 2017.–El Director General de los Registros y del Notariado, Francisco Javier Gómez Gáligo.