

### III. OTRAS DISPOSICIONES

#### MINISTERIO DE JUSTICIA

**17406** *Resolución de 11 de julio de 2023, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación de la registradora de la propiedad de Santa Coloma de Farners, por la que se suspende la inscripción de una escritura de elevación a público de documento privado.*

En el recurso interpuesto por don J. M. A., abogado, en nombre y representación de doña S. F. R. y doña M. E. R. C., contra la nota de calificación de la registradora de la Propiedad de Santa Coloma de Farners, doña María Elisa Andrés Romero, por la que se suspende la inscripción de una escritura de elevación a público de documento privado.

#### Hechos

##### I

Mediante escritura autorizada el 22 de febrero de 2023 ante el notario de Salt, don Vicente Casellas Huertas, con el número 445 de protocolo, se elevaba a público el documento privado suscrito el día 24 de octubre de 2022 en el que, por fallecimiento de don A. F. R., su esposa, doña M. E. R. C., y su hija, doña S. F. R., se adjudicaron en usufructo y nuda propiedad, respectivamente, las fincas registrales número 1.263 y 1.264 de Sils, previa solicitud de la cancelación del usufructo anterior que constaba inscrito sobre las fincas a favor del padre del causante.

Se acompañaba autoliquidación del referido documento privado por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero no de la escritura de elevación a público.

##### II

Presentada la indicada escritura de elevación a público de documento privado en el Registro de la Propiedad de Santa Coloma de Farners, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Calificación negativa.

Escritura: Casellas Huertas, Vicente.

Protocolo: 445.

Fecha: veintidós de febrero de dos mil veintitrés.

Asiento presentación: 690 del tomo 240 Diario.

Fecha de presentación: veinticuatro de febrero de dos mil veintitrés [sic].

De conformidad con los artículos 18, 19 y 19 bis de la Ley Hipotecaria, así como los artículos 97 a 102 y 434 del Reglamento Hipotecario, por la presente pongo en su conocimiento los defectos observados en la calificación registral del documento relacionado que impiden el acceso del mismo a los Libros del Registro por los siguientes:

Hechos.

1.º La precedente escritura [sic] autorizada por el Notario de Salt, Casellas Huertas, Vicente, el día veintidós de febrero de dos mil veintitrés, número 445 de protocolo, fue presentada en este Registro a las doce horas con un minutos y cincuenta y seis segundos del día veinticuatro de febrero de dos mil veintitrés, según el asiento número 690 del tomo 240 Diario.

Se hace constar que no se acredita la presentación de la autoliquidación del Impuesto correspondiente en la Agencia Tributaria de Cataluña, competente para la liquidación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados del documento notarial objeto de presentación, en base en los artículos que se citan en los Fundamentos de Derecho.

2.º En la escritura relacionada se eleva a público un documento privado de aceptación y adjudicación de herencia y en la cual S. F. R. y M. E. R. C., por razón de las operaciones relativas a la herencia de A. F. R., se adjudican la finca registral 1264 de Sils y la finca registral 1263 de Sils, en nuda propiedad y usufructo, respectivamente; solicitando como acto previo la cancelación del derecho de usufructo sobre las mismas fincas que era titular A. F. D., por defunción anterior. En relación al documento privado de herencia, consta acreditada la presentación en fecha 25/10/2022 de la autoliquidación del impuesto correspondiente al presente documento, mediante comprobación de la diligencia de presentación y pago, autenticada mediante referencia de documento electrónico número (...)

Fundamentos [sic] de Derecho.

1. Los documentos de todas clases susceptibles de inscripción se hallan sujetos a calificación por el Registrador, quien bajo su responsabilidad, ha de resolver acerca de la legalidad de sus formas extrínsecas, la capacidad de los otorgantes y la validez de los actos contenidos en los mismos de conformidad con lo establecido en los arts. 18, 19 y 19bis de la Ley Hipotecaria y 98 a 100 de su Reglamento.

2. En la escritura notarial presentada se eleva a público un documento privado de aceptación y adjudicación de herencia, la cual no consta presentado ante la Administración tributaria. En este sentido tanto la Ley y Reglamento hipotecario, y del Impuesto sobre Sucesiones, y el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, recogen en sus textos que no se admitirán ni tendrán efecto en oficinas o registros públicos sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación, excepto lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración.

3. La importancia de que el documento notarial se tenga que presentar ante la Agencia Tributaria: tiene que haber una correlación entre la aceptación y partición realizada en documento privado y la realizada en documento notarial, puesto que si la partición realizada difiere, Hacienda puede entender que hay permuta al adjudicarse a unos herederos bienes diferentes en uno y otro documento. Esta circunstancia se tiene que determinar por la ATC, es decir, el documento notarial se tiene que presentar ante la Agencia Tributaria de Catalunya con la correspondiente autoliquidación de la ISD o bien de la ITPAJD, operando el cierre registral que dispone el art. 254 y 255 de la LH.

4. Respeto la normativa correspondiente:

A) Ley Hipotecaria:

– Artículo 254 “1. Ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieren por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir.

2. No se practicará ninguna inscripción en el Registro de la Propiedad de títulos relativos a actos o contratos por los que se adquieran, declaren, constituyan, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, o a cualesquiera otros con trascendencia tributaria, cuando no consten en aquellos todos los números de identificación fiscal de los comparecientes y, en su caso, de las personas o entidades en cuya representación actúen.

3. No se practicará ninguna inscripción en el Registro de la Propiedad de títulos relativos a actos o contratos por los que se declaren, constituyan, transmitan, graven, modifiquen o extingan a título oneroso el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, cuando la contraprestación consistiera, en todo o en parte, en dinero o signo que lo represente, si el fedatario público hubiere hecho constar en la Escritura la

negativa de los comparecientes a identificar, en todo o en parte, los datos o documentos relativos a los medios de pago empleados.

4. Las escrituras a las que se refieren los números 2 y 3 anteriores se entenderán aquejadas de un defecto subsanable. La falta sólo se entenderá subsanada cuando se presente ante el Registro de la Propiedad una escritura en la que consten todos los números de identificación fiscal y en la que se identifiquen todos los medios de pago empleados.

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.”

– Artículo 255: “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.

Pagado éste, se extenderá la inscripción o asiento de que se trate y sus efectos se retrotraerán a la fecha del asiento de presentación, si se hubiere devuelto el título dentro del plazo de vigencia del mismo.

Si se devolviera el título después de los sesenta días, deberá extenderse nuevo asiento de presentación, y los efectos de la inscripción u operación que se verifique se retrotraerán solamente a la fecha del nuevo asiento.

En el caso de que por causa legítima debidamente justificada no se hubiere pagado el impuesto dentro de los sesenta días, se suspenderá dicho término hasta que se realice el pago, expresándose esta suspensión por nota marginal en el asiento de presentación, la cual se extenderá, siempre que al Registrador no le conste la certeza del hecho, en vista del oportuno documento acreditativo. En estos casos el asiento de presentación caducará a los ciento ochenta días de su fecha.”

B) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

– Artículo 31. Declaración y liquidación.

“1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imposables a que se refiere esta ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen. No obstante lo anterior, podrán optar por presentar una autoliquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible.

2. Los sujetos pasivos deberán aplicar el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las comunidades autónomas en que así se establezca en esta ley.”

– Artículo 33. Efectos de la falta de presentación.

“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. Los Juzgados y Tribunales remitirán a estos órganos copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación.”

C) Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

– Artículo 99. Principio general sobre admisión de documentos.

“Los documentos que contengan actos o contratos de los que resulte la existencia de un incremento de patrimonio adquirido a título lucrativo, no se admitirán ni surtirán efecto en Oficinas o Registros Públicos sin que conste en ellos la nota de presentación en la oficina competente para practicar la liquidación o la del ingreso de la correspondiente autoliquidación o la de declaración de exención o no sujeción consignada en ellos por la oficina gestora a la vista de la declaración-liquidación presentada, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración.”

– Artículo 100. 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.

3. Cuando se encontrare pendiente de liquidación, provisional o definitiva, el documento o la declaración presentada en la oficina competente y en los casos de autoliquidación, el Registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la liquidación o liquidaciones que proceda practicar. Cuando exista liquidación provisional o se haya realizado algún ingreso por la autoliquidación se expresará el importe satisfecho.

4. La nota se extenderá de oficio, quedando sin efecto y debiendo ser cancelada cuando se presente la carta de pago de las liquidaciones cuyo pago garantizaba o se justifique fehacientemente de cualquier otra manera el ingreso de las mismas y, en todo caso, transcurridos cinco años desde su fecha.”

D) Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de setiembre, reguladora del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Artículo 54. Obligaciones formales.

“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. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada. Los Juzgados y Tribunales remitirán a la Administración tributaria competente para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación en dicha Administración.

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.

2. No será necesaria la presentación en las oficinas liquidadoras de:
- Los documentos por los que se formalice la transmisión de efectos públicos, acciones, obligaciones y valores negociables de todas clases, intervenidos por corredores oficiales de comercio y por sociedades y agencias de valores.
  - Los contratos de arrendamiento de fincas urbanas cuando se extiendan en efectos timbrados.
  - Las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable y los testimonios notariales de todas clases, excepto los de documentos que contengan actos sujetos al impuesto si no aparece en tales documentos la nota de pago, de exención o de no sujeción.
  - Las letras de cambio y actas de protesto.
  - Cualesquiera otros documentos referentes a actos y contratos para los cuales el Ministerio de Economía y Hacienda acuerde el empleo obligatorio de efectos timbrados como forma de exacción del impuesto.”

#### Calificación:

Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Ley hipotecaria, suspendo la inscripción de la elevación a público de un documento privado de aceptación y adjudicación de herencia, por los motivos expuestos de falta de presentación de la escritura ante la Agencia Tributaria de Cataluña.

No se ha practicado anotación de suspensión por defecto subsanable al no haberse solicitado.

La presente calificación negativa motiva la prórroga de la vigencia del asiento de presentación 690 del tomo 240 Diario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 323-1.º de la Ley Hipotecaria.

Santa Coloma de Farners, a 16 de marzo de 2023. La Registradora, Firmado: María Elisa Andrés Romero.

Contra la presente calificación (...).»

### III

Contra la anterior nota de calificación, don J. M. A., abogado, en nombre y representación de doña S. F. R. y doña M. E. R. C., interpuso recurso el día 19 de abril de 2023 alegando lo siguiente:

#### «Hechos

I. Ha sido objeto de calificación copia auténtica de la escritura pública de 22 de febrero de 2023, número 445 de protocolo, autorizada por el notario de Salt, D. Vicente Casellas Huertas, por la que se eleva a público el documento privado de adjudicación de herencia y entrega de legado de 24 de octubre de 2022, otorgada por las recurrentes, y el original del documento privado aportado con los documentos que se acompañaban, entre estos, certificados de defunción, de últimas voluntades, copia auténtica del testamento del causante, notas simples registrales, certificación descriptiva y gráfica de la Dirección General del Catastro de las fincas inventariadas en el documento, de los bienes inmuebles objeto de herencia y legado, junto con la autoliquidación del impuesto de sucesiones de la heredera única y de la legataria por los bienes transmitidos mortis causa, y autoliquidación del impuesto de actos jurídicos documentados del documento privado, por la cancelación del derecho real de usufructo vitalicio por fallecimiento de su titular junto con su certificado de defunción y formalizado en el propio documento privado anteriormente mencionado, y declaración del impuesto sobre incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana de todas las operaciones documentadas al Ayuntamiento correspondiente.

II. La registradora titular del Registro de la Propiedad de Santa Coloma de Farners emite nota de calificación negativa con respecto a la sucesión hereditaria y legado documentada en la escritura pública, de elevación a público de documento privado, relativo a la adjudicación de herencia y legado, por no acreditarse la presentación de la autoliquidación del impuesto de Actos Jurídicos Documentados del documento notarial objeto de presentación con base a lo que se afirma en el Fundamento de derecho 3 de la calificación recurrida que dicho documento podría hipotéticamente, si la partición hereditaria del documento público difiriese al documento privado, por lo que, en su caso, Hacienda podría entender que existe una permuta, circunstancia que ha de determinar la Administración Tributaria Catalana, haciendo abstracción de análisis, por omisión, para apreciar *ad casum* la efectiva o no correlación de la escritura pública con respecto al documento privado que documenta la aceptación y adjudicación de herencia y legado sucesorio mortis causa elevado a público.

III. La resolución recurrida hace cita de normativa vigente, a excepción de la citada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común por haber sido derogada, con efectos de 2 de octubre de 2016, por la disposición derogatoria única.2.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; y en cualquier caso omite en su integridad de la cita normativa aplicable para la adecuada calificación de los documentos presentados.

IV. Como se desprende de la lectura de los documentos sometidos a calificación, escritura pública de elevación a público de documento privado y el propio documento privado no existe ningún tipo de discordancia. La calificación registral negativa recurrida no aprecia ninguna discordancia entre la escritura pública notarial y el documento privado elevado a público y aprecia la adecuada autoliquidación al impuesto de sucesiones del documento privado y la constatación de su presentación ante la Agencia Tributaria de Catalunya.

A los hechos le resultan de aplicación los siguientes:

#### Fundamentos de Derecho

Resultan aplicables y la calificación recurrida ha infringido los artículos 18 y 254.1 de la Ley Hipotecaria; 1 y 3.1 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 7, 10.1 a) y 11 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 31.2 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; 72 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 17 de diciembre de 1993, 24 de abril de 2007, de 16 de julio de 2007 y de 13 de marzo de 2019.

Primero. La calificación recurrida es resultado de una valoración hipotética y no concluyente ni determinativa del negocio inscribible, infringe regla básica del artículo 18 LH.

La denegación a la inscripción de la escritura de adjudicación de herencia y entrega de legado se motiva por la eventual posibilidad de que pudiera estar sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, pero sin que la interpretación que fundamenta la calificación sea realmente concluyente, según afirma la resolución recurrida podría ser permuta, relegándolo a un mero juicio hipotético.

Es reiterada la doctrina asentada por la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre la exigencia de determinación en la calificación, que la recurrida infringe. Cabe destacar Resolución de 17 de diciembre de 1993 (BOE núm. 34, de 9 de febrero de 1994), y de 16 de julio de 2007 (BOE núm. 185, de 3 agosto 2007 (2.ª)) (FJ 2): "(...) A la hora de determinar el ámbito de la calificación registral en materia de

interpretación de los documentos calificados, esta Dirección General ha entendido que, de igual forma que, por un lado, el registrador ha de extender la nota de calificación emitiendo juicios inequívocos y concluyentes, sin aventurarse en conjeturas o hipótesis (vid. Resoluciones de 19 de diciembre de 1993 y 20 de enero de 2004) (...).

Segundo. La escritura pública de elevación a público de documento privado, cuyo negocio transmisivo consiste en la adjudicación de una herencia y entrega de legado, constituye un supuesto legal de no sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

La escritura de elevación a público de documento privado de aceptación y adjudicación de una herencia y entrega de legado es un claro supuesto que tributa por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de conformidad al art. 3.1 a) LISD, y no por Actos Jurídicos Documentados. La justificación de la no sujeción a este último tributo tiene causa en la propia regulación del impuesto, en concreto, al artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y en su desarrollo reglamentario, artículo 72 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el artículo 31.2 de la Ley anteriormente citada, ITPAJD, establece el supuesto legal de no sujeción aplicable: “Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma”.

El supuesto previsto de no sujeción al impuesto de Actos Jurídicos documentados por sujeción al impuesto de sucesiones y donaciones es coincidente en todas las regulaciones habidas desde que se creó la categoría tributaria de Actos Jurídicos Documentados. De este modo, la reforma tributaria de 1964 dio como resultado el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo artículo 100.2 establecía: “No estarán sujetos al Impuesto por este título los actos a que se refiere el número anterior cuando lo estén por los Impuestos Generales sobre las Sucesiones, sobre el Tráfico de las Empresas o por los Títulos primero y segundo de este Libro, aunque gocen de exención.”

Este mismo tratamiento legal se mantuvo en la Ley posterior, la que precede a la regulación actual, en la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su artículo 21.2, que disponía: “Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números uno y dos del artículo primero de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen del cero coma cincuenta por ciento, en cuanto a tales actos o contratos.”

Por lo tanto, se constata que la no sujeción al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados de escrituras sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha constituido una constante inalterada en nuestro ordenamiento jurídico desde que se incorporó la figura tributaria de Actos Jurídicos Documentados por primera vez en la década de los 60, resultando una realidad normativa y práctica indubitada e inveterada.

Tercero. No procede el cierre del registro al tratarse de un supuesto legal de no sujeción.

I. El artículo 254.1 del Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria, dispone: “1. 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.”. Por ende, la falta de acreditación del pago del acto o contrato si devengare un impuesto impide su inscripción en el Registro de la propiedad.

Para que la escritura se hallare sujeta a la Ley del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, se requiere la concurrencia de cuatro requisitos, en lo que en la presente materia concierne, según resulta de los artículos 30 y 31 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y del artículo 72 de su Reglamento: que se trate de una primera copia, que tenga por objeto cantidad o cosa valuable, que los documentos sean inscribibles, y que el acto documentado no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Basta con que una sola de esas condiciones no concurra para que la escritura no esté sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Luego, como el acto que se pretende inscribir es una escritura de elevación a público del documento privado de adjudicación de herencia y entrega de legado, es claro que nos encontramos ante un supuesto legal de no sujeción a AJD debido a su sujeción al impuesto ISyD, y cuya presentación la propia calificación recurrida no cuestiona y que ha verificado.

El artículo 254 de la Ley Hipotecaria señala que solo es obligatoria la previa justificación del pago del impuesto si “los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir”. El motivo de inadmisión “posibilidad de permuta”, no se corresponde con el negocio jurídico documentado por lo que de por sí debe motivar la estimación del recurso por desestimación del motivo desestimatorio recurrido.

Por consiguiente, la no sujeción de una escritura de elevación a público de negocio jurídico mortis causa de adjudicación de herencia y entrega de legado al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, a la cuota gradual, impide el cierre registral. Hay que estar al negocio jurídico subyacente, tanto en el contenido en el documento privado como en la escritura pública que eleva a público dicho documento privado, siendo innecesario nuevas presentaciones de impuestos que ya fueron debidamente autoliquidados y que le han sido debidamente aportados y que la registradora da por acreditado.

II. Dicho esto, a sabiendas de que dentro de las competencias que tiene atribuidas el Registrador de la Propiedad, no le corresponde la competencia liquidadora respecto de los diversos tributos, pues esta queda en manos de los órganos tributarios competentes. Por esta razón, a efectos de decidir la inscripción, para salvaguardar su responsabilidad, el Registrador podrá exigir la correspondiente nota de pago, exención, prescripción o no sujeción, por supuesto, del tributo que afecta a la operación presentada.

Sin embargo, como también se desprende de la doctrina mantenida por la Dirección General de los Registros y del Notariado, en determinados casos excepcionales en los que su exigencia sea desproporcionada y pueda producir una dilación indebida, el Registrador deberá apreciar por sí mismo la no sujeción fiscal del acto inscribible. En palabras de la Dirección General en la resolución de 13 de marzo de 2019 (BOE núm. 85, de 9 de abril de 2019, (2.ª)): “(...) el registrador, al sólo efecto de decidir la inscripción, puede apreciar por sí la no sujeción fiscal del acto inscribible, evitando una multiplicación injustificada de los trámites pertinentes para el adecuado desenvolvimiento de la actividad jurídica registral.

Ahora bien, no concurriendo circunstancias de realización de especial tarea de cooperación con la Administración de Justicia (Resolución de 21 de diciembre de 1987) ni resultando supuestos de expresa e indubitada no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o de clara causa legal de exención fiscal –como ocurre en la aceptación de una hipoteca unilateral efectuada por la Tesorería General de la Seguridad Social (Resolución de 23 de abril de 2007)–, imponer al registrador la calificación de la sujeción o no al Impuesto de ciertos actos

contenidos en el documento presentado a inscripción supondría obligarle a realizar inevitablemente declaraciones tributarias que (aunque sea con los limitados efectos de facilitar el acceso al Registro de la Propiedad) quedan fuera del ámbito de la competencia reconocida a este Centro Directivo (...)

De este modo, para evitar esa “multiplicación injustificada de los trámites pertinentes para el adecuado desenvolvimiento de la actividad jurídica registral”, en supuestos de no sujeción legal como en el presente caso, el criterio de la Dirección General exige al registrador su apreciación de oficio sin necesidad de aportar nota fiscal. De lo contrario, se entorpecería de forma injustificada la tramitación de las inscripciones y se reduciría la función calificadora del registro a una mera actuación mecánica (Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 23 de abril de 2007, BOE núm. 131, de 1 de junio de 2007, (7.ª)).

En conclusión, la escritura de adjudicación de una herencia y entrega de legado de usufructo, en virtud del artículo 31.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, constituye un claro y expreso supuesto legal de no sujeción por estar sujeto al impuesto de sucesiones mortis causa.

Por lo tanto, en cumplimiento de los requisitos fiscales de inscripción que prevé el artículo 254.1 de la Ley Hipotecaria y de la doctrina interpretativa asentada por la Dirección General de los Registros y del Notariado, en este caso no existe causa legal alguna, tampoco la que esgrime “hipotéticamente” la nota de calificación que se recurre, que impida la inscripción de la escritura pública indebidamente denegada, por lo que consideramos que la calificación negativa de la Registradora titular del Registro de la Propiedad de Santa Coloma de Farners es contraria a derecho y debe ser revocada acordando la inscripción de las operaciones documentadas en la escritura pública notarial, cuyos impuestos de sucesiones fueron debidamente presentados con el documento privado elevado a público (extremo afirmado como acreditado en la propia nota de calificación recurrida).

Solicitud: Se solicita que se admita el presente recurso gubernativo, consta el total expediente en el Registro de la Propiedad de Santa Coloma de Farners, se adjunta copia completa de cuantos documentos originales posee dicho Registro que ha sido objeto de calificación, del que se interesa que el Registro de la Propiedad de Santa Coloma de Farners remita a la Dirección General junto con el Informe de la registradora de la Propiedad para la resolución del recurso interpuesto, que se estime y revoque la calificación recurrida y en su mérito ordene la inscripción registral de las operaciones documentadas en la escritura pública de elevación de documento privado.»

#### IV

La registradora de la Propiedad emitió informe ratificando su calificación en todos los extremos y elevó el expediente a esta Dirección General.

#### Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 1224 del Código Civil; 254 y 255 de la Ley Hipotecaria; 31 y 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 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; 99 y 100 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 122 y 123 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 6 de mayo de 2014, 12 de septiembre de 2016, 20 de abril y 12 de junio de 2017, 5 de junio de 2018 y 13 de marzo de 2019, y las Resoluciones de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 6, 9 y 28 de marzo y 5 de mayo de 2022 y 13 de febrero de 2023.

1. El presente recurso tiene por objeto determinar si es inscribible una escritura de elevación a público de documento privado de aceptación y adjudicación de herencia que no ha sido presentada ante la Agencia Tributaria de Cataluña a efectos del pago de los impuestos correspondientes, habiéndose acreditado la autoliquidación del referido documento privado tanto por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como por el de sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La registradora suspende la inscripción por falta de presentación de la escritura de elevación a público ante la Agencia Tributaria, operando el cierre registral previsto en el artículo 254 de la Ley Hipotecaria. Entiende que es la propia Administración la que debe determinar si existe correlación entre el contenido del documento privado y la escritura, señalando que si hubiese adjudicaciones diferentes podría entenderse que hay una permuta entre los herederos. Añade además en su informe, citando resoluciones de este Centro Directivo, que el documento que debe presentarse a liquidación es el que motiva la inscripción, siendo en este caso la escritura pública de elevación y no el documento privado.

El recurrente, atendiendo al tenor literal del hecho primero de la calificación, entiende que la registradora únicamente exige que la escritura se liquide por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y argumenta la no sujeción al mismo por estar sujeta la aceptación y adjudicación de herencia al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ex artículo 31.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En cualquier caso, considera que con los justificantes aportados de la autoliquidación del documento privado queda plenamente acreditado el pago de los impuestos correspondientes, debiendo estar al negocio subyacente.

2. Son numerosas las ocasiones en las que este Centro Directivo (vid. Resoluciones recogidas en los «Vistos») ha analizado el alcance del denominado cierre registral por no acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El artículo 254.1 de la Ley Hipotecaria dispone: «Ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir». En similares términos se pronuncian los artículos 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y 100 de su Reglamento, así como el artículo 54 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y 122 de su Reglamento.

La doctrina mantenida por este Centro Directivo sobre el cumplimiento de tales requisitos tributarios puede resumirse del siguiente modo: el registrador, ante cualquier operación jurídica cuya registración se solicite, no sólo ha de calificar su validez y licitud, sino decidir también si se halla sujeto o no a impuestos; pero la valoración que haga de este último aspecto no será definitiva en el plano fiscal, pues no le corresponde la competencia liquidadora respecto de los diversos tributos; no obstante, será suficiente, bien para acceder, en caso afirmativo, a la inscripción sin necesidad de que la Administración Tributaria ratifique la no sujeción, bien para suspenderla en caso negativo, en tanto no se acredite adecuadamente el pago, exención, prescripción o incluso la no sujeción respecto del impuesto que aquél consideró aplicable, de modo que el registrador, al solo efecto de decidir la inscripción, puede apreciar por sí la no sujeción fiscal del acto inscribible, evitando una multiplicación injustificada de los trámites pertinentes para el adecuado desenvolvimiento de la actividad jurídica registral.

Ahora bien, no concurriendo circunstancias de realización de especial tarea de cooperación con la Administración de Justicia, ni resultando supuestos de expresa e indubitada no sujeción al impuesto o de clara causa legal de exención fiscal –como ocurre en la aceptación de una hipoteca unilateral efectuada por la Tesorería General de la Seguridad Social (Resolución de 23 de abril de 2007)–, imponer al registrador la calificación de la sujeción o no al Impuesto de ciertos actos contenidos en el documento presentado a inscripción supondría obligarle a realizar inevitablemente declaraciones

tributarias que (aunque sea con los limitados efectos de facilitar el acceso al Registro de la Propiedad) quedan fuera del ámbito de la competencia reconocida a este Centro Directivo, de modo que, aunque es posible que el registrador aprecie la no sujeción de determinado acto a las obligaciones fiscales, ha de tenerse en cuenta que si para salvar su responsabilidad exigiere la correspondiente nota de pago, exención, prescripción o no sujeción, habrán de ser los órganos tributarios competentes los que podrán manifestarse al respecto al recibir la comunicación impuesta por ley, sin que corresponda a esta Dirección General el pronunciarse, a no existir razones superiores para ello (por ejemplo, cfr. artículo 118 de la Constitución) o tratarse de un supuesto en el que se esté incurriendo en la exigencia de un trámite desproporcionado que pueda producir una dilación indebida.

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

3. De la aplicación literal de los textos legales citados, como ya indicó la Resolución de este Centro Directivo de 6 de mayo de 2014 y reiteró, entre otras, la de 5 de mayo de 2022, «resulta que el documento que debe estar presentado a liquidación es el mismo que se va a inscribir y no otro. El hecho de que se haya liquidado el impuesto mediante declaración privada no implica que no deba presentarse ante los órganos competentes la escritura pública otorgada, ya que debe ser la oficina tributaria quien compruebe la exactitud de los hechos imponibles y la correspondencia de los demás datos contenidos en ambos documentos y quien determinará, en su caso, la no sujeción de la escritura por haberse satisfecho ya el impuesto».

Debe ser, por tanto, el mismo documento presentado a inscripción el que se presente ante la Administración Tributaria, circunstancia que no concurre en el presente supuesto, pues solo se ha liquidado el documento privado por lo que el defecto debe mantenerse.

4. En efecto, en el caso de este expediente, se eleva a público el documento privado de aceptación y adjudicación de herencia que se incorpora a la misma y al que se remite en casi todos sus extremos. No obstante, existe entre ambos documentos alguna discrepancia, como por ejemplo en cuanto a la valoración individual que se da a los bienes, cuestión no advertida expresamente por la registradora en su nota de calificación.

Por ello, sin entrar a valorar si se trata de un supuesto de escritura reconocitiva o de verdadera «renovatio contractus», lo cierto es que en la elevación a público de documentos privados pueden darse casos dudosos o fronterizos que generen obligaciones fiscales, por lo que en estos casos debe extremarse el celo y primar el deber de colaboración con la Administración Tributaria frente a los perjuicios que se puedan ocasionar por una mínima dilatación en el procedimiento.

Puede por tanto la registradora en este caso exigir, y para salvar su responsabilidad, que la escritura sea presentada ante la oficina liquidadora competente, sin perjuicio de que los interesados puedan presentar el documento sin ingresar la cuota, alegando el pago de cuotas anteriores y por tanto la no sujeción y posibilitando de esta forma la inscripción; siendo la oficina liquidadora a la que corresponde apreciar dichas circunstancias.

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

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

Madrid, 11 de julio de 2023.—La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, Sofía Puente Santiago.