

PARÁMETROS TRIBUTARIOS ACTUALES DEL CIERRE REGISTRAL

CURRENT TAX PARAMETERS OF THE REGISTRY CLOSURE

Alba María COBO VALLEJO¹

Abogada, España

Recibido: 04 Abril 2021 / Aceptado: 29 Abril 2021

Resumen

La institución jurídica del Registro de la Propiedad encuentra su proyección en la esfera tributaria a través del cierre registral. Como filtro garantista para el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, el Registro de la Propiedad exige que el título que se presenta para su inscripción vaya acompañado de la acreditación del pago del impuesto, y de no ser así, el principal efecto que se desencadenaría sería la suspensión de la calificación por motivos fiscales. A este propósito, se analizarán los principales parámetros prácticos que se pueden plantear, a través del estudio de los supuestos que con frecuencia desencadenan el cierre, con especial observancia de las modificaciones normativas que sobre la materia se han generado como consecuencia de la crisis sanitaria originada por el COVID-19.

Palabras clave: Registro de la Propiedad, Registrador de la Propiedad, Cierre registral, Parámetro, Modificaciones normativas

Abstract

The legal institution of the Property Registry finds its projection in the tax sphere through the registration closure. As a guarantee filter for the fulfillment of the taxpayer's tax obligations, the Property Registry requires that the title presented for registration be accompanied by the proof of payment of the tax, and if not, the main effect that would be triggered would be the suspension of the rating for tax reasons. To this end, the main practical parameters that may arise will be analyzed, through the study of the assumptions that frequently trigger closure, with special observance of the normative modifications that on the matter have been generated as a consequence of the health crisis originated by COVID-19.

Keywords: Property Registry, Property Registrar, Registry closure, Parameter, Regulatory modifications

SUMARIO: I. Consideraciones Preliminares; II. El cierre registral en el ordenamiento jurídico español; III. Análisis de los principales parámetros que desencadenan el cierre registral; III. 1.- Forma de acreditar el pago de los impuestos; III. 2.- Supuestos de exención o no sujeción; III. 3.- La prescripción de los impuestos; III. 4.- La plusvalía municipal; IV. Influencia del panorama normativo actual y sus consecuencias; V. Conclusiones.

SUMMARY: I. Preliminary Considerations; II. The registration closure in the Spanish legal system; III. Analysis of the main parameters that trigger the registration closure ; III. 1.- Form of accrediting the payment of taxes; III. 2.- Cases of exemption or non-subjection; III. 3.- The prescription of taxes; III. 4.-Municipal Goodwill; IV. Influence of the current regulatory landscape and its consequences; V. Conclusions.

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Los Registradores de la Propiedad constituyen un pilar esencial en el sistema de seguridad jurídica preventiva de España, encontrando una de las más significativas manifestaciones en relación con la Hacienda Pública por medio del cierre registral. Este principio refleja un punto de conexión entre la normativa fiscal e hipotecaria, ya que solo se permite el acceso al Registro tan solo de aquellos títulos que hayan acreditado la satisfacción de los débitos tributarios inherentes a los hechos imposables concretos de cada impuesto.²

El artículo 221 de la Ley Hipotecaria³ dispone lo siguiente: “Los Registros serán públicos para quienes tengan interés conocido en averiguar el estado de los bienes inmuebles o derechos reales inscritos. El interés se presumirá en toda autoridad, empleado o funcionario público que actúe por razón de su oficio o cargo”. Se trata así, de una institución la cual forma parte de la Administración Pública del Estado, enmarcada en el Ministerio de Justicia a través de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública.⁴ A primera vista, como institución jurídica tiene diversos fines los cuales se pueden sintetizar, según ROCA SASTRE, en los siguientes: de un lado, asegurar la propiedad inmueble, proteger el tráfico jurídico inmobiliario y fomentar el crédito territorial, legitimando y protegiendo las titularidades registradas y a los terceros adquirentes, y de otro lado efectuando la publicidad formal del contenido de los libros del Registro.⁵

Como es natural, son varias las reformas legislativas a destacar partiendo de la inicial Ley de 8 de Febrero de 1861, hasta la Ley de 30 de diciembre de 1944, y el consiguiente Texto Refundido aprobado por el actual Decreto

de 8 de Febrero de 1946. Si bien, desde sus orígenes normativos encontramos como fija una de las funciones trascendentales del Registro de la Propiedad en cuanto a la defensa del tráfico jurídico de los bienes.⁶

En concreto, la delimitación conceptual y funcional del Registro es importante para entender su objeto.⁷ Ahora bien, lo cierto es que desde el punto de vista legislativo y doctrinal no solo se configura como una institución de carácter jurídico, sino que se contemplan otros aspectos, como el de Registro como oficina o conjunto de libros.⁸ Así pues, es aquí donde el Registro más allá de lo estrictamente jurídico, se analiza como un conjunto de oficinas al frente del Registrador de la Propiedad en las que se custodian los libros del Registro, y se practican las distintas clases de asientos.⁹

La función del Registrador de la Propiedad contemplada en el artículo 18 LH puede sintetizarse en el examen de los títulos que se presentan en el Registro, y que alcanza a examinar la formalidad extrínseca de aquellos, así como la capacidad de los otorgantes y la validez del propio acto.¹⁰ Para López Medel la calificación registral proclama el principio de legalidad,¹¹ y en este sentido recalca que la inscripción en nuestro sistema es voluntaria (y no constitutiva, salvo en determinados supuestos), por lo que el hecho de acudir al Registro conlleva un acción libre por parte del presentante, aunque en algunas ocasiones sea obligatoria para proceder a la inscripción, y garantizar el principio de tracto sucesivo.¹²

En conexión con lo anterior, esa función calificadora trasciende con un importante impacto cuando actúa como liquidador de impuestos a través de las Oficinas Liquidadoras establecidas en determinados Registros.¹³ La propia normativa hipotecaria en el artículo 536 del Reglamento Hipotecario,¹⁴ contempla la existencia de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario,¹⁵ pero este reflejo se proyecta también en la normativa que regula el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Cabe señalar, que no todos los Registros de la Propiedad disponen de OLDH, y de tenerla les corresponderían funciones de gestión y liquidación con ciertas atribuciones en la comprobación del valor, así como la recaudación en vía voluntaria, encontrando un flujo de trabajo que comprende una serie de actuaciones para la consecución de las citadas funciones.¹⁶ Paralelamente, es necesario también abordar la integración de la OLDH en la organización administrativa de la Comunidad Autónoma, así pues en este sentido PALAO TABOADA,¹⁷ se decanta por una posición la cual a nuestro juicio compartimos, ya que sitúa a las mismas como órgano integrado en el Registro de la Propiedad actuando en nombre de la Comunidad

Autónoma, en contraposición con otras posturas doctrinales que las consideran como órgano distinto y ajeno al Registro.¹⁸

En el panorama normativo existente con anterioridad a la Constitución Española,¹⁹ mediante unas reglas de competencia se repartía y organizaba la misma entre las Oficinas Liquidadoras existentes. Sin embargo, tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y las sucesivas leyes de cesión de tributos aparecieron junto a las reglas de competencia los denominados puntos de conexión.²⁰

Si bien, la función liquidadora no debe confundirse con la calificadora, y así lo ha fijado la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública,²¹ de manera que el Registrador por las funciones que tenga encomendadas no pueda actuar por sí mismo como liquidador si el título no se presenta en la Oficina Liquidadora correspondiente.²² Es en esta línea, donde se plantean diversas cuestiones que iremos desarrollando en los siguientes apartados, dado que para que prospere la inscripción de un título deben cumplirse una serie de requisitos tanto previos como simultáneos al procedimiento registral. Todo ello, es de importante transcendencia práctica y es que junto con el panorama normativo actual, surgen interrogantes y nace la necesidad de que exista una adecuada coordinación, para que la función auxiliar de los Registros con la Administración Tributaria se desarrolle correctamente.

II. EL CIERRE REGISTRAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

La definición del cierre registral puede suscitar dudas en cuanto a su alcance conceptual. Así pues, frente al cierre registral propiamente dicho el cual integra como inherente el carácter tributario, encontramos que el Registro no solo cuenta con un solo “cierre”. En el curso de esta búsqueda si analizamos la normativa hipotecaria,²³ mediante el principio de prioridad registral, se trata de dar solución a supuestos de colisión de derechos reales. Frente al supuesto de derechos reales compatibles entre sí, el derecho que primero llega al Registro consigue un rango preferente frente al posterior; sin embargo, en el caso de derechos de imposible coexistencia sobre la misma finca, el Registro opera en un sentido excluyente, por lo que el derecho que primero accede cierra y opera como obstáculo con respecto de aquellos incompatibles, que con posterioridad pretendan su ingreso en el Registro. Como se puede observar, el tradicional principio “*prior tempore potior iure*” se proyecta en el ámbito registral, pero

la preferencia no la tendrá el derecho con fecha de constitución más antigua, sino aquel que primero acude al Registro para su inscripción.²⁴

Lo expuesto nos permite distinguir distintos supuestos, pero dado el ámbito normativo que nos interesa analizar, nos centraremos solo en el cierre registral por motivos fiscales. En nuestro sistema, podría definirse como aquel obstáculo que paraliza la inscripción del título que se presenta en el Registro al no quedar acreditado el pago de los impuestos, atendiendo a los hechos imponibles comprendidos en el título.²⁵ La obligación principal se encuentra regulada en el artículo 254 apartado primero LH cuando se 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 se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir”.²⁶ En otros términos, como complemento al anterior, encontramos los sucesivos artículos 255 LH y 256 LH, de manera que el primero de ellos trataría el modo de operar distinguiendo algunos supuestos y el efecto principal del cierre, y el segundo comprendería la obligación de archivo de las cartas de pago (el conocido ejemplar para el Registro), que se acompañan con los respectivos títulos.²⁷

Esta dimensión se ve reflejada en lo contenido en las normas reguladoras de algunos impuestos, en concreto podemos citar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que en la práctica serían los que constituyen el concreto abanico de hechos imponibles, aparejados a los títulos que se pretenden inscribir en el Registro de la Propiedad.²⁸

De cualquier modo, saber si un documento viene o no acompañado de la carta de pago es un extremo que desde el punto de vista registral, se debe de cotejar desde el mismo momento en el que se insta la inscripción por el presentante (principio de rogación), y se entrega el título para darle entrada en el Registro y por consiguiente practicar el asiento de presentación. Se debe agregar que podrá extenderse asiento de presentación aun cuando el documento no venga acompañado del pago del impuesto, de esta forma se gana prioridad registral, ya que la normativa no ha querido castigar la no acreditación previa, permitiendo el primer acceso al Registro sin distinción. La práctica del asiento de presentación permite que el mismo despliegue sus efectos, que en el caso del cierre registral hablaríamos de suspensión, suponiendo ello que el Registrador no podrá proceder a calificar el documento

en tanto no se haya acreditado el pago del impuesto, por lo que no solo se suspende la inscripción sino también la función calificadora.²⁹

La DGRN en un principio defendía la necesidad de una calificación global por parte del Registrador, no solo desde el punto de vista fiscal sino también de cualquier otro defecto del que pudiera adolecer el documento, y ello suponía un beneficio para el presentante.³⁰ Un giro de la doctrina se produce a partir del año 2012, y ya en las sucesivas resoluciones encontramos que la suspensión por motivos fiscales no implicará una calificación sobre el fondo del asunto, “[...] el artículo 254 LH impone un veto a cualquier actuación relativa al fondo de la calificación, si no se han cumplido previamente las obligaciones fiscales. Sólo se permite durante la pendencia de la acreditación del pago, exención o alegación de la no sujeción, la práctica del asiento de presentación, suspendiéndose mientras tanto la calificación y la inscripción [...]”.³¹ Ahora bien, como añadido, hay que tomar en consideración que el Registrador no calificará la propia liquidación, sin perjuicio de poner en conocimiento cuantos defectos apreciare, todo ello resulta de lo dispuesto en el artículo 107 RH, cuando dispone que: “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 254 de la Ley, una vez acreditado el pago de la liquidación de los impuestos con la presentación, en su caso, de la carta de pago, o la exención, no sujeción o prescripción mediante la nota de la Oficina correspondiente, los Registradores se abstendrán de calificar cuanto se relacione con la liquidación o nota indicadas, sin perjuicio de poner en conocimiento de la Delegación de Hacienda respectiva los errores o deficiencias que advirtieren, si lo estimaren procedente”.

En un sentido amplio, vemos que la calificación registral en el ámbito que ahora nos interesa abordar, tiene una serie de fases todas ellas sometidas a un ámbito temporal marcado por el plazo de calificación. En primer lugar, se ha de valorar si se practica el asiento de presentación, dado que también existen supuestos de denegación para la práctica del mismo, aunque ya hemos visto que de coexistir todos los requisitos necesarios el cierre no impediría su práctica, siempre que no nos encontramos ante un supuesto de denegación.³² En un segundo momento, se ha de analizar si concurren circunstancias legales por las que se tenga que suspender la calificación por motivos fiscales, de no ser así no se produce el cierre y se pasaría a apreciar la posible concurrencia de algún defecto de fondo en el título. Finalmente, si no se produce ninguno de los obstáculos mencionados, se calificaría el título en su plenitud y de manera global y unitaria, a fin de decidir si procede o no practicar los asientos correspondientes en los libros de inscripciones.³³

No es menos importante recalcar que además de los efectos, la propia carta de suspensión por parte del Registrador de la Propiedad contendría la reseña identificativa del título, y de su presentación en el Registro, los actos jurídicos que se consideren que realizan un determinado hecho imponible,³⁴ justificación del motivo de suspensión, y la información relativa a la posible interposición de recurso.³⁵ Sobre esta última cuestión se pronuncia la DGRN indicando que: “[...] La decisión del registrador de suspender la calificación del documento por falta de liquidación del impuesto es susceptible de ser recurrida, pues si bien no se trata de una auténtica calificación, lo cierto es que una decisión acerca del destino del título que se presenta a inscripción, por lo que un mero principio de proscripción de la indefensión obliga a que este acto pueda ser objeto de revisión [...]”³⁶.

Esta línea de argumentación nos permite traer a colación que los Registradores de la Propiedad por su carácter de funcionarios públicos están sometidos a un régimen disciplinario ante la DGSJFP, su superior jerárquico, y por tanto el incumplimiento de sus obligaciones generan una específica responsabilidad, con las correspondientes sanciones tal y como recogen en los artículos 313 a 318 LH y 563 a 584 RH.³⁷ Los supuestos de responsabilidad, a rasgos generales, regulados en el artículo 296 LH no son tasados, ahora bien, si planteamos el supuesto de inscripción sin haber acreditado el pago del impuesto, no habiéndose decretado el cierre registral ni su consiguiente levantamiento, podríamos encontrar que este hecho encontraría su tipificación en lo contenido en el artículo 296 apartado segundo LH cuando analiza la responsabilidad, “por error o inexactitud cometidos en inscripciones, cancelaciones, anotaciones preventivas o notas marginales”. La consecuencia es que de omitirse tal cuestión se estaría infringiendo una obligación legalmente establecida, además de que en el acta de inscripción no se habría expresado la circunstancia de que junto al título se acredita la presentación del pago del impuesto, y que copia de la misma se archiva en su legajo correspondiente. En consecuencia, tampoco se habría extendido nota marginal de afección al margen de la asiento de inscripción, ni quedaría reflejada tal cuestión en la publicidad formal que se emita sobre la finca.

La nota marginal de afección fiscal se extiende de oficio, y en ella se hace constar que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la liquidación, que su caso proceda practicar, reflejándose el importe de lo satisfecho por la autoliquidación, salvo que se haya alegado exención o no sujeción.³⁸ Con las notas marginales de afección fiscal encontraríamos el reflejo registral de lo contenido en la carta de pago que se acompaña con el título, estas notas son una clase de asiento que se practica en el Registro,

las cuales se extienden al margen de otro y en el que se hace constar un hecho jurídico que hace una advertencia complementaria respecto al acto o derecho que contiene el asiento principal.³⁹ En suma, la misma podría quedar sin efecto transcurridos cinco años desde la fecha en que se hubiera extendido y firmado, pudiendo cancelarse por caducidad transcurrido ese plazo.⁴⁰ Con todo ello, la DGRN insiste en la necesaria exigencia de acompañar el título con la carta de pago para entender cumplida la obligación normativa que se viene imponiendo, teniendo en cuenta que dado que el título va a provocar la práctica de un asiento, la carta de pago también lo hará mediante la nota de afección fiscal.⁴¹

III. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES PARÁMETROS QUE DESENCADENAN EL CIERRE REGISTRAL

Conviene ahora, realizar un tratamiento de los supuestos más controvertidos en materia de cierre registral por motivos fiscales. Como bien se ha reseñado la calificación registral es susceptible de recurso, y de ahí se derivan múltiples pronunciamientos por parte de la DGRN los cuales abordaremos para tratar de delimitar los parámetros que en la práctica pueden suscitar algún tipo de duda u obstáculo que impida seguir un adecuado procedimiento.

1. LA FORMA DE ACREDITAR EL PAGO DE LOS IMPUESTOS

Como cuestión preliminar, y de mayor desconocimiento práctico por parte del contribuyente y presentante del título en el Registro, encontramos la forma en la que se tienen que acreditar el pago de los impuestos, y es que ello tiene un alcance vinculante en la esfera registral. El sistema de presentación registral permite la ordenación de los títulos atendiendo al ámbito temporal de su entrada en el Registro, en este sentido la misma determina la prioridad registral, y podemos encontrar distintos sistemas de presentación: física, por correo, por telefax, o telemáticamente.⁴² Estas formas se trasladan también a la acreditación del impuesto, la cual a rasgos generales puede ser física o telemática, aunque con requisitos distintos que no tenemos que confundir. En la actualidad, nos encontramos con que esa acreditación al no reunir los requisitos legales necesarios desemboca en el cierre registral, a lo cual se añade el hecho de que no se acompañen todos los modelos o ejemplares correspondientes (sobre todo en materia de sucesiones). Por lo tanto, de un lado si la presentación es física los extremos a comprobar es que exista nota justificativa (en el título y en la autoliquidación) y que se acompañe carta de pago original. En este sentido, analiza la DGRN esta cuestión cuando dispone que: “[...] 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 [...]”.⁴³

Del mismo modo, si la presentación fuera telemática⁴⁴ habrá que comprobar que la autoliquidación venga acompañada de diligencia con firma electrónica, o con propuesta de diligencia, teniendo esta última que venir firmada manualmente y sellada por la Administración Tributaria (además de los extremos básicos, en cuanto a la correspondencia con el título, CSV...etc). Hay que aclarar, que el hecho de que se presente la escritura de manera física no quiere decir que el impuesto tenga que ir físico y sellado por la Administración, puede haberse liquidado telemáticamente. Sin embargo, cuando se presenta una escritura por medios telemáticos sin pretender la aportación física de la misma con posterioridad, sí que suele remitirse normalmente el pago también por esa misma vía. No obstante, con independencia del modo de presentación del impuesto, no se entiende admitida la acreditación si de la propia carta de pago no puede averiguarse cuál es el impuesto que se ha liquidado, supuesto que en la práctica puede generar conflicto, sobre todo cuando un mismo título esté sometido a doble tributación.⁴⁵

En línea con lo anterior, en Andalucía se han dictado varias órdenes en base a la regulación del procedimiento general para el pago y presentación de declaraciones y autoliquidaciones de tributos. En concreto, podemos citar la Orden de 10 de junio de 2005 en la que podemos ver cómo se analiza el procedimiento de emisión de la carta de pago, operando así como justificante de pago con efecto liberatorio respecto a la Hacienda de la Comunidad Autónoma y configurándose como instrumento que abre paso a la calificación registral favorable, o en su caso al levantamiento del cierre registral decretado.⁴⁶ También, la Orden sería la de 23 de Marzo de 2007 en la que se realiza un tratamiento de la obtención de la diligencia certificada expedida electrónicamente, que viene a ser la resolución que acredita la presentación de la autoliquidación y remisión por el notario de copia simple electrónica a los efectos de poder acreditar el pago del impuesto en el Registro.⁴⁷

La DGRN ya se pronunció sobre esta cuestión, así por ejemplo si realizamos un estudio en el tiempo, en un principio ante la necesidad de que en el título conste nota acreditativa del pago del impuesto, la DGRN entendió que el pago podía acreditarse por cualesquiera de los medios de prueba previstos en la ley

bastando por ejemplo “[...] la carta de pago debidamente cumplimentada por Oficina Liquidadora competente que contenga las especificaciones necesarias para apreciar su correspondencia con el acto o negocio inscribible [...]”,⁴⁸ y “[...] que el documento se haya presentado en la Administración Tributaria para entenderse cumplidos los requisitos fiscales, sin perjuicio de que el Registrador, si lo entiende procedente, pueda poner en conocimiento de dicha administración la no liquidación de un concepto que él entienda es liquidable [...]”.⁴⁹

2. SUPUESTOS DE EXENCIÓN O NO SUJECCIÓN

Otro parámetro que supone un conflicto hacia la calificación registral y que ha llevado a ser objeto de pronunciamientos por parte de la DGRN, es la necesidad de acompañar o no el título de carta de pago aún en aquellos casos de exención del impuesto. Los supuestos de exención del pago del impuesto no deben confundirse con los supuestos de no sujeción, ya que en este último caso no hay realización del hecho imponible a diferencia de lo que ocurre en los casos de exención.⁵⁰

Parece uniforme la doctrina al entender que aun en los casos de exención o no sujeción, se deberá de exigir tanto la carta de pago, debidamente sellada, como la nota de justificación de dicha cuestión expedida por la Oficina Liquidadora correspondiente.⁵¹ Añádase a esta cuestión, que si la sujeción al impuesto o exención aplicable resulta dudosa o incierta, se tendría que decretar el cierre registral, siendo la Administración Tributaria la que a la vista de lo alegado por el interesado se pronuncie sobre la cuestión, dado que si se le impusiera la calificación de tal cuestión supondría imponerle la realización de declaraciones tributarias que quedarían fuera de su ámbito competencial.⁵² Sin embargo, a diferencia de lo expuesto, en algunas ocasiones se ha venido admitiendo que si el supuesto es claro en cuanto a la no sujeción o exención, y no consta acreditación, el Registrador podrá inscribir bajo su responsabilidad, por lo que frente a la regla general también se han apreciado por la doctrina algunos supuestos excepcionales, lo cual se entiende dado que no se trata de supuestos tan peligrosos como los de sujeción que llevan aparejada el pago de una determinada cuota tributaria, cuyo reflejo se hace constar en la nota marginal de afección fiscal. De esta forma, si no se albergan dudas se entendería salvado el cierre registral, y ello supondría un beneficio para el presentante del título en el Registro, aunque la actuación del Registrador en este plano no suponga una decisión definitiva en el plano fiscal.⁵³

En relación con lo anterior, tal y como se indica puede haber supuestos dudosos, pero esos interrogantes también se trasladan al contribuyente presentante del título en el Registro, cuando decide solicitar la inscripción. En suma, el hecho de acudir al Registro de la Propiedad sería por así decirlo el último paso, dado que de tratarse escrituras públicas⁵⁴ como título que abre paso al inicio del procedimiento registral, primero se acudiría a la notaría para su otorgamiento, después a la Administración Tributaria competente, y finalmente al Registro de la Propiedad. Anoto esta cuestión, porque aunque parezca evidente no son pocas las dudas que surgen a los ciudadanos sobre el modo de operar a la hora de comprar un inmueble o cancelar la hipoteca de la finca. A modo de ejemplo, un supuesto concreto relacionado con el apartado que estamos tratando, es si las cancelaciones de hipoteca van liquidadas o no. En atención a lo dispuesto en el artículo 45.1.b).18 del TRITPAJD, este título cancelatorio estaría exento, con el plus añadido de que, en Andalucía, en atención a lo contenido en el artículo 57 del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, se dispensa la presentación, por lo que se entiende como salvado el cierre registral en estos casos.

3. LA PRESCRIPCIÓN DE LOS IMPUESTOS

No es menos problemática la cuestión relacionada con la prescripción de los impuestos, por la cual se pueden extinguir las obligaciones. De los plazos se encarga con carácter general el artículo 66 LGT, y como efecto (entre otros) admite la interrupción regulada en el artículo 68 LGT. Este punto se puede desarrollar observando la doctrina del centro directivo, como por ejemplo la Resolución de la DGRN de 13 de septiembre de 2012, y es que aun en estos casos es necesario acompañar al título de carta de pago (en cuyo caso aparecerá como marcada la casilla de prescrito).⁵⁵

Si bien en hilo con lo expuesto, aunque estamos realizando un tratamiento registral de la cuestión, las funciones de información y advertencia que los notarios realizan como fedatarios públicos, constituyen un importante filtro en cuanto a que pueden evitar la prescripción de impuestos, ya que están obligados a dar comunicación y a remitir índices periódicos de todos los documentos autorizados que contengan hechos imposables y a remitir a los Ayuntamientos las notificaciones para la liquidación del Impuesto de Plusvalía municipal.⁵⁶

Al respecto, me gustaría realizar una breve aclaración, y es que los plazos de presentación marcados por la normativa tributaria para presentar autoliquidaciones no se trasladan a la esfera registral para practicar la inscripción. Con ello quiero decir que si por ejemplo tenemos un plazo para presentar la autoliquidación de seis meses desde el fallecimiento del causante, en un supuesto de adquisición por causa de muerte, no necesariamente en ese plazo de seis meses tengo que acudir al Registro de la Propiedad a inscribir. Lo expuesto, se puede justificar desde el carácter o naturaleza que como hemos apuntado la inscripción adquiere en nuestro sistema como voluntaria. Normalmente puede coincidir que en ese plazo se realicen todos los trámites, dado que como venimos señalando se exige ese requisito previo de acreditación del impuesto para poder proceder a la práctica de la inscripción en el Registro.

4. LA PLUSVALÍA MUNICIPAL

Por último, en cuanto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana,⁵⁷ el mismo ha sido objeto de análisis en múltiples pronunciamientos por parte del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, sobre todo en torno al cumplimiento principios de justicia tributaria por parte de la normativa reguladora del impuesto y su adecuación a nuestra Constitución Española, no obstante, también tiene una especial trascendencia registral en el ámbito que nos ocupa. En este sentido, si acudimos a los artículos 104 y siguientes 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,⁵⁸ encontramos ante qué casos podríamos entender realizado el hecho imponible, y con importante impacto práctico conocer cuáles serían los supuestos de no sujeción o exención. Ya el artículo 254.5 LH,⁵⁹ contempla la exigencia de que si el título que accede al Registro constituye un hecho imponible que tribute por plusvalía es necesario acreditar junto al mismo la comunicación al Ayuntamiento correspondiente, justificación que normalmente se protocoliza en la escritura pública por los notarios, como consecuencia de la obligación que se les impone en cuanto a la remisión de información en estos casos al Ayuntamiento.⁶⁰ Así en este sentido, se pronuncia la DGRN en diversas resoluciones levantándose el cierre registral, o en su caso no decretando el mismo cuando se acredite la comunicación al Ayuntamiento mediante documento electrónico justificativo en cuyo encabezado figure la imagen corporativa del Consejo General del Notariado y la del Ayuntamiento correspondiente.⁶¹

El efecto, que en caso de no acreditación se aprecia en estos supuestos es el mismo que ya se ha analizado, la suspensión de la calificación registral,⁶² por lo que en la práctica podemos encontrar una doble exigencia tributaria que genera un nuevo filtro registral, ya que habrá títulos que no solo tengan que venir acompañados de la carta de pago por tributar en una determinada transmisión, sino que también estén sujetos a la plusvalía por lo que se requiere además de esa exigencia justificativa para entender salvado el cierre registral. Con esto en mente, conviene distinguir que también la DGRN se ha pronunciado fijando criterios sobre el modo de levantar el cierre registral por plusvalía, en virtud de si se trata de una adquisición a título gratuito u oneroso.⁶³

Si bien, de entre todo lo expuesto con cada uno de los parámetros analizados, habrá que estar al caso concreto, pensemos por ejemplo en supuestos que aparentemente tendrían el mismo tratamiento pero que en la práctica ello no resulte ser así, como ocurre con la liquidación de gananciales la cual estaría exenta de plusvalía, a diferencia de lo que ocurre con las efectuadas por título de herencia, que están sujetas.⁶⁴ Es por ello que habrá que saber identificar cada uno de los posibles supuestos que pueden suscitar alguna problemática, sobre todo y si es posible, y tal y como he reseñado con anterioridad desde el mismo momento en el que el título va a ingresar al Registro para evitar posibles consecuencias futuras.

IV. INFLUENCIA DEL PANORAMA NORMATIVO ACTUAL Y SUS CONSECUENCIAS

En la práctica jurídica surgen cuestiones cuyo estudio se ve en algunas ocasiones envuelto en un conjunto normativo, que hay que conectar y vincular entre sí. Ello es lo que ocurre con el panorama normativo actual ocasionado por la crisis sanitaria originada por el COVID-19 en el que se ven envueltas múltiples cuestiones, y entre ellas también el cierre registral, o en su caso el posible levantamiento del mismo por parte del Registro para poder culminar con la inscripción principalmente pretendida. En todo momento, el Registro de la Propiedad, ya delimitado funcionalmente con anterioridad, ha sido considerado como servicio esencial, si bien, hay interferencias normativas que le han afectado en materia de suspensión de los plazos, y en relación al cierre registral que estamos tratando. Es por ello, que realizaremos así un breve estudio cronológico que nos permita llegar a una de las principales novedades que se han dado en Andalucía en la materia objeto de tratamiento, para así analizar sus consecuencias.

El 30 de enero de 2020 la Organización Mundial de la Salud declaró la existencia de una emergencia de salud pública con impacto y proyección internacional, como consecuencia del COVID-19. En España se dicta Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, y con fecha 13 y 14 de marzo se aprueban en Andalucía medidas preventivas mediante Orden.⁶⁵ Seguidamente se dicta por el Gobierno de España, el ya conocido estado de alarma, por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y con fecha 16 de marzo en Andalucía se dicta Decreto-ley 3/2020, de 16 de marzo, de medidas de apoyo financiero y tributario al sector económico, de agilización de actuaciones administrativas y de medidas de emergencia social, para luchar contra los efectos de la evolución del coronavirus (COVID-19).⁶⁶

En esta línea, mediante el citado Decreto-ley 3/2020, se van a dictar una serie de medidas con proyección tributaria, contenidas a lo largo de su Capítulo II. Si bien, dicho instrumento es considerado lícito por el Tribunal Constitucional para los casos de extraordinaria y urgente necesidad, proporcionando así seguridad jurídica y pretendiendo una armonía con el panorama normativo tanto nacional como comunitario.⁶⁷ Estas medidas supondrían una concreta bonificación de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, relativa a máquinas recreativas y de azar, una ampliación de los plazos para la presentación y pago de autoliquidaciones de determinados impuestos, prórrogas de plazos de presentación de autoliquidaciones y de ingreso de deudas de Derecho Público, y con especial transcendencia en el plano registral que nos ocupa y con vigencia indefinida, las siguientes modificaciones normativas que desarrollaremos a continuación.

Se modifica el contenido del artículo 52, del ya citado Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, que hace referencia a la ya reseñada obligación de los notarios en cuanto al suministro de información con transcendencia tributaria. Se incide sobre todo en el antiguo apartado tercero, ahora apartado segundo, y es que los notarios tendrán que remitir por medios telemáticos a la Agencia Tributaria de Andalucía, ficha con todos los elementos y datos de las escrituras que hayan autorizado, en el plazo máximo de 10 días desde el otorgamiento de las mismas. Todo ello, con independencia del hecho imponible, y siempre y cuando esas escrituras tengan una proyección tributaria en Andalucía con respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En síntesis, se somete la citada obligación a un periodo temporal, periodo que con la anterior redacción

quedaba determinado por la Consejería competente en materia de Hacienda, la cual también determinaba los hechos imponibles, y en suma se suprime la reseña relativa a la remisión de copia electrónica conforme a la legislación notarial.⁶⁸ Sobre esta cuestión, ya se pronunció la DGRN, y es conveniente puntualizar que esa obligación impuesta a los notarios no suple la necesidad de acreditar la liquidación del impuesto correspondiente ante el Registro por parte del contribuyente, sino que se trataría de un eslabón más dentro del recorrido procedimental necesario para tal acreditación.⁶⁹

Junto con lo anterior, se añade un nuevo artículo al citado Decreto, el artículo 52 bis, que regula la simplificación de obligaciones formales, y es que la ya mencionada obligación que impide el cierre registral, en cuanto a la necesaria justificación del pago de los impuestos o en su caso presentación del título ante la Administración, se tiene ahora por cumplida mediante la emisión de una diligencia que se emite una vez que se haya recibido la información que debe de remitir el notario. En este ámbito es donde nos encontramos una de las principales novedades que afectan al Registro de la Propiedad, y es que conforme al artículo 52 bis apartado tercero: “La diligencia a la que se refiere el apartado anterior se obtendrá necesariamente en formato electrónico por los Registros Públicos en los que deba surtir efecto”.⁷⁰

Prosiguiendo con el tema, es con la Resolución de 20 de marzo de 2020, de la Agencia Tributaria de Andalucía,⁷¹ donde se establece la forma de obtención y descarga de la reseñada “diligencia” para documentos notariales, a través de un servicio web habilitado para ello, y abriéndose un abanico de elementos identificativos en la carta de pago que permitirán la obtención de la misma como puede ser el código del documento público, o mediante los códigos seguros de verificación.

Todo esto nos lleva a preguntarnos la repercusión que ello ha supuesto para el Registro de la Propiedad, y es que se ha tenido que poner en marcha un proceso de modernización y actualización, de manera que sin perder competencia y funcionalidad se ajuste a los nuevos parámetros reseñados, para así poder garantizar una adecuada prestación de los servicios que le son inherentes.⁷² Sin embargo, desde otra perspectiva ¿permitiría esta nueva funcionalidad que se sustituya el cierre registral? En 2014, la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario, ya formuló una serie de propuestas entre las que se encontraba la temática que abordamos, “el cierre registral”. En concreto, la propuesta número 66, propuso sustituir el cierre por sistemas de información en tiempo real entre los Registros y las Administraciones tributarias.⁷³ A día de hoy bajo mi propio juicio, no se

podría entender sustituido tras las nuevas modificaciones, es más el mismo constituye un filtro jurídico necesario en nuestro sistema. Correspondería también plantearse si aquellos Registros de la Propiedad que no disponen de OLDH, están asumiendo tras las nuevas modificaciones normativas funciones propias de éstas cuando proceden al acceso y descarga de la reseñada “diligencia”, al constituirse un eslabón más para evitar el cierre registral, de manera que si se obtiene la misma se puede entender salvado el cierre.

Avanzando en el tiempo y en el sentido de lo expuesto, nos encontramos con un panorama normativo actual que ha generado que se abran varios frentes sobre los que los Tribunales tendrán que pronunciarse. En concreto, se han interpuesto Recursos de Inconstitucionalidad,⁷⁴ contra el ya citado Real Decreto 463/2020 y sus sucesivas prórrogas, así como contra el posterior y ya conocido Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre. Conviene apuntar, que el objeto de los citados recursos gira sobre todo de un lado, en torno a las suspensiones establecidas en cuanto a la libertad de circulación de las personas, y de otro lado con respecto a las medidas especiales que se establecieron y la determinación de la “autoridad competente delegada” y sus facultades conferidas. Ahora bien, con todo ello se plantean interrogantes y cuestiones que será necesario precisar, y bajo mi propia perspectiva habrá que determinar si el instrumento utilizado para regular la crisis sanitaria existente ha sido el adecuado, y hasta qué punto el elenco normativo derivado puede interferir en el ordenamiento jurídico español sin vulnerar la propia Constitución, o principios fundamentales como el de reserva de ley.

Es necesario afirmar que una norma de naturaleza o trascendencia tributaria no tiene por qué estar contenida necesariamente en una ley o reglamento de carácter estrictamente fiscal, sino que en cualquier texto normativo de cualquier rama puede existir una norma de especial trascendencia tributaria.⁷⁵ No obstante, todo el panorama normativo en el que nos hemos visto envueltos no puede menoscabar el principio de reserva de ley. La reserva de ley asegura que los derechos que la Constitución atribuye a los ciudadanos no se vean afectados por ninguna injerencia estatal no autorizada por sus representantes, de ahí la necesaria intervención de la ley, teniendo ésta además que reunir una serie de particularidades para garantizar la seguridad jurídica.⁷⁶ Pues bien, la reserva de ley tiene su proyección tributaria,⁷⁷ y es que ante la universalidad del concepto, el poder tributario queda configurado en nuestra Constitución y dentro de los límites fijados en ella. A este propósito, la configuración constitucional de la reserva de ley no se entiende establecida como una competencia exclusiva del Estado, dado que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales también tienen la potestad de establecer y exigir

tributos con arreglo a los límites fijados en la propia Constitución y en las leyes.⁷⁸

Al respecto, conviene decir que sobre la reserva de ley en materia tributaria el Tribunal Constitucional en múltiples pronunciamientos señala que “[...] la reserva de ley en materia tributaria exige que 'la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo' debe llevarse a cabo mediante una ley [...]”.⁷⁹ Comprendamos que frente a una reserva de ley de tipo absoluto, en materia tributaria se ha venido afirmando por el Tribunal Constitucional una reserva de ley relativa, al permitir la colaboración de otros instrumentos en la regulación de la materia, de manera que “[...] se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que "sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley" y siempre que la colaboración se produzca "en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad [...]”.⁸⁰

En cierto sentido, se admite esa intervención de otros instrumentos, pero llegados a este punto, ¿qué ocurre con la figura del Decreto-ley? De conformidad con el artículo 86 CE, el Decreto-ley es un acto normativo del Gobierno que goza de la misma fuerza, rango y jerarquía que las leyes, y que puede ser utilizado “en caso de extraordinaria y urgente necesidad”.⁸¹ Un ejemplo significativo lo encontramos nuevamente en la jurisprudencia constitucional, “[...] el Decreto-ley no puede alterar ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir [...]”.⁸² Lo que nos interesa es traer a colación la doctrina configurada en torno a este instrumento, y es que el mismo tiene que respetar una serie de requisitos o dicho de otro modo una serie de límites, distinguiendo de un lado un límite formal (supuestos de extraordinaria y urgente necesidad), y un límite material (que no se afecte al deber de contribuir conforme al artículo 31.1 CE). Adviértase que esta cuestión determinaría la obligación de no alterar ni el régimen general, ni los elementos esenciales del deber de contribuir, todo ello conectado con el principio de capacidad económica.⁸³ Basándose en lo expuesto, se pronuncia el Tribunal Constitucional al disponer que: “[...] vulnerará el art. 86 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario [...]”.⁸⁴ Ante todo, podemos concluir que se puede aceptar la posibilidad de regulación de cuestiones tributarias mediante Decreto-ley, siempre que se respeten los

límites impuestos, y no se produzca ningún tipo de vulneración. Ciertamente es que ya en 2016, se pronunció el Tribunal Constitucional como consecuencia del primer y único hasta entonces estado de alarma declarado en España, estableciendo el rango de ley de los decretos declaratorios del mismo,⁸⁵ no obstante con independencia del contenido de los recursos mencionados que se han interpuesto será el Tribunal Constitucional el que tendrá que pronunciarse al respecto ante la apreciación de posibles vulneraciones.

En este orden, cabría cuestionarnos en atención a las novedades analizadas, si el procedimiento para el pago y la presentación telemática de autoliquidaciones vinculado con la obligación de suministro de información por parte de los Notarios, y el nuevo modo de operar por parte de los Registros de la Propiedad tras la modificación analizada, vulneraría el principio de reserva de ley, y la colaboración social de estos profesionales en virtud del artículo 92 LGT.⁸⁶ Es significativa la importancia que tiene todo lo expuesto, porque puede tener una importante trascendencia si se comienzan a impugnar calificaciones registrales por las que se haya suspendido la calificación por no haberse podido obtener por parte del Registro, la diligencia que ha de acompañar a la carta de pago. Habrá que estar a lo que digan las Resoluciones de la DGSJFP al respecto, de cara también a apreciar responsabilidad o no, de los Registradores en este sentido.

Para concluir, partimos de la base de que la normativa tiene que ser clara, segura y transparente. La jurisprudencia constitucional se ha pronunciado en sucesivas ocasiones sobre la seguridad jurídica, de manera que: “[...] si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica[...]”⁸⁷ Este principio ya plasmado en el artículo 9.3 CE, afecta tanto a la creación del derecho como a su aplicación, es decir, en lo que es el propio establecimiento y modificación de las normas jurídicas, y la propia actuación de los órganos que aplican estas normas, ya sean jueces o la propia Administración.⁸⁸ Con todo y lo anterior, esta observancia también es necesaria dado que el nuevo escenario de actuación analizado tiene que ser acorde a la legalidad, con independencia de que haya sido dictado en una situación de extraordinaria o urgente necesidad.

V. CONCLUSIONES

La configuración del Registro de la Propiedad en el ordenamiento jurídico español constituye una institución esencial para la defensa del tráfico inmobiliario, con importantes filtros garantistas. La normativa fiscal e hipotecaria se coordina de manera preventiva, y ambas contribuyen en todo momento a que la consecución del procedimiento tributario previo o coexistente con el registral, con aras a preservar la seguridad jurídica.

La titularidad sobre las OLDH por parte de los Registradores de la Propiedad, impuesta por la normativa, facilita el deber del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, y evita en cierta medida el fraude fiscal, siendo la liquidación del título un requisito registral previo para la posterior inscripción en el Registro. Se admite así, que con independencia de si existe o no una OLDH integrada en un Registro de la Propiedad, el cierre registral constituye un principio de aplicación por parte de todos los Registros, cuyo respeto y cumplimiento es necesario.

En la práctica registral será necesario cumplir una serie de parámetros clave para que no se efectúe el cierre. Sobre todo, tendrá que ser correcta la forma de acreditar el pago de los impuestos, lo que conlleva el cumplimiento de una serie de requisitos formales, ya se aporte carta de pago presentada físicamente ante la Administración, o de manera telemática. A veces en cambio, habrá que distinguir si nos encontramos ante supuestos de exención o no sujeción, o ante casos de prescripción de impuestos, teniendo en cuenta además que habrá títulos que no solo llevan aparejada la justificación a un único impuesto. Con todo ello, estos parámetros analizados podrían ser los que en la práctica suponen mayor conflicto de cara a la interposición de un posible recurso como consecuencia de la suspensión de la calificación registral, cuyo fiel reflejo lo encontramos en las múltiples Resoluciones de la DGRN sobre la materia.

Paralelamente el panorama normativo actual, no ha resultado ser indiferente, ya que vuelve a conectar la normativa fiscal e hipotecaria. Han operado una serie de modificaciones normativas que conectan por tanto más íntegramente funciones notariales y registrales, con la propia liquidación. Ello ha implicado la aparición de medidas tributarias de carácter temporal o indefinido, según los casos, que afectan de un lado al suministro de información con trascendencia tributaria que los notarios han de realizar supeditándola a un plazo, y de otro lado al cumplimiento de las obligaciones fiscales para la acreditación del pago de los impuestos de manera telemática en el Registro de la Propiedad, añadiéndose la posibilidad de salvar el cierre registral, al emitirse telemáticamente una diligencia, una vez que se haya

recibido la Administración la información que debe de remitir el notario, y que ha de obtener el Registro.

Como consecuencia de estas modificaciones, el Registro de la Propiedad ha tenido que adaptarse y adecuarse a la nueva normativa para poder garantizar el cumplimiento de sus funciones. Por lo tanto, para poder responder a estas nuevas obligaciones, se ha de garantizar un buen sistema de coordinación y actuación. Si bien, ello no sustituiría el principio del cierre registral, pero sí que cabe plantearse si están asumiendo funciones propias de Oficina Liquidadora, aquellos Registros de la Propiedad que no disponen de las mismas, al acceder y proceder a la descarga la diligencia acreditativa del pago del impuesto, ya que también podrían plantearse recursos en este sentido, para los casos en los que se haya suspendido la calificación al no haber podido obtener la misma.

Los frentes que se abren en el ámbito que nos ocupa pueden generar debate en cuanto a la elección del instrumento utilizado para la imposición de nuevas modificaciones normativas y medidas tributarias, dado que se tiene que respetar el principio de reserva de ley, y de otro lado habrá que ver si la colaboración social de determinados profesionales en materia tributaria, se ve funcionalmente sobrepasada por la nueva forma de operar. Con sano criterio, tendremos que estar a lo que digan los Tribunales al respecto, determinado que el panorama en el que se ha visto envuelto España, y en lo que nos ha interesado precisar, ha de ser acorde a la legalidad con independencia de que haya sido dictado en una situación de extraordinaria y urgente necesidad.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ARRIETA SEVILLA, L. J. (2010), “La transformación del Registro de la Propiedad”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*.
- BORDALLO SARMIENTO, M. C., et al. (2019), *Introducción al sistema registral español*, Asociación Profesional de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2006), *Reserva de Ley Estatal y Autonomía Tributaria: cuestiones conflictivas*, Dykinson, Madrid.
- CANCELA CERDÁN, J. (2009), *Manual para Técnico Documental en Notarías, Tomo I*, Dykinson, Madrid.
- COLOMER FERRÁNDIZ, C. (Coord.). (2013), *Todo Registradores*, Wolters Kluwer España, S.A., Valencia.

- FALCÓN y TELLA, R. (2014), “El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del informe de los expertos sobre la reforma fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 11.
- JIMÉNEZ CLAR, A. J. (2008), *Tomo XV, Esquemas de Derecho Inmobiliario Registral*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- JIMÉNEZ RUBIO, M. R. (2020), “Efectos registrales vinculados al pago de impuestos”, *Revista de Estudios Jurídicos*, nº 20, <https://doi.org/10.17561/rej.n20.a17>
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.). (2020), *Dimensión Fiscal del Derecho de Propiedad*, Dykinson, Madrid.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2019), “Las competencias tributarias de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario a cargo de Registradores”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 30, <https://doi.org/10.2307/j.ctv153k57c.4>.
- LÓPEZ MEDEL, J. (2001), “La calificación registral en su relevancia como hecho jurídico”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 75.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2017), “Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3.
- PALAO TABOADA, C. (2001), “Dictamen sobre la función liquidadora tributaria atribuida a los Registradores de la Propiedad”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 18.
- PALAO TABOADA, C. (2020), “Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 185.
- PAÑOS PÉREZ, A. (2019), “El Registro de la Propiedad como sistema de garantía en la era de la blockchain”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 776.
- RODRÍGUEZ DE ALMEIDA, M. G. (2019), “La función calificadora del registrador: errores y responsabilidad”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 774.
- ROMERO FLOR, L. M. (2013), “La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario”, *DIXI*, nº 18.
- SABENE, S. E. (2019), “Desafíos actuales de los registros inmobiliarios: modernización, servicio público eficiente y seguridad jurídica”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 775.
- SÁNCHEZ CALERO, F. J., y SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, B. (2017), *Manual de Derecho Inmobiliario Registral*, Tirant lo Blanch, Valencia.

SÁNCHEZ CALERO, F. J. (Coord.). (2020), *Curso de Derecho Civil III, Derechos reales y registral inmobiliario*, Tirant lo Blanch, Valencia.

NOTAS

- 1 Abogada. Correo electrónico: amcobovallejo@gmail.com
- 2 COLOMER FERRÁNDIZ, C. (Coord.) (2013), *Todo Registradores*, Wolters Kluwer España, S.A., Valencia, p. 526.
- 3 En adelante, LH.
- 4 SÁNCHEZ CALERO, F. J., y SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, B. (2017), *Manual de Derecho Inmobiliario Registral*, Tirant lo Blanch, Valencia, p. 31.
- 5 SÁNCHEZ CALERO, F. J. (Coord.) (2020), *Curso de Derecho Civil III, Derechos reales y registral inmobiliario*, Tirant lo Blanch, Valencia, p. 447.
- 6 Cfr. ARRIETA SEVILLA, L. J. (2010), “La transformación del Registro de la Propiedad”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 718, p. 450.
- 7 Artículo 1, párrafo primero de la LH: “El Registro de la Propiedad tiene por objeto la inscripción o anotación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles”.
- 8 BORDALLO SARMIENTO, M. C., et al. (2019), *Introducción al sistema registral español*, Asociación Profesional de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, p. 31.
- 9 PAÑOS PÉREZ, A. (2019), “El Registro de la Propiedad como sistema de garantía en la era de la blockchain”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 776, p. 2908.
- 10 RODRÍGUEZ DE ALMEIDA, M. G. (2019), “La función calificadora del registrador: errores y responsabilidad.”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 774, p. 2044.
- 11 Este principio tiene también su reflejo firme en lo contenido en el artículo 3 LH, en cuanto a la necesidad de que el título inscribible en el Registro sea público o auténtico.
- 12 Cfr. LÓPEZ MEDEL, J. (2001), “La calificación registral en su relevancia como hecho jurídico”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 75, p. 2587.
- 13 RODRÍGUEZ DE ALMEIDA, (2019), p. 2046.
- 14 En adelante, RH.
- 15 En adelante, OLDH.
- 16 BORDALLO SARMIENTO, (2019), p. 378.
- 17 Vid., PALAO TABOADA, C. (2001), “Dictamen sobre la función liquidadora tributaria atribuida a los Registradores de la Propiedad”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 18, pp. 51-70.
- 18 Dicha naturaleza ya ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia 2565/1999 de 17 de abril de 1999, en cuyo Fundamento de Derecho 4º dispone que: “[...] las Oficinas Liquidadoras de los Registros de la Propiedad, son órganos de la Administración, sometidos al derecho público [...]”.
- 19 En adelante, CE.
- 20 COLOMER FERRÁNDIZ, (2013), p. 535.
- 21 Anteriormente conocida como la “Dirección General de los Registros y del Notariado”, en adelante DGRN, cambiando su denominación en 2020 por la de “Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública”, en adelante DGSJFP.
- 22 Vid., Resolución de la DGRN de 23 de junio de 2001.
- 23 Véanse en este sentido, los artículos 17, 24 y 25 de la LH.
- 24 SÁNCHEZ CALERO, (2017), p. 147.
- 25 Cfr. JIMÉNEZ RUBIO, M. R. (2020), “Efectos registrales vinculados al pago de impuestos”, *Revista de Estudios Jurídicos*, nº 20, p. 425.
- 26 Dicho artículo se modifica en virtud de artículo 7.2 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. La redacción original de 1946, es idéntica a la expresada, solo que a través de la reforma reseñada se añaden otros apartados para exigir la

- constancia del NIF de los comparecientes en el título, y la necesaria acreditación de los medios de pago.
- 27 Véanse en este sentido, los artículos 254 apartado primero LH, 255 LH, 256 LH y en relación con éste último los artículos 51.13º y 410 del RH.
- 28 Véanse en este sentido, los artículos 54.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRITPAJD); el artículo 122 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, RITPAJD); el artículo 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD); el artículo 100 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD); y el artículo 254.5 LH
- 29 JIMÉNEZ RUBIO, (2020), pp. 425-426.
- 30 Vid., LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.) (2020), *Dimensión Fiscal del Derecho de Propiedad*, Dykinson, Madrid, p. 18 y ss, en las que se hace un análisis de las resoluciones de la DGRN sobre la referida cuestión.
- 31 Resolución de la DGRN de 21 de febrero de 2020.
- 32 Artículo 420 RH: “*Los Registradores no extenderán asiento de presentación de los siguientes documentos: 1. Los documentos privados, salvo en los supuestos en que las disposiciones legales les atribuyan eficacia registral. 2. Los documentos relativos a fincas radicantes en otros distritos hipotecarios. 3. Los demás documentos que por su naturaleza, contenido o finalidad no puedan provocar operación registral alguna*”.
- 33 Vid., Resolución de la DGRN de 24 de mayo de 2017.
- 34 Véase en este sentido, la Resolución de la DGRN de 16 de diciembre de 2015, de la cual es significativo recalcar que no es obligación por parte del Registrador hacer constar a qué impuesto concreto está sujeto el acto, por considerarse competencia del órgano liquidadora correspondiente.
- 35 Véanse en este sentido los artículos 19 bis, 66 y 324 y siguientes LH.
- 36 Resolución de la DGRN de 18 de febrero de 2016.
- 37 RODRÍGUEZ DE ALMEIDA, (2019), p. 2048.
- 38 BORDALLO SARMIENTO, (2019), p. 375.
- 39 CANCELA CERDÁN, J. (2009), *Manual para Técnico Documental en Notarías, Tomo I*, Dykinson, Madrid, p. 464.
- 40 Véanse los siguientes artículos: art. 5 del TRITPAJD y RITPAJD, art. 79 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), y art. 9 RISD.
- 41 Vid., Resolución de la DGRN de 16 de julio de 2020.
- 42 Cfr. JIMÉNEZ CLAR, A. J. (2008), *Tomo XV, Esquemas de Derecho Inmobiliario Registral*, Tirant lo Blanch, Valencia, p. 124.
- 43 Resolución de la DGRN de 22 de mayo de 2012.
- 44 En este sentido véase la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cual supuso una modificación de la LH. La DGRN en Resolución de 13 de marzo de 2009, se pronuncia sobre esta cuestión: “[...] La razón de esa notable modificación fue agilizar el trámite registral y la actuación notarial sin modificar su esencia. Así, y como es conocido, se regula el procedimiento de presentación telemática y el acceso telemático al contenido de los Libros. Igualmente, se pretendió de ese modo conocer adecuadamente los plazos de calificación exigiendo así su cumplimiento y, en su caso, las consecuencias de su incumplimiento [...]”.
- 45 Dentro de este contexto se pronuncia la DGRN en Resolución de 11 de abril de 2016, doctrina reiterada por la Resolución de 20 de diciembre de 2019, y es que en caso de doble tributación, tiene que acreditarse la liquidación por ambos impuestos, sin que ello suponga un inconveniente para los casos en los que la gestión de los mismos haya sido transferida a la Comunidad Autónoma.
- 46 Vid., Orden de 10 de junio de 2005, por la que se regula el Registro Telemático Tributario dependiente de la Consejería de Economía y Hacienda y las notificaciones, certificados y transmisiones telemáticos en el ámbito de la Administración Tributaria de la Junta de Andalucía.

- 47 Vid., Orden de 23 de marzo de 2007, por la que se regula la remisión por los notarios a la Administración Tributaria de la Junta de Andalucía, de la copia simple electrónica de las escrituras y demás documentos públicos, a efectos de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 48 Resolución de la DGRN de 15 de diciembre de 1997.
- 49 Resolución de la DGRN de 17 de noviembre de 2009.
- 50 BORDALLO SARMIENTO, (2019), p. 337.
- 51 Véase esta doctrina reiterada en diversas Resoluciones de la DGRN de fecha 5 de agosto de 2013, 6 de mayo de 2014, 31 de agosto de 2017, o más recientemente la de 16 de julio de 2020.
- 52 Vid., Resolución de la DGRN de 10 de enero de 2019 o de 24 de abril de 2019.
- 53 Vid., Resolución de la DGRN de 24 de mayo de 2017.
- 54 Téngase en cuenta que aunque la mayoría de los títulos que se presentan a inscripción sean escrituras públicas no son el único documento auténtico inscribible en el Registro de la Propiedad. Algunos ejemplos que podemos apuntar pueden ser los siguientes: documentos judiciales (sentencia de divorcio) o administrativos (anotación de embargo administrativo), o instancias legitimadas notarialmente o ratificadas ante el Registrador (por ejemplo para cancelar una hipoteca por caducidad conforme al artículo 82.5 LH). Véase en este sentido, lo contenido en el artículo 2 LH para un mayor estudio de la cuestión.
- 55 Si bien a modo de ejemplo, un hipotético caso podría darse en el caso de fallecimiento del causante habiendo transcurrido más de 4 años y 6 meses desde el propio fallecimiento (cuatro años por plazo de prescripción y 6 meses por el transcurso del periodo voluntario).
- 56 En los términos expuestos se pronuncia la DGRN en Resolución de 20 de mayo de 2005, mencionando un supuesto concreto regulado en el actual artículo 50.3 TRITPAJD: “En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo”.
- 57 En adelante, IIVTNU o plusvalía municipal.
- 58 En adelante, TRLRHL.
- 59 Artículo 254.5 LH: “*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*”.
- 60 Véase lo contenido en el artículo 110.7 TRLRHL.
- 61 Vid., Resolución de la DGRN de 16 de junio de 2020.
- 62 Vid., Resoluciones de la DGRN de fechas 30 de enero de 2014, o 15 de enero de 2018 entre otras.
- 63 Para un mayor análisis de la cuestión, Vid., Resoluciones de la DGRN de 10 de octubre de 2014, de 27 de noviembre de 2017, o de manera más reciente y reiterando la doctrina expuesta la de 8 de octubre de 2020.
- 64 Vid., Resolución de la DGRN de 3 de diciembre de 2020.
- 65 Todo ello en virtud del ejercicio de las competencias que se le atribuyen a la Comunidad Autónoma de Andalucía, en los artículos 21.2 y 62.6 de la Ley 2/1998, de 15 de junio, de Salud de Andalucía, y por el artículo 71.2.c) y 83.3 de la Ley 16/2011, de 23 de diciembre, de Salud Pública de Andalucía.
- 66 La figura del decreto ley en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía, queda contemplada en lo contenido en el artículo 110 de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía.
- 67 Vid., Fundamentos Jurídicos 4 y 6 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 137/2011 de 14 de septiembre.
- 68 Véase en este sentido, la nueva redacción del Artículo 52 del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.
- 69 Vid., Resolución de la DGRN de 13 de marzo de 2012.

- 70 La aparición normativa del artículo 52 bis del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, ha supuesto por consiguiente también la modificación del artículo 6 apartado 1 primero, de la Orden de Orden de 23 de marzo de 2007, por la que se regula la remisión por los notarios a la Administración Tributaria de la Junta de Andalucía, de la copia simple electrónica de las escrituras y demás documentos públicos, a efectos de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 71 Vid., Resolución de 20 de marzo de 2020, de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se determina la forma de obtención y descarga de la diligencia emitida por la agencia tributaria de Andalucía para la justificación de la presentación del documento público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en el artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- 72 Cfr. SABENE, S. E. (2019), “Desafíos actuales de los registros inmobiliarios: modernización, servicio público eficiente y seguridad jurídica”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 775, p. 344.
- 73 FALCÓN y TELLA, R. (2014), “El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del informe de los expertos sobre la reforma fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 11, pp. 11-16.
- 74 Recursos de inconstitucionalidad n.º 2054-2020 y n.º 5342-2020.
- 75 LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2019), “Las competencias tributarias de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario a cargo de Registradores”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 30, pp. 49-76.
- 76 Vid., Fundamento Jurídico 5 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/2019 de 22 de mayo.
- 77 Véase el contenido de los artículos 31.1 y 133.1 y 133.2 CE y 8 LGT.
- 78 Cfr. CALVO VÉRGEZ, J. (2006), *Reserva de Ley Estatal y Autonomía Tributaria: cuestiones conflictivas*, Dykinson, Madrid, pp. 117-143.
- 79 En el mismo sentido véase, por ejemplo, el Fundamento Jurídico 4 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987 de 17 de febrero de 1987, o el Fundamento Jurídico 3 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/2003 de 15 de julio, entre otras.
- 80 Vid., Fundamento Jurídico 5 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 de 14 de diciembre.
- 81 ROMERO FLOR, L. M. (2013), “La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario”, *DIXI*, nº 18, pp. 51-61.
- 82 Fundamento Jurídico 7 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997 de 28 de octubre.
- 83 MARTOS GARCÍA, J. J. (2017), “Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, p. 98.
- 84 Fundamento Jurídico 6 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 137/2003 de 3 de julio.
- 85 Vid., Fundamento Jurídico 10 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 83/2016 de 28 de abril, cuando dispone que: “[...] Así pues, aunque formalizada mediante decreto del Consejo de Ministros, la decisión de declarar el estado de alarma, dado su contenido normativo y efectos jurídicos, debe entenderse que queda configurada en nuestro ordenamiento como una decisión o disposición con rango o valor de ley [...]”
- 86 COLOMER FERRÁNDIZ, (2013), p. 539.
- 87 Fundamento Jurídico 5 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002 de 25 de abril.
- 88 PALAO TABOADA, C. (2020), “Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 185, pp. 53-79.