



**Universidad de Jaén**

Escuela de Doctorado

**TESIS DOCTORAL**



**EL CIERRE REGISTRAL ANTE LA DISCIPLINA  
TRIBUTARIA**

**PRESENTADA POR:**

**ALBA MARÍA COBO VALLEJO**

**DIRIGIDA POR:**

**Dr. CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR**

**JAÉN, 28 de Junio de 2023**



# ÍNDICE

---

AGRADECIMIENTOS.....	8
ABREVIATURAS.....	10
INTRODUCCIÓN.....	14
<b>CAPÍTULO PRIMERO.-</b>	
<b>LOS DERECHOS REALES Y SU PROYECCIÓN TRIBUTARIA DESDE LA PERSPECTIVA REGISTRAL, CON ESPECIAL ATENCIÓN AL DERECHO DE PROPIEDAD</b>	
1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE PROPIEDAD.....	20
2. NORMATIVA REGULADORA DEL DERECHO DE PROPIEDAD.....	30
3. CONSIDERACIONES EN TORNO A OTROS DERECHOS REALES.....	50
3.1. La configuración de los derechos reales.....	50
3.2. El derecho real de hipoteca y su constitución registral.....	52
3.3. El derecho de superficie y su vinculación con otros derechos reales.....	55
4. EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA.....	57
5. LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y SU PROYECCIÓN EN LA PROPIEDAD PRIVADA.....	65
5.1. Breve reseña sobre los principios materiales de justicia tributaria.....	65
5.2. El principio de generalidad.....	70
5.3. El principio de capacidad económica.....	71
5.4. El principio de igualdad.....	74
5.5. El principio de progresividad.....	75

5.6.	El principio no confiscatoriedad.....	78
5.7.	El calificativo constitucional de privada para la propiedad como límite a su función social.....	79

## **CAPÍTULO SEGUNDO.-**

### **DELIMITACIÓN DE LOS IMPUESTOS QUE SE LIQUIDAN ANTE LA PRESENTACIÓN DE UN TÍTULO EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD**

1.	EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: SUPUESTOS DE ESPECIAL RELEVANCIA.....	88
1.1.	Consideraciones generales.....	88
1.2.	Supuestos de incompatibilidad con el Impuesto sobre el Valor Añadido...94	
1.3.	Reseña de los títulos más relevantes que se liquidan por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o Actos Jurídicos Documentados.	
1.3.1.	La compraventa de bienes inmuebles.....	96
1.3.2.	Los préstamos con garantía hipotecaria.....	101
1.3.3.	La modificación de entidades hipotecarias.....	104
1.3.4.	Supuestos de adjudicación de inmuebles.....	106
2.	EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: ASPECTOS CON ESPECIAL INCIDENCIA REGISTRAL.....	108
2.1.	Las adquisiciones por herencia y la extinción de usufructo.....	117
2.2.	La donación de inmuebles como adquisición <i>inter vivos</i> .....	119
2.3.	El contrato de arrendamiento.....	120
2.4.	La condición resolutoria explícita.....	122

3. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....	123
4. ALUSIÓN AL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.....	133
5. LA TOMA EN CONSIDERACIÓN REGISTRAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.....	134

**CAPÍTULO TERCERO.-**

**LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ANTE LA ACTUACIÓN DE LOS REGISTROS**

1. CONCEPTO Y TITULARIDAD DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS A CARGO DE LOS REGISTRADORES.....	138
2. DETERMINACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMPETENTE.....	144
3. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS A CARGO DE LAS OFICINAS LIQUIDIADORAS DE DISTRITO HIPOTECARIO.....	148
3.1. Alcance de la gestión tributaria.....	148
3.2. Los procedimientos de gestión tributaria.....	151
3.2.1. El procedimiento de devolución.....	151
3.2.2. El procedimiento de declaración.....	152
3.2.3. El procedimiento de verificación de datos.....	152
3.2.4. El procedimiento de comprobación de valores.....	153
3.2.5. El procedimiento de comprobación limitada.....	153
3.3. Las liquidaciones tributarias.....	155
4. OBLIGACIONES DEL REGISTRADOR EN MATERIA FISCAL.....	155

5. EVOLUCIÓN DE LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DE DISTRITO HIPOTECARIO EN LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y EN LAS CIUDADES AUTÓNOMAS DE CEUTA Y MELILLA.....	164
5.1. Cuestiones generales.....	164
5.2. Comunidad Autónoma de Andalucía.....	165
5.3. Comunidad Autónoma de Aragón.....	171
5.4. Comunidad Autónoma de Canarias.....	171
5.5. Comunidad Autónoma de Cantabria.....	173
5.6. Comunidad Autónoma de Cataluña.....	173
5.7. Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha.....	174
5.8. Comunidad Autónoma de Castilla y León.....	174
5.9. Comunidad Autónoma de Extremadura.....	175
5.10. Comunidad Autónoma de Galicia.....	175
5.11. Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.....	176
5.12. Comunidad Autónoma de Madrid.....	176
5.13. Comunidad Autónoma de Murcia.....	177
5.14. Comunidad foral de Navarra.....	177
5.15. Comunidad Autónoma del País Vasco.....	179
5.16. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias.....	181
5.17. Comunidad Autónoma de la Rioja.....	181
5.18. Comunidad Autónoma de Valencia.....	182
5.19. Las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.....	182

## **CAPÍTULO CUARTO.-**

### **APLICACIÓN DEL CIERRE REGISTRAL, SU LEVANTAMIENTO Y CUESTIONES TRIBUTARIAS ULTERIORES**

1. CONCEPTO DE CIERRE REGISTRAL.....	184
2. MARCO NORMATIVO APLICABLE.....	190
2.1. Normativa estatal.....	190
2.2. Normativa autonómica o foral.....	195
3. EL PROCEDIMIENTO REGISTRAL.....	198
3.1. Consideraciones generales.....	198
3.2. El procedimiento registral y sus fases: especial referencia al asiento de presentación.....	203
4. CONTENIDO DE LA CARTA DE SUSPENSIÓN REGISTRAL.....	207
5. EFECTOS DEL CIERRE REGISTRAL PARA EL CONTRIBUYENTE.....	212
5.1. La suspensión de la calificación registral.....	212
5.2. La prórroga del asiento de presentación.....	213
5.3. La prioridad registral.....	214
5.4. Seguridad jurídica.....	216
5.5. Prevención del fraude fiscal.....	217
5.6. La suspensión de los plazos que se sufrió en tiempos de pandemia.....	221
6. FORMAS DE PRESENTACIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO.....	225
6.1. Presentación física.....	227

6.2. Presentación telemática.....	227
6.3. Archivo de las cartas de pago.....	235
7. LAS NOTAS MARGINALES DE AFECCIÓN FISCAL.....	236
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>242</b>
<b>RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA.....</b>	<b>252</b>
SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	252
SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO.....	256
OTRAS RESOLUCIONES JURISDICCIONALES.....	260
<b>RELACIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA.....</b>	<b>264</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>274</b>

## **AGRADECIMIENTOS**

Estas líneas van dirigidas a aquellos que me han acompañado en mi etapa doctoral.

Se podría decir que culmina un camino con una realidad que siempre había rondado en mi cabeza “yo quiero realizar una tesis doctoral”. La idea estaba, pero quedaba lo más importante, emprender y obtener la ayuda y el impulso necesario para poder ejecutar eso que tanto quería hacer en algún momento de mi vida.

Gracias a mi profesor y ahora tutor y director de esta tesis, el Catedrático Carlos María López Espadafor por darme la oportunidad de desarrollar este trabajo y por compartir conmigo sus conocimientos que han hecho que durante estos años haya podido obtener un enriquecimiento intelectual y unos frutos para mi vida profesional.

Gracias a todos aquellos compañeros y profesionales del Derecho que habéis contribuido a la ejecución de esta tesis y a mi familia y amigos que me han acompañado con ilusión durante esta bonita etapa.

Con cariño, Alba.



## **ABREVIATURAS**

AJD	Actos Jurídicos Documentados
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
ATRIAN	Agencia Tributaria de Andalucía
ATS	Auto del Tribunal Supremo
CCAA	Comunidades Autónomas
Cc	Código Civil
CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
CP	Código Penal
CSV	Código Seguro de Verificación
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGSJFP	Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública
DTG	Dirección General de Tributos
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IAJD	Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
ITPO	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas
IOS	Impuesto sobre Operaciones Societarias
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LCE	Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley General Tributaria
LH	Ley Hipotecaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades

LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LRBRL	Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local
NRC	Número de Referencia Completo
OS	Operaciones Societarias
OLDH	Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario
RH	Reglamento Hipotecario
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TRLRHL	Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TRLITPAJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional

SJCA	Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

## INTRODUCCIÓN

El objeto de análisis de la presente tesis doctoral nace de la inquietud sobre el conocimiento del Derecho Inmobiliario Registral y del Derecho Financiero y Tributario. Como premisa de partida, hay que entender el objeto de estudio de estas ramas desde diversas perspectivas, de un lado el Derecho Financiero contempla un conjunto de normas y principios que sirven para la ordenación y regulación de la actividad financiera del Estado, si bien, desde la perspectiva del Derecho Tributario la regulación se centra en los ingresos públicos, para así ordenar el establecimiento y recaudación de tributos y demás ingresos de los entes públicos<sup>1</sup>. De otro lado, el Derecho Inmobiliario Registral, como conjunto de normas tiene por objeto la regulación de la inscripción o anotación de actos y contratos relativos a la constitución, transmisión, modificación o extinción del dominio y demás derechos reales sobre inmuebles, así como la publicidad de los mismos.

La relación existente entre ambas materias me ha llevado al estudio de los obstáculos que se materializan en la práctica registral, en cuanto a la necesidad de acreditación del pago del impuesto correspondiente, junto con el título que motiva y se presenta a inscripción en el Registro de la Propiedad. Cada uno de los capítulos plantea cuestiones que permiten avanzar en la investigación pretendida asentando unas bases que confirman el sentido de la tesis objeto de desarrollo ya que la temática seleccionada además de estar presente en el día a día de cualquier ciudadano que por medio del principio de rogación presenta un título en el registro, condiciona el avance del procedimiento registral por un no cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La hipótesis central parte de la coordinación existente entre el Registro de la Propiedad y la Administración Tributaria, la cual proporciona al sistema español un filtro para el pago de la deuda tributaria, generando en algunos supuestos la suspensión de la calificación registral por motivos fiscales. De este modo, se plantea

---

<sup>1</sup> SÁNCHEZ DE LA TORRE, A., y FUERTES-PLANAS ALEIX, C.: *Principios Jurídicos en la definición del Derecho*, Dykinson, Madrid, 2015, págs. 327 a 328.

el cierre registral como una garantía jurídica con diversos efectos para el contribuyente. Como consecuencia de los efectos que el cierre registral por causas tributarias en la práctica trae consigo, se pretenden alcanzar una serie de objetivos: analizar el origen histórico del derecho de propiedad, su contenido, función y relación con otros derechos; conocer la normativa que vincula a la Administración Tributaria con el Registro de la Propiedad; delimitar conceptos y principios que resultan de aplicación en el Derecho Inmobiliario Registral, con especial atención a los principios de justicia tributaria; estudiar las características de los principales impuestos cuyo hecho imponible en la práctica lleva aparejada la inscripción de un título en el registro; detectar las posibles incompatibilidades entre impuestos; ilustrar los efectos del cierre registral por causas tributarias y los modos de acreditación del pago del impuesto; examinar las obligaciones que tienen los Registradores de la Propiedad en materia fiscal; investigar la proyección práctica que tiene el levantamiento del cierre registral y la función que se desempeñan las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario en este ámbito.

Los objetivos expuestos se asientan en cada uno de los cuatro capítulos que en el índice se desglosan. (1) Capítulo Primero.- Introduce la evolución en el tiempo el derecho de propiedad y su proyección tributaria, interconectando ambas materias a través de la consideración de otros derechos reales. (2) Capítulo Segundo.- Analiza las consideraciones generales de los principales impuestos que se liquidan con la presentación de un título en el Registro de la Propiedad. (3) Capítulo Tercero.- Muestra la importancia de los procedimientos tributarios previos a la presentación de un título en el registro, con especial atención en la aplicación de los tributos llevada a cabo por las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario. (4) Cuarto Capítulo.- Examen íntegro cierre registral ante la disciplina tributaria, desde una perspectiva conceptual y normativa, culminando la investigación con los efectos del levantamiento del cierre registral en nuestro ordenamiento jurídico.

Con todo ello, se pretende lograr un doble interés, dado que la línea de investigación seleccionada y por consiguiente el tema objeto de desarrollo, responde a la necesidad de transferir y aportar conocimiento a la sociedad sobre una materia

con importante transcendencia práctica en nuestros días y también de otro lado, poder satisfacer el interés que en mí despierta el presente trabajo. El impacto científico esperado, va ligado a la posibilidad de aportar nuevas cuestiones a la rama del conocimiento seleccionada, con un significativo aporte teórico mediante la divulgación nacional y si fuera posible internacional.

En cuanto al diseño de la presente tesis, aunque tiene una vertiente más cualitativa que cuantitativa, en términos generales, es fundamental tener en cuenta que a lo largo del proceso han surgido cambios en la materia objeto de estudio y en nuestra sociedad como consecuencia de la crisis sanitaria que se originó por la COVID-19. Todo ello, nos ha llevado a adaptar la búsqueda documental y el desarrollo de la presente investigación. Dado el ámbito de las ciencias jurídicas en el que nos encontramos, he utilizado el razonamiento jurídico práctico en base a lo dispuesto en la normativa que resulta de aplicación. Es así, que en base a la teoría general del derecho, mediante el análisis de la norma y de aquellas resoluciones vinculantes que se han dictado sobre la materia, se han podido perfeccionar cada uno de los objetivos pretendidos.

En lo que respecta a la metodología de investigación se han seguido las siguientes tipologías metodológicas: documental y descriptiva de los elementos necesarios para desarrollar los objetivos expuestos; y sintética a través del estudio final de cuestiones particulares para poder extraer conclusiones. Para poner en práctica lo expuesto, nos hemos servido de fuentes documentales de conocimiento de carácter nacional, autonómico e internacional, así como del sistema fuentes del derecho del que disponemos en nuestro ordenamiento jurídico, cuestión la cual nos ha llevado a la obtención de una información tanto general, como especializada de la materia.

A través, del uso de las tecnologías de la información y de la comunicación y de los servicios que la Universidad de Jaén ofrece a sus alumnos se ha podido consultar tanto material físico como electrónico, lo cual nos ha permitido la consulta y el estudio de artículos, libros, códigos, resoluciones, informes, o novedades

legislativas para poder tener una visión reciente y concreta de cada cuestión abordada y así poder extraer información de interés general actualizada. Es necesario recalcar que la obtención de información por los medios indicados, se ha complementado con la formación recibida a través de la realización de actividades tanto obligatorias como complementarias, a lo largo del desarrollo del presente trabajo.

Lo expuesto se ha concretado en un plan de trabajo con un cronograma que ha permitido organizar las distintas etapas de la investigación ordenándolas en el tiempo, teniendo en cuenta que la presente tesis se ha desarrollado a tiempo parcial durante el periodo de tres años. A continuación, se expondrá lo contenido en el mismo, así como la justificación en cuanto al periodo temporal que se ha empleado para la consecución de los fines previstos.

Bloque primero - seguimiento y formación, que contempla actividades de seguimiento del doctorando, entre las que encontramos: elaboración y entrega del Plan de Investigación inicial, durante el primer año; realización de un Informe del progreso de la tesis doctoral, a partir del segundo año y los sucesivos; entrega del Informe final entregado justo antes de la defensa y publicación de la presente tesis; ejecución de actividades formativas durante todo el proceso doctoral; y publicación de artículos en revistas científicas entre el primer año y los sucesivos, adelantando algunos de los resultados consolidados en la presente investigación.

Bloque segundo - marco introductorio, compuesto de diversas actividades. Las tareas relacionadas con la elaboración del índice y estructura de la tesis, justificación, objetivos y formulación de la hipótesis, realizadas durante el primer año; y la elaboración de la presente introducción, una vez asentada y confeccionada toda la investigación.

Bloque tercero - marco teórico y normativo, integrado por la delimitación del marco normativo en el que vamos a llevar la línea de investigación, así como de conceptos o principios que resulten de aplicación, durante el primer año. En cuanto a la búsqueda documental de información o la redacción de los distintos capítulos que

contenga la tesis y su revisión, se ha ido desarrollando de continuo a lo largo los tres años empleados para su elaboración.

Bloque cuarto - marco reflexivo, con una duración temporal similar a la de la búsqueda de información y redacción de la tesis, dado que se ha considerado que es necesario seguir una investigación ininterrumpida y actualizada en el tiempo, analizando así cada una de las fuentes, e interpretando las mismas para poder desembocar en la última etapa.

Bloque quinto - etapa final que contempla la redacción de las conclusiones, revisión y corrección de errores, así como la revisión bibliográfica, la cual se ha realizado en torno al final del tercer año, culminando con la presentación del Informe final, defensa y publicación de la presente tesis doctoral.



## CAPÍTULO PRIMERO.-

# LOS DERECHOS REALES Y SU PROYECCIÓN TRIBUTARIA DESDE LA PERSPECTIVA REGISTRAL, CON ESPECIAL ATENCIÓN AL DERECHO DE PROPIEDAD

### 1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE PROPIEDAD.

Desde la antigüedad, la propiedad se ha venido exteriorizando en diversas formas. El derecho de propiedad se configuraba como título de dominio sobre una parcela de terreno o sobre objetos, dando lugar a la configuración de la propiedad como inmobiliaria o mobiliaria, en función del bien sobre el que recayera la misma<sup>2</sup>. Ciertamente, que a lo largo de la historia han surgido numerosas revoluciones políticas, si bien, cada una de ellas se focalizaba en algún tipo de propiedad, por lo que siempre predominaba la protección de un tipo de propiedad en perjuicio de la otra, estando en la mayoría de los casos presente la confiscación<sup>3</sup>.

Así y todo, como consecuencia del transcurso del paso del tiempo se convertía en derecho, la posesión y el trabajo sobre la tierra cuestión que los cultivadores luchaban por consolidar, para así extender sus derechos sobre ella y pasar de ser poseedores a propietarios<sup>4</sup>. Nace así un interés especial por parte de la sociedad como

---

<sup>2</sup> No obstante, la ley también reconoce la protección de bienes materialmente intangibles, como por ejemplo mediante el derecho a la propiedad intelectual. En el alcance de lo expuesto véase MERRILL, T.W., y HENRY E. S.: *Propiedad y derechos reales: una introducción al sistema jurídico de los Estados Unidos de América*, Aranzadi S.A., Navarra, 2013, pág. 18.

<sup>3</sup> En la Revolución francesa, la propiedad feudal se sacrificó para salvaguardar la propiedad burguesa, por lo que el sostenimiento y alcance de la propiedad privada resurge mediante la violación de derechos. Así pues, la inviolabilidad de la propiedad privada se proclama como una forma de liberación en cuanto al mantenimiento del *statu quo* a favor de la burguesía. Además, la propia liberación del suelo representaba su conversión en mercancía, siendo necesaria la creación de instrumentos jurídicos que facilitarían el intercambio y la resolución de conflictos en el tráfico inmobiliario. Véase en este sentido, ENGELS, F.: *El Origen de la Familia, la Propiedad Privada y el Estado*, El Cid Editor, Argentina, 2003, págs. 208 a 210, o MÉNDEZ GONZÁLEZ, F.P.: "Fundamentación económica del derecho de propiedad privada e ingeniería jurídica del intercambio impersonal", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 723, 2011, pág. 168.

<sup>4</sup> DE AZCÁRATE, G.: *Ensayo sobre la historia del Derecho de propiedad y su Estado actual en Europa*, Imprenta de la Revista de Legislación, Madrid, 1879, pág. 260.

consecuencia del uso de instrumentos propios de la civilización y del cultivo de las tierras, lo cual derivaba en la inclinación hacia la propia adquisición de las mismas<sup>5</sup>.

Si observamos las distintas manifestaciones de la propiedad a lo largo de la historia encontramos que la misma ha sido perpetua en el tiempo, con ciertas variantes y con un importante desarrollo derivado de las propias necesidades que se iban desencadenando en cada época<sup>6</sup>. Ahora bien, es indudable que las distintas formas de propiedad deben de tener una regulación distinta en atención a la titularidad dominical, o al propio objeto sobre el que recaiga la misma, ya sea por ejemplo un bien de consumo, urbano o predio rústico<sup>7</sup>.

Ya las primeras civilizaciones afrontaron la problemática que venía acompañando a las distintas sociedades en cuanto a la regulación de todo objeto apropiable para la conservación o desarrollo de una formación social, con una inminente proyección tributaria dado que mediante la imposición de tributos aseguran su organización de la tierra<sup>8</sup>. Con el Código de Hammurabi (1792 a.C.-1750 a.C.), el Imperio Babilonio es reflejo de las primeras experiencias de la propiedad de la tierra y es que la propiedad individual frente a la propiedad común, ya venía estableciendo una radical disociación entre productor y producto en todo tipo de prácticas.

Así pues, con la aparición de las primeras ciudades surgen las primeras formas de organización de la tierra y considerada como espacio sagrado y profano, nace de un lado, una nueva división del trabajo en la medida que el control y distribución de

---

<sup>5</sup> LARREA HOLGUÍN, J.I.: *Manual elemental de Derecho Civil del Ecuador. Vol. 4: del dominio o propiedad, modos de adquirir y el fideicomiso*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2008, pág. 43.

<sup>6</sup> Sobre esta cuestión véase RODRÍGUEZ MOLINA, A.: "Sentido histórico del Derecho de la propiedad inmobiliaria", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 138, 1936, págs. 434 a 445.

<sup>7</sup> GIACCAGLIA, M.: "La Orden TMA/336/2020 y el derecho de propiedad en la época del COVID-19: (breves) reflexiones comparativas entre el ordenamiento español, italiano (y supranacional)", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 783, 2021, pág. 366.

<sup>8</sup> En Egipto, en época romana, ya se vinieron instaurando los llamados censos en los que se hacían constar los habitantes de cada casa y ello servía de base para una ulterior tributación, así resulta de numerosos papiros en los que se expresaba la riqueza pública. En este sentido véase, TELL Y LAFONT, G, A., y PIÑOL AGUADÉ, J, M.: "El Registro de la Propiedad en Egipto en la época romana", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 602, 1991, págs. 177 a 198.

la renta agrícola exigía la participación de escribas, obreros y artesanos y de otro lado nace la necesidad de implantar una cultura urbana, dirigida al conocimiento de fórmulas jurídicas, sistemas de pesos y medidas, oficios artesanales o especializados, indispensables para sobrevivir en la ciudad, o al menos para acceder a ella de forma esporádica como en los casos de los campesinos<sup>9</sup>. Las legislaciones primitivas giraban en torno al mantenimiento de la propiedad de cada familia, que junto con otros elementos como el ganado o las herramientas de labor, confeccionaban el patrimonio familiar, sin perjuicio de tener en cuenta que cada civilización tenía sus propias necesidades<sup>10</sup>.

En el Derecho Romano el “*pater familias*” es el que ejerce un poder denominado “*mancipium*” sobre todas las cosas de la familia y es aquí donde nace uno de los primeros términos con los que denominar a la propiedad. Posteriormente, se utilizó la expresión “*dominium*” y finalmente en el Derecho Romano postclásico se llegó a utilizar la palabra “*proprietas*”. Al margen de un concepto unitario, la característica más notable de este derecho era que se considerada como una propiedad ilimitada y absoluta<sup>11</sup>. En este punto temporal de la historia del derecho, la propiedad rústica era gravada por un impuesto que gravaba tanto la propiedad como el suelo, el conocido *tributum soli*. Se gravaba en función del valor de la producción del bien inmueble o de la propiedad incluyendo los útiles y aquello destinado al trabajo agrícola<sup>12</sup>.

Así pues, en el Derecho Romano preclásico y clásico cabía diferenciar de un lado la denominada “*dominium ex iure Quiritium*”, que requería que el propietario fuera sujeto romano, de cosas de carácter romano ya fueran muebles o inmuebles en el suelo de Italia y adquiridas mediante modos romanos. Y de otro lado, se hablaba

---

<sup>9</sup> En este sentido véase MARTÍNEZ RIVILLAS, A.: *Catastro y Propiedad de la tierra en el mundo antiguo, Conceptos introductorios y estudios de caso*, Universidad de Tolima, Colombia, 2019, págs. 16 a 18.

<sup>10</sup> Sobre esta cuestión véase MORO SERRANO, A.: “Los orígenes de la publicidad inmobiliaria”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 603, 1991, págs. 535 a 573.

<sup>11</sup> ARMAS ARAIZA, G.: *Derecho Romano*, Unid Editorial Digital, México, 2014, págs. 72 a 74, o MÉNDEZ GONZÁLEZ, F.P., *op. cit.*, pág. 151.

<sup>12</sup> JIMÉNEZ RUBIO, M.R.: “Evolución en la valoración de las fincas rústicas y tributación de su transmisión”, en la obra de AA.VV. dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Tráfico inmobiliario rústico. Aspectos más relevantes de su realidad registral y tributaria actual*, Dykinson, Madrid, 2023, pág. 26.

de la propiedad peregrina que adquirirían los extranjeros dado que sobre ella no cabía la ya mencionada "*dominium ex iure Quiritium*", aunque su uso se cedía a los particulares a cambio del pago de un canon<sup>13</sup>.

A su vez, nacen diversos mecanismos o formas de protección de este derecho, como la conocida acción reivindicatoria o la negatoria, con la finalidad en sí de que todo propietario tuviera posibilidad de protegerse frente a daños que pudieran causarse desde otras propiedades. Con ello, surge la figura de la fianza conocida en Roma como "*cautio damni infecti*", que comprendía o dispensaba una posible salvaguardia con respecto a daños causados con dolo o culpa grave por una parte y daños fortuitos por otra<sup>14</sup>.

Conviene subrayar que en la Edad Media, la idea de adueñarse de los bienes privados estaba basada en la solidaridad, dado que la adquisición de una finca era el resultado de diversas tomas de posesión que se repartían en función del uso y disfrute que se iba a ejercer sobre el bien y todo ello, aparejado también a las utilidades que se le daba al mismo. Sin embargo, todo va a cambiar con el redescubrimiento del Derecho Romano por parte de los grandes juristas italianos del siglo XII y es que se genera un cambio de perspectiva ya que la propiedad se convierte en individual, poniéndose fin a la proyección de solidaridad, de racionalismo y de subjetividad de los derechos que se venía dando hasta entonces<sup>15</sup>.

Avanzando en el tiempo, a finales del siglo XVIII concluida la Revolución Francesa, se implanta el Estado liberal, en el que el ser humano goza de especial protección frente a las posibles interferencias del Estado y ello se plasmará en el funcionamiento de las instituciones jurídicas. En lo que respecta al plano jurídico, interesa reseñar la relevancia que en el establecimiento de las relaciones jurídicas tomará el principio de autonomía de la voluntad, por lo que la propiedad como

---

<sup>13</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase PANERO GUTIÉRREZ, R.: *Derecho Romano*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 299 a 303.

<sup>14</sup> CAMPOS LOZADA, M.: *Bienes y derechos reales*, Iure Editores, México, 2017, pág. 26.

<sup>15</sup> MORAND DEVILLER, J.: "Los bienes públicos y el derecho de propiedad", *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 317, 2011, pág. 15.

derecho subjetivo, junto con la seguridad individual y la libertad personal configuraron una importante trilogía de derechos fundamentales en la época<sup>16</sup>.

Como vemos, el concepto de propiedad privada, desde un principio, estaba ligado a la idea de libertad. El poder económico requería al legislativo una cierta garantía mediante la ausencia de intervencionismo estatal, para así alcanzar esa libertad pretendida. El concepto que se instaura en la mayoría de los ordenamientos, parte de los dogmas consagrados en Francia a finales del siglo XVIII, los cuales fueron impregnando en los códigos europeos inspirados en la “*Code Napoléon*”. Así pues, se configura durante los siglos XVIII y XIX como elemento central del sistema, con una importante proyección en todos aquellos cambios económicos y sociales, que durante la época acaecieron<sup>17</sup>.

El crecimiento en la adquisición de la propiedad en este periodo hasta mediados del siglo XX, se vio marcado por la denominada amortización eclesiástica en la que se entregaban bienes a la iglesia adquiriendo inmunidad fiscal y por los mayorazgos que consistían en una práctica sucesoria utilizada por la nobleza, por medio de la cual se acumulaban fortunas y patrimonios familiares que no se repartían. Si se tiene en cuenta el periodo de la desamortización también se extraen múltiples consecuencias, sobre todo para las propiedades rústicas, dado que aquellas propiedades que se encontraban en manos de la iglesia, de órdenes militares, o de ayuntamientos pasaron a formar parte de los bienes nacionales para su ulterior subasta o cesión, siendo favorecida la burguesía que se equipararía en poder económico a la nobleza<sup>18</sup>.

A este propósito, en lo que respecta a la adquisición de la propiedad solo era una escasa minoría de población la que accedía a la misma, quedando la gran masa al

---

<sup>16</sup> ESTER SÁNCHEZ, A.T.: “La propiedad, entre el derecho y la función”, en la obra de AA.VV dirigida por MIRAUT MARTÍN, L.: *Imágenes contemporáneas de la realización de los derechos en la cultura jurídica iberoamericana*, Dykinson, Madrid, 2018, pág. 105.

<sup>17</sup> Sobre esta cuestión véase LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Principios de Derecho civil, Tomo IV, Propiedad y derechos reales de goce*, Marcial Pons, Madrid, 2010, págs. 36 a 38.

<sup>18</sup> En este sentido véase PILLET CAPDEPON, F.: *Planificación territorial, Propiedad y Valoración Catastral (España 1750-2010)*, Biblioteca Nueva, Madrid, 2013, págs. 58 a 61.

margen, lo cual suponía una protección absoluta ligada al poder político y al orden socioeconómico. Sin embargo, hoy en día ya se puede afirmar que la propiedad se ha podido expandir y se ha popularizado, lo cual se traslada a la idea de que la mayoría de la población es titular de algún bien, o puede serlo con mayor facilidad que en tiempos remotos. Si bien, no hay que olvidar la necesidad de una adecuada regulación y protección de este derecho<sup>19</sup>. La propiedad en este periodo era consagrada como derecho fundamental del hombre junto con la igualdad y libertad y la única limitación a la propiedad era no poder limitarla<sup>20</sup>. En este sentido, era determinante que el desarrollo de toda actividad económica se llevara a cabo con condiciones igualitarias, para que así no se viera afectada la libre competencia<sup>21</sup>.

De este modo, se conecta el contexto y desarrollo de la filosofía política y la teoría moral del pensamiento social y positivo del liberalismo clásico, con la idea de propiedad privada ligada al individualismo. El desarrollo de la riqueza, tuvo una importante proyección sobre la propiedad privada, es así que se llegó a la afirmación de la necesidad de proteger este derecho dado que facilitaba la productividad y ello ayudaba a que la sociedad se enriqueciera<sup>22</sup>.

En este contexto, las economías fundamentadas en derechos de propiedad privada podían llegar a presentar un mayor desarrollo, debido a que ello permite un aprovechamiento de los recursos disponibles y se contribuye a que se generen incentivos para realizar inversiones a largo plazo y asimismo, poder llegar a una constante reasignación de recursos para quienes puedan hacer un uso más eficiente de los mismos<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> En este sentido véase ARNÁIZ EGUREN, R.: "Algunas consideraciones en torno al Derecho de Propiedad Inmobiliaria", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 560, 1984, págs. 61 a 82.

<sup>20</sup> ANGUITA VILLANUEVA, L.A.: *El derecho de propiedad privada en los bienes de interés cultural*, Dykinson, Madrid, 2006, pág. 26.

<sup>21</sup> LÓPEZ DE LERMA GALÁN, J.: "La constitución económica liberal como garantía del libre mercado. Los derechos de propiedad privada y libertad de empresa", *Estudios de Deusto*, vol. 64, nº 1, 2016, pág. 52.

<sup>22</sup> En este sentido T. Machan concluye además con la idea de que el derecho de propiedad es vital y que "cuando se lo protege efectivamente, asegura a los seres humanos una esfera de jurisdicción personal, el derecho a adquirir y mantener el sustento con el que se ordena su propia vida". Véase de este autor, "Reflexiones sobre el derecho de propiedad", *Libertas*, nº 32, 2000, págs. 29 a 31.

<sup>23</sup> MÉNDEZ GONZÁLEZ, F.P., *op. cit.*, pág. 148.

No solo se podía hablar de un tipo de riqueza, dado que frente a la riqueza sobre bienes o personas, aparece la llamada riqueza territorial, lo cual hizo que se centralizara el capital sobre una clase social poco numerosa. La propiedad plena y libre del suelo ya no solo suponía la facultad de poseerlo, sin límites, sino que también se añade la facultad de enajenación que persiste en nuestros días<sup>24</sup>. Resulta que la propiedad quedó consagrada como un poder absoluto que toda persona tenía sobre la cosa y que junto a las facultades de goce y disposición, generaba en cierta medida una ilimitación de este derecho, quedando un vacío en cuanto a la regulación de posibles conflictos de intereses que sobre la materia pudieran surgir<sup>25</sup>.

Teniendo en cuenta lo expuesto, de la idea enmarcada del liberalismo en cuanto al sujeto, se deriva una concepción sencilla y unitaria en torno al poder del titular sobre las cosas, por lo que al pretender describir el conjunto de facultades que se le atribuyen al mismo, el modelo que se instauró deviene aporético. Las facultades conferidas en su conjunto tenían un contenido indefinido y a la vez genérico conformando un poder pleno. Esta cuestión ha llevado a considerar tal modelo como irreal, al entenderse como imposible la existencia de una potestad totalmente plena<sup>26</sup>.

Las reseñas y referencias a este derecho se han ido manifestando en diversos textos, entre los cuales también tiene una especial incidencia la Declaración del Hombre y del Ciudadano de 1789, que recoge en su artículo 2 la institución de la propiedad como derecho de procedencia natural y en el artículo 17 se le considera como inviolable, salvo excepciones, que se traducen desde un primer momento no tanto en limitaciones, sino en restricciones que tienen por objeto no limitar la propiedad, sino impedir que el dominio se vea obstaculizado por el de otros. La misma idea se proyecta en el ya mencionado "*Code Napoléon*" y es que se viene a reproducir la idea presente en el Derecho Romano<sup>27</sup>. No obstante, esta configuración irá

---

<sup>24</sup> ENGELS, F.: *op. cit.*, págs. 306 a 307.

<sup>25</sup> LASARTE ÁLVAREZ, C., *op. cit.*, págs. 38 a 41.

<sup>26</sup> LÓPEZ y LÓPEZ, A.M.: "El derecho de propiedad. Una relectio", *Anuario de Derecho Civil*, vol. 51, nº4, 1998, pág. 1644.

<sup>27</sup> PROUDHON, P. J.: *Qué es la propiedad*, Bubok Publishing, Madrid, 2018, págs. 19 a 20.

evolucionando con el paso del tiempo quedando configurada en el periodo liberal como un derecho de todos para todos<sup>28</sup>.

La libertad en la tradición filosófica-jurídica, es entendida desde una concepción negativa como inmunidad en relación a las interferencias que puedan surgir y desde una visión positiva, como facultad o incluso potestad para actuar con ausencia de límites y autonomía. Es así, que en la construcción moderna del derecho subjetivo, concurren diversas tradiciones culturales, distinguiendo por una parte las doctrinas iusnaturalistas y contractualistas de los denominados derechos naturales de los siglos XVII y XVIII. Y por otro lado, la tradición romanista del derecho de propiedad y de los demás derechos patrimoniales. Precisamente, con la constitucionalización y positivización de los derechos naturales mediante la Declaración del Hombre y del Ciudadano y trece años antes con la Declaración de los Derechos de Virginia, la asociación entre propiedad y libertad recibe una consagración constitucional más intensa al ser calificados ambos derechos como naturales o inherentes<sup>29</sup>.

En la misma línea de lo expuesto, se pronuncia DÍEZ PICAZO al entender que “la propiedad privada ha ocupado siempre –y sigue ocupando– un lugar central en el constitucionalismo, sencillamente porque entre los presupuestos en que éste se apoya está la idea según la cual la libertad no es posible, sin la propiedad privada”<sup>30</sup>. Hay que mencionar además, que la propiedad en nuestros días, si se analiza bajo la consideración de un título legitimador que goza de protección jurídica se puede manifestar de distintas formas, de ahí a que se pueda hablar de distintos tipos de

---

<sup>28</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., y SÁNCHEZ BALLESTEROS, V.: “Contemplación normativa del derecho de propiedad y de su función social en la proyección tributaria”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*, Dykinson, Madrid, 2020, pág. 80.

<sup>29</sup> Para un mayor análisis de la cuestión, desde una perspectiva filosófica a través de grandes referentes de la historia de nuestros tiempos, véanse entre otros, FERRAJOLI, L.: *Libertad y propiedad, Por un constitucionalismo de Derecho Privado*, Palestra, Perú, 2018, págs. 13 a 17; PILLET CAPDEPÓN, F., *op. cit.*, pág. 114 y ss; OMAR SELEME, H.: “Derecho de propiedad y distribución de la riqueza”, en la obra de AA.VV editada por RIBOTTA, S., y ROSSETTI, A.: *Los derechos sociales y su exigibilidad. Libres de temor y miseria*, Dykinson, Madrid, 2015, págs. 311 y ss; o VALLET DE GOTISOLO, J.: “La propiedad en Santo Tomás de Aquino”, *Revista de Estudios políticos*, nº 195-196, 1974, págs. 49 y ss.

<sup>30</sup> DÍEZ PICAZO, L. M.: *Sistema de derechos fundamentales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, pág. 520.

propiedad (propiedad inmobiliaria, mobiliaria, intelectual, industrial...etc), partiendo del objeto sobre el que recaigan y su tangibilidad<sup>31</sup>.

De otro lado, de la propia evolución temporal encontramos que una de las principales respuestas en torno a la organización y regulación de los terrenos se va a ver con el nacimiento del Registro de la Propiedad y del Catastro. De este modo, para que la sociedad se percatase y tuviera conocimiento de la situación y los cambios en la propiedad, Europa contaba con Catastros. De esta manera, por medio de la información que los propietarios aportaban y que a su vez era cotejada por peritos imparciales, se garantizaba que los ciudadanos contribuyeran en proporción de su riqueza, cuestión que a su vez conecta con la regulación del principio de capacidad económica que rige actualmente en nuestro sistema.

Si volvemos la vista atrás, en ausencia de Catastro y a comienzos del siglo XIX, con los Decretos de 1813 y de 1817, se aprueba la elaboración de un Interrogatorio o Cuaderno sobre la riqueza territorial, industrial y comercial. De este modo y avanzando en el tiempo surgen los denominados padrones generales de riqueza o amillaramientos, que se conformaron como herramienta fiscal, siendo los Boletines Oficiales de cada provincia un instrumento de publicación de listados de contribuyentes de la riqueza territorial o rústica<sup>32</sup>. Analizada la evolución desde épocas primitivas, se ha de concretar una definición de propiedad, así pues, LASARTE ÁLVAREZ la define como el “poder de máxima amplitud que el ordenamiento jurídico otorga sobre las cosas”<sup>33</sup>.

Lo cierto es, que el concepto ha sido objeto de diversas modulaciones, sobre todo, en cuanto a las características que se le atribuyen a este derecho, no obstante, bajo mi propia perspectiva su conceptualización debe de ser tan peculiar como a la vez genérica y en relación a ello podemos citar las palabras de SARRIÓN ESTEVE

---

<sup>31</sup> MERRIL, T.W., y SMITH, H.E.: *Propiedad y derechos reales, una introducción al sistema jurídico de los Estados Unidos de América*, Civitas, Madrid, 2013, pág. 18.

<sup>32</sup> PILLET CAPDEPÓN, F., *op. cit.*, págs. 59 a 62.

<sup>33</sup> MÉNDEZ GONZÁLEZ en su obra (MÉNDEZ GONZÁLEZ, F.P., *op. cit.*, pág. 150), subraya las palabras de este autor extraídas de LASARTE, C.: “Génesis y constitucionalización de la función social de la propiedad”, *Estudios de Deusto*, vol. 25, nº 49, 1977, pág. 105.

cuando determina que “el derecho a la propiedad implica a la vez un derecho de acceso, de mantenimiento y de transmisibilidad sobre la propiedad conforme al régimen jurídico determinado por el legislador”<sup>34</sup>.

Si bien, desde otra perspectiva, se puede hablar de la propiedad como situación jurídica implicando el poder más pleno ya referido. En esta línea se posiciona ANGUITA VILLANUEVA al entender que no solo podemos hablar de un derecho subjetivo, sino de mucho más, ya que alcanza un conjunto abstracto y unitario de facultades, pero también de deberes y obligaciones<sup>35</sup>.

Se ha hablado por parte de la doctrina de silencio constitucional en cuanto a la definición o determinación del concepto de propiedad, ante lo cual TARELLO venía a reflejar que por una parte, esta cuestión puede ser entendida como una aceptación tácita de una realidad normativa preexistente a la propia entrada en vigor del texto constitucional o bien como “remisión y mandato al legislador futuro”<sup>36</sup>. Sobre lo que no cabe duda, es que nos encontramos ante un derecho real por excelencia, dado que en el mismo coexisten todos los parámetros que ostentan los derechos reales<sup>37</sup>.

Lo que si encontramos, es cómo la jurisprudencia ha incidido en la posible elaboración de un concepto, así como en la delimitación del contenido de este derecho. Para ilustrar mejor la temática objeto de desarrollo, cabe reseñar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la cual además de servirnos como punto de partida, nos permite configurar y colorear cada uno de los elementos que integran el derecho a la propiedad privada. Al respecto, el derecho de propiedad contiene dos tipos de perspectivas, se distingue así la institucional y la individual<sup>38</sup>. Así pues, la vertiente institucional deriva de la función social que cada tipología de bien deba cumplir, lo que necesariamente conecta con el interés general, frente a la propia

---

<sup>34</sup> SARRIÓN ESTEVE, J.: “Una aproximación al derecho fundamental a la propiedad privada desde una perspectiva multinivel”, *Revista de Derecho Político*, nº 100, 2017, pág. 924.

<sup>35</sup> ANGUITA VILLANUEVA, L.A., *op. cit.*, pág. 28.

<sup>36</sup> ESTER SÁNCHEZ en su obra (ESTER SÁNCHEZ, A.T.: *op. cit.*, pág. 108), subraya las palabras de este autor en extraídas de TARELLO, G.: *Cultura jurídica y política del Derecho*, Comares, Granada, 2002, pág. 271.

<sup>37</sup> LÓPEZ y LÓPEZ, A.M., “El derecho de...”, *cit.*, pág. 1669.

<sup>38</sup> Véase el Fundamento de Derecho Octavo de la STC 111/1983, de 2 de diciembre.

vertiente individual aparejada al titular del derecho<sup>39</sup>. Esta breve reseña, nos permite abarcar un terreno amplio no solo desde el punto de vista de la salvaguardia de los intereses que sean objeto de protección, sino que además permite entender que el derecho puede recaer tanto sobre bienes, como sobre derechos<sup>40</sup>.

## **2. NORMATIVA REGULADORA DEL DERECHO DE PROPIEDAD.**

A decir verdad, el derecho de propiedad ha sido objeto de un desarrollo temporal en el que han intervenido distintos factores tanto sociales, políticos o económicos y es que la regulación del derecho de propiedad ya se encuentra presente en textos anteriores a la Constitución Española de 1978<sup>41</sup>. Por ello, es necesario que el análisis normativo, responda a un recorrido desde el punto interno contemplando la regulación básica en el ordenamiento jurídico español, con una visión que se proyecta también al ámbito autonómico o local y no perdiendo de vista el marco comunitario en el que se ve envuelto el derecho de propiedad. La Constitución reconoce un derecho a la propiedad privada que va a proteger y configurar un conjunto de facultades individuales sobre las cosas, junto a una serie de derechos y

---

<sup>39</sup> Véase el Fundamento de Derecho Octavo de la STC 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>40</sup> Véase el Fundamento de Derecho Quinto de la STC 204/2004, de 18 de noviembre.

<sup>41</sup> Prueba de ello, la encontramos en el estudio de lo contenido en el artículo 172 apartado 10<sup>a</sup> de la Constitución de 1812 cuando dispone que: “No puede el Rey tomar la propiedad de ningún particular ni corporación, ni turbarle en la posesión, uso y aprovechamiento de ella y si en algún caso fuere necesario para un objeto de conocida utilidad común tomar la propiedad de un particular, no lo podrá hacer sin que al mismo tiempo sea indemnizado y se le dé el buen cambio a bien vista de hombres buenos”; en el artículo 10 de las Constituciones de 1837, 1845 y 1876 al establecer que: “No se impondrá jamás la pena de confiscación de bienes y ningún español será privado de su propiedad sino por causa justificada de utilidad común, previa la correspondiente indemnización”; o en el artículo 13 de la Constitución de 1869 que de una forma distinta dispone que: “Nadie podrá ser privado temporal o perpetuamente de sus bienes y derechos, ni turbado en la posesión de ellos, sino en virtud de sentencia judicial. Los funcionarios públicos que bajo cualquier pretexto infrinjan esta prescripción serán personalmente responsables del daño causado. Quedando exceptuados de ella los casos de incendio o de inundación u otros urgentes análogos, en que por la ocupación se haya de excusar un peligro al propietario o poseedor, o evitar o atenuar el mal que se temiere o hubiere sobrevenido”. Si bien, en 1876 se añade el siguiente inciso: “Si no procediere este requisito, los jueces ampararán y en su caso reintegrarán en la posesión al expropiado.” y en relación a lo expuesto en la Constitución de 1931 en su artículo 44 se contempla que: “[...] La propiedad de toda clase de bienes podrá ser objeto de expropiación forzosa por causa de utilidad social mediante adecuada indemnización, a menos que disponga otra cosa una ley aprobada por los votos de la mayoría absoluta de las Cortes. Con los mismos requisitos la propiedad podrá ser socializada [...]”.

obligaciones, que conforme a las leyes y tomando de base los valores de nuestro ordenamiento, enlaza con la función social atribuida a cada tipo de bien<sup>42</sup>.

Hemos de partir del análisis y desglose de lo establecido en la Constitución Española, esta premisa nos permitirá encuadrar el derecho de propiedad en el ordenamiento jurídico español y así poder calificarlo y distinguirlo de otros derechos. Nos centramos en lo contenido en el Título I “*de los derechos y deberes fundamentales*”, distinguiendo en el Capítulo Segundo, Sección Primera (artículos 15 a 29), los llamados “*derechos fundamentales y libertades públicas*” y en su Sección Segunda (artículos 30 a 38) los “*derechos y deberes de los ciudadanos*”, estando en este último bloque regulado el derecho de propiedad.

Con todo y con esto, los derechos fundamentales comprendidos en la Sección Primera, no es que guarden entre sí una relación de homogeneidad desde el punto de vista de la materia, pero se distinguen de otros derechos porque gozan del máximo nivel de protección que brinda nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, los derechos de la Sección Segunda, disfrutan también de un importante nivel de protección ya que vinculan a todos los poderes públicos, están sometidos al principio de reserva de ley y son tutelados por la acción de los tribunales<sup>43</sup>.

Al respecto se pronuncia el TC al entender que “ello no supone, sin embargo, la desprotección de tales derechos, sino sólo que el constituyente no ha estimado necesario incluir este derecho y sus garantías en el ámbito de la protección reforzada

---

<sup>42</sup> Véase el Fundamento de Derecho Segundo de la STC 37/1987, de 26 de marzo, citada a su vez en otros pronunciamientos sucesivos entre los que podemos destacar la Sentencia 89/1994 de 17 de abril, Fundamento de Derecho Cuarto; la Sentencia 112/2006 de 5 de abril, Fundamento de Derecho Décimo; o la Sentencia 141/2014 de 11 de septiembre, Fundamento de Derecho Noveno, entre otras. Así pues, el TC no identifica un elenco de facultades concretas que nos permitan distinguir el derecho, sino que las agrupa en una fórmula genérica en base a una utilidad individual a favor del propietario. Resulta coherente que se asocie la propia utilidad individual, con las facultades mínimas que a lo largo de la historia han configurado la trilogía clásica del *ius utendi* (derecho de uso), *ius fruendi* (derecho de goce) y *ius disponendi* (derecho de disposición). En este último sentido, véase AGUDO GONZÁLEZ, J.: “Concepción estatutaria y propiedad inmobiliaria. O la crónica de la desvalorización anunciada del derecho fundamental a la propiedad privada”, *Revista de Administración Pública*, nº 185, 2011, pág. 13.

<sup>43</sup> MURILLO DE LA CUEVA, P. L.: “Aspectos constitucionales de la propiedad privada y de la expropiación forzosa”, *Estudios de Deusto*, vol. 51, nº 1, 2003, pág. 284.

que el art. 53.2 de la Constitución confiere a determinados derechos y libertades fundamentales, encomendando a los Tribunales ordinarios, que a su vez tienen abierta la vía de la cuestión de inconstitucionalidad, la tutela de tal derecho y sus garantías<sup>44</sup>. Por ende, como consecuencia de esta diferencia garantista se alude al derecho de propiedad como “derecho subjetivo debilitado”<sup>45</sup>.

Lo que no cabe duda, es que el derecho a la propiedad privada goza de la cobertura de la tutela judicial efectiva contemplada en el artículo 24.1 CE cuando dispone que, “todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”<sup>46</sup>. Ello se traduce en la posibilidad de que todo titular de derechos subjetivos y de intereses legítimos pueda dilucidar ante el juez competente las pretensiones procesales oportunas para defensa y protección de las situaciones jurídico-subjetivas, frente a cualquier acto que constituya una vulneración de las mismas<sup>47</sup>.

Este precepto ha venido a concentrar un abanico de derechos constitucionales de naturaleza jurisdiccional o procesal, generando garantías jurisdiccionales y es aquí donde también la doctrina jurisprudencial del TC en base a los recursos de amparo planteados por vulneración de este derecho, ha ido perfilando una línea de interpretación. El TC predetermina una responsabilidad de los órganos de la justicia ordinaria en cuanto al respeto en la aplicación de las garantías, ostentando la consideración de instrumento de protección procesal para los demás derechos constitucionales<sup>48</sup>. Esta cuestión tiene su proyección europea, en cuanto a la regulación del proceso equitativo recogido en el artículo 6 del Convenio Europeo de

---

<sup>44</sup> Fundamento de Derecho Cuarto de la STC 67/1988, de 18 de abril, cuyo contenido se reproduce por el mismo Tribunal en el Fundamento de Derecho segundo de la Sentencia 38/2011 de 28 de marzo y en el Fundamento de Derecho Segundo del ATC 237/2002, de 26 de noviembre.

<sup>45</sup> A este respecto, véase el Fundamento de Derecho Octavo de la STC 111/1983, de 2 de diciembre.

<sup>46</sup> Véase el Fundamento de Derecho Decimocuarto de la STC 166/1986, de 19 de diciembre.

<sup>47</sup> MATEU-ROS CERREZO, R.: “El derecho constitucional a la tutela judicial efectiva y el requisito de la legitimación”, *Revista de Administración Pública*, nº 98, 1982, pág. 84.

<sup>48</sup> En este sentido véase RUÍZ-RICO RUÍZ, G., y CARAZO LIÉBANA, M.J.: *El derecho a la tutela judicial efectiva análisis jurisprudencial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, págs. 13 a 19.

los Derechos Humanos y que junto a otros derechos es objeto de numerosos pronunciamientos por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos<sup>49</sup>.

Sobre el reconocimiento del concepto de propiedad privada, se pronuncia LÓPEZ y LÓPEZ entendiendo dicho concepto como unitario y general y de esta aproximación concluye que “el “reconocimiento” constitucional parte de una idea amplia y suficiente con respecto a su finalidad particular, idea que se corresponde a todas y cada una de las situaciones de apropiación privada, consideradas en su multiplicidad, lo que conlleva por consiguiente que su regulación no resulte superflua o indiferente, para nuestro ordenamiento jurídico. Parece innegable, que tal finalidad no es otra, que la de preservar para los particulares, un ámbito de poder sobre los bienes económicos”. Ello es importante porque nos permite avanzar con una visión amplia, ya que no se entiende como un poder concreto sobre las cosas, sino que como institución la misma gira en torno a otros parámetros como lo son la apropiación y gestión privada de los bienes, con indiferencia de cual sea su contenido<sup>50</sup>.

De entre las primeras aproximaciones, sin duda encontramos que el derecho de la propiedad ha sido objeto de debate y sometido a diversas consideraciones. Es de recibo traer a colación la naturaleza del derecho de propiedad, distinguiendo sectores doctrinales que la consideran como derecho fundamental, o sin embargo, como un derecho constitucional no fundamental y todo ello como consecuencia de su ubicación en nuestra norma suprema. Por derechos fundamentales entendemos aquellos de rango constitucional, que vinculan al legislador y es a éste a quien se le reserva la regulación de su ejercicio, siendo el TC el intérprete auténtico de estos derechos, destacando de entre sus funciones la determinación del contenido y alcance de los mismos.

Proyectada la función constitucional de los derechos fundamentales, los mismos también actúan como fundamento del orden político y de la paz social, siendo

---

<sup>49</sup> MILIONE, C.: *El derecho a la tutela judicial efectiva en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 20.

<sup>50</sup> LÓPEZ y LÓPEZ, A.M., “El derecho de...”, *cit.*, págs. 1660 a 1661.

en este paralelismo, expresión de la dignidad humana. Lo expuesto, nos permite abordar el argumento planteado y es que tal y como se ha venido apuntando por la doctrina, la catalogación de “fundamentales” la tendrían tanto los derechos comprendidos en el Título I, Capítulo Segundo, Sección Primera como los de la Sección Segunda, afirmación que a nuestro juicio compartimos<sup>51</sup>.

Bajo este esbozo para delimitar la naturaleza pretendida, aquellos que entienden el derecho de propiedad como fundamental justifican su postura entendiendo que aunque su regulación se encuentre en la Sección Segunda bajo la rúbrica “*derechos y deberes de los ciudadanos*”, dicha Sección forma parte a su vez del Capítulo II y por tanto, del Título I que como bien hemos señalado se titula “*de los derechos y deberes fundamentales*”.

Por lo tanto, en esta línea se pronuncia GARCÍA COSTA que entiende que los derechos fundamentales “son aquellos derechos subjetivos que fundamentan el orden político, social y económico de convivencia, de tal manera que cabría considerar como derechos fundamentales todos aquellos que se disciplinan en el Capítulo II del Título I de la Constitución, con independencia del nivel de garantías que cada uno de ellos presente”<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Sobre esta cuestión véase RODRÍGUEZ RUÍZ, B.: *Los derechos fundamentales ante el Tribunal Constitucional, un recorrido jurisprudencial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, págs. 17 a 25.

<sup>52</sup> El citado autor realiza en este sentido, una enumeración de las garantías constitucionales de las que goza el derecho de propiedad derivado todo ello de su ubicación en el Título I, Capítulo II, Sección II. Aunque se le pueda catalogar como fundamental por los motivos expuestos, las garantías que la CE le atribuye son distintas de las que tienen los derechos fundamentales propiamente dichos, por lo que pasa a determinar las siguientes: vincula a todos los poderes públicos y está sujeto al principio de reserva de ley conforme al artículo 53.1 CE; goza de protección judicial ante la jurisdicción ordinaria nacional, en base a la tutela judicial efectiva establecida en el artículo 24 CE; y puede ser objeto de recurso de inconstitucionalidad en virtud del artículo 161.1 a) CE. Por lo tanto, tras lo expuesto quedan al margen de considerarse como garantías propias del derecho de propiedad las previstas para los derechos contemplados en el Título I, Capítulo II, Sección Primera, los cuales pueden ser objeto de tutela preferente y sumaria por parte de los jueces y tribunales y de recurso de amparo ante el TC en atención al artículo 53.2 CE; pueden gozar de protección mediante el mecanismo agravado de reforma constitucional conforme al artículo 168 CE; y estarían sujetos a una reserva de ley orgánica en su regulación en concordancia a lo dispuesto en el artículo 53.1 CE. Véase GARCÍA COSTA, F.M.: “El derecho de propiedad en la Constitución Española de 1978”, *Criterio Jurídico*, nº 7, 2007, págs. 288 a 289.

El carácter de fundamental de un derecho es una cuestión que debe de ir más allá de las posibilidades que la normativa imponga en cuanto al ejercicio del mismo, como lo puede ser la interposición de recurso de amparo, o la configuración del principio de reserva de ley para su desarrollo. De suerte que la vertiente garantista de estos derechos al amparo del apartado 1 del artículo 53 de la CE, vinculando a todos los poderes públicos, constituye una verdadera línea de protección para que ningún tipo de actuación vulnere su contenido, de manera que su respeto no sea una alternativa para los poderes públicos, sino una auténtica obligación<sup>53</sup>.

Es más, si acudimos al ámbito comunitario, el cual abordaremos con posterioridad, la configuración como fundamental de este derecho se expande a su protección en cuanto a la adquisición conforme a la legalidad, apuntándose que la privación se sujeta a la existencia de una causa pública, en cuyo caso se establece la posibilidad de apreciar justa indemnización en un periodo razonable<sup>54</sup>.

Una interconexión con lo abordado nos viene de LÓPEZ y LÓPEZ el cual expone el carácter fundante y no fundado del derecho de propiedad, no empleando el término “fundamental” para evitar una indeterminación desde el punto de vista de las posturas que giran en torno a si el derecho de la propiedad se trata de un derecho fundamental o no. Con la consideración de carácter fundante, se hace alusión a la posición predominante del derecho de propiedad en materia de derechos reales, dado que del mismo pueden derivar otros, pero éste no puede derivar de ningún otro derecho subjetivo patrimonial privado<sup>55</sup>.

Partiendo de la peculiaridad de considerar el derecho de propiedad como un derecho subjetivo de carácter no absoluto, en cuanto a que es limitado y con la elasticidad con la que se caracteriza, cabe analizar el contenido de este derecho conforme a la normativa española. En este sentido, el contenido se puede precisar atendiendo a la elasticidad, lo cual se traduce en la atribución al titular de todas

---

<sup>53</sup> LÓPEZ QUETGLAS, F.: “El derecho a la propiedad privada como derecho fundamental (breve reflexión)”, *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, XXXIX, 2006, págs. 339 a 340.

<sup>54</sup> SARRIÓN ESTEVE, J., *op. cit.*, pág. 939.

<sup>55</sup> LÓPEZ y LÓPEZ, A.M., “El derecho de...”, *cit.*, pág. 1679.

aquellas facultades sobre la cosa conforme a su destino. Ello permite que el legislador establezca la función social de manera justificada y con proporcionalidad entre los límites y el fin, respetando la relación entre titular y cosa, de manera que en caso de incompatibilidad entra en juego la posibilidad de privar de este derecho, conforme a lo dispuesto en la legislación. Teniendo en cuenta lo expuesto, cabe la eliminación del contenido esencial de manera legítima cuando concurren los requisitos establecidos en el artículo 33.3 que dispone que “nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes”.

Surge así, el llamado procedimiento de expropiación forzosa, que no quiere decir que el sentido y justificación de la regulación de la expropiación por nuestro texto constitucional se contraponga al derecho de propiedad privada, sino que con la expropiación se genera un sacrificio ante la existencia de intereses públicos<sup>56</sup>. La expropiación forzosa es una potestad de la Administración Pública que conforme al artículo 33 CE se fundamenta en una serie de procedimientos dirigidos a la obtención de bienes de utilidad pública. De este modo, es considerada como una competencia intensa en cuanto a su limitación, ya que se le priva al titular de la propiedad o de sus facultades, a cambio de recibir una compensación y todo ello teniendo como eje central el interés general<sup>57</sup>.

Los orígenes de la expropiación forzosa pueden partir del estudio del Derecho Romano para algunos autores, si bien, se ha de destacar que se observa una ausencia de normas generales que permitan entender que la Administración romana pudiera realizar expropiaciones forzosas, al menos en la forma en la que hoy aceptamos tal institución. Ahondando en el ámbito expropiatorio, se puede entender la misma como un instrumento positivo del que disponen los poderes públicos para el cumplimiento de sus fines de tal manera que tanto la utilidad pública, como el interés social, son

---

<sup>56</sup> Véase el Fundamento de Derecho Cuarto de la STC 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>57</sup> SÁNCHEZ BALLESTEROS, V.: “La propiedad privada y la expropiación en un estado social y democrático de derecho”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios*, Dykinson, Madrid, 2022, pág. 178.

elementos que tienen un nexo común, pudiendo englobar el primero al segundo<sup>58</sup>. Como elementos esenciales distinguimos de un lado, a los sujetos que intervienen en estos procedimientos, que serían el expropiante (la Administración), el beneficiario (esta parte suele coincidir con el expropiante) y el expropiado o propietario del bien o derecho objeto de expropiación<sup>59</sup>.

En relación con lo expuesto, del estudio de la doctrina constitucional extraemos que son tres las garantías de la propiedad privada frente al poder expropiatorio. De un lado, la causa expropiandi en base a apreciar un fin de utilidad pública o interés social, de otro lado, el derecho a la correspondiente indemnización por parte del sujeto expropiado y finalmente, no cabe omitir que todo ello deberá de realizarse conforme a la correspondiente legislación que resulte de aplicación, para lo cual en este sentido disponemos de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa, que ha sido objeto de múltiples reformas<sup>60</sup>.

Este objeto viene a coincidir con la definición expuesta con anterioridad, si bien, analizando la citada normativa de referencia la causa expropiandi es la que da sentido a lo expuesto, por ello, siempre ha de estar presente en este procedimiento, dado que además toda declaración de utilidad pública ha de establecerse por medio de ley<sup>61</sup>. Si traducimos lo expuesto se puede concluir que la expropiación forzosa al igual que la propiedad, está sometida a reserva de ley y mientras la utilidad pública viene a ser reflejo de la necesidad de que un bien se destine a la realización de todo tipo de funciones administrativas, el interés social sería cualquier razón que no residiendo en la actividad de la Administración, tenga relación con la consecución de intereses<sup>62</sup>.

---

<sup>58</sup> En este sentido véase PUNZÓN MORALEDA, J., y PUERTA SEGUIDO, F.: “La expropiación forzosa: antecedentes históricos, concepto y garantías constitucionales”, en la obra de AA.VV dirigida por PUERTA SEGUIDO, F., GÓMEZ ZAMORAANA, L.J., y RODRÍGUEZ MARTÍN, M.: *La expropiación forzosa teoría y práctica de la institución*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, págs. 27 a 48.

<sup>59</sup> SÁNCHEZ BALLESTEROS, V., “La propiedad privada y la expropiación...”, *cit.*, pág. 179.

<sup>60</sup> Véase el Fundamento de Derecho Decimotercero de la STC 166/1986, de 19 de diciembre.

<sup>61</sup> SÁNCHEZ BALLESTEROS, V., “La propiedad privada y la expropiación...”, *cit.*, pág. 180.

<sup>62</sup> Sobre esta cuestión véase DÍEZ PICAZO, L. M., *op. cit.*, págs. 523 a 525.

El Estado tiene competencia exclusiva sobre la materia conforme al artículo 149.1.18ª CE, por lo que conforme al preciso cumplimiento de los criterios que ha de seguir el procedimiento expropiatorio y de acuerdo al sistema de valoración del justiprecio, se impide que el objeto de expropiación pueda ser valorado de una forma dispar en los distintos territorios, lo cual a su vez no puede suponer una privación de las garantías. No obstante, la reserva constitucional en favor del Estado sobre la materia, no exceptúa que una ley autonómica en el marco de sus competencias, delimite aquellos casos en los que aplicar la expropiación, con determinación a su vez de las correspondientes causas o fines<sup>63</sup>.

La vinculación tributaria del derecho propiedad puede partir, desde el punto de vista constitucional, con la conexión de los artículos 31 y 33 CE. Si realizamos una desmembración del artículo 31 en su apartado primero se establece el reflejo de los principios de justicia tributaria al disponer que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”, en su apartado segundo se alude al gasto público reflejándose que “el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía” y finalmente, en el apartado tercero en relación a las prestaciones determina que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

Como vemos, el contenido que emana del artículo 31 y del ya analizado artículo 33 que regula el derecho a la propiedad privada es distinto. No obstante, encontramos que la reserva de ley está presente en ambos preceptos, en el caso del artículo 31 apartado 3 en relación a las prestaciones y en relación al artículo 33 tanto en el apartado segundo con respecto a la función social de la propiedad, como con respecto al límite de privación constitucionalmente impuesto, en el apartado tercero.

---

<sup>63</sup> Véase el Fundamento de Derecho Sexto de la STC 37/1987, de 26 de marzo.

Por lo expuesto, podemos afirmar que la materia tributaria no queda al margen del derecho de propiedad y que la vinculación se proyecta por medio de los citados preceptos constitucionales, siendo los principios de justicia tributaria un instrumento clave para el análisis de esta cuestión, tal y como tendremos ocasión de abordar con posterioridad. De alguna forma, sobre esta cuestión se ha pronunciado el TC cuando fundamenta que el cumplimiento del deber constitucional de contribuir no se encuentra distanciado del derecho de propiedad constitucionalmente garantizado<sup>64</sup>. Del examen de lo anterior resulta la idea que expone MÉNÉNDEZ MORENO, al asegurar que la legitimidad de la propiedad de las rentas y bienes no se ve cuestionada con los tributos y con su función dentro del ordenamiento<sup>65</sup>.

En general, en una realidad en la que se requiera de ingresos fiscales, no resultaría extraño el deseo de aumentar al máximo esos ingresos de una forma u otra<sup>66</sup>, no es un paradigma ajeno a nuestra sociedad las conocidas “subidas de impuestos” y fiel reflejo de ello lo encontramos en las actuaciones del gobierno derivadas de la crisis sanitaria que acaeció como consecuencia del COVID-19.

Si bien, la actuación por parte del poder ejecutivo se ha visto fundamentalmente reflejada mediante el establecimiento de medidas y no solo fiscales, dado que del panorama que se originó era necesario poder responder de manera urgente al impacto social y económico que se planteaba. Desde el punto de vista tributario, podemos distinguir tanto los aplazamientos de deudas tributarias, medidas en materia de IVA sobre el tipo impositivo aplicable a las mascarillas, o la suspensión de los plazos, distinguiendo sobre este último aspecto, que el mismo ha tenido especial incidencia en el desarrollo de las funciones del Registro de la Propiedad, dado que ha afectado al cómputo de plazos sobre todo a efectos de cancelación de cargas por caducidad y en el plazo de vigencia de los asientos de presentación, cuestión que será objeto de desarrollo en el epígrafe correspondiente.

---

<sup>64</sup> Véase en este último sentido el Fundamento de Derecho Sexto de la STC 182/1997, de 28 de octubre.

<sup>65</sup> MENÉNDEZ MORENO, A.: “Derecho de propiedad y derecho tributario: una genuina relación amor/odio”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2019, pág. 22.

<sup>66</sup> MÉNÉNDEZ GONÁLEZ, F.P., *op. cit.*, pág. 166.

Se ha llegado a cuestionar la carga fiscal máxima sobre la titularidad de la propiedad en relación con los límites de dicha carga sobre el acceso a la misma. En cuanto al acceso a la propiedad, será necesario fijar unos límites cuantitativos o porcentuales con respecto a la imposición sobre el consumo, ya que en la práctica se puede plantear el problema de que la carga fiscal dificulte de manera ilegítima y desproporcionada la adquisición del bien o producto, lo que hace que sea necesario que los principios de justicia tributaria permitan armonizar todas estas cuestiones<sup>67</sup>. El derecho de propiedad tiene un contenido el cual será objeto de análisis a continuación, por lo que como premisa hemos de partir de que dada la conexión del citado derecho con el ámbito tributario, este último puede afectar a la propiedad con ciertos límites, pero sin vaciar su contenido. No obstante, si nos preguntamos cuál sería el límite que permite esa afectación expone LÓPEZ ESPADAFOR que sería “el determinado por un nivel de tributación más allá del cual la propiedad privada dejaría de ser esencialmente eso, es decir, esencialmente privada, pasando a ser más pública que privada”<sup>68</sup>.

Así las cosas, en la relación con lo expuesto en el párrafo anterior cabe señalar la doctrina que gira en torno al contenido del derecho de propiedad. Dado que podemos distinguir distintas clases de bienes, cosas, o derechos y en consecuencia, encontrar distintos regímenes jurídicos en relación a los mismos<sup>69</sup>. Por esta razón, se afirma que la propiedad privada del artículo 33 CE no tiene por objeto solo bienes, sino que también puede tener por objeto derechos, incluso de contenido económico<sup>70</sup>. Nuevamente la respuesta la encontramos en la jurisprudencia, por lo

---

<sup>67</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Lagunas en el derecho tributario de la Unión Europea”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 9, nº 2, 2017, pág. 381.

<sup>68</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Hacia una perspectiva tributaria del derecho de propiedad”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2017, pág. 72.

<sup>69</sup> SARRIÓN ESTEVE, J., *op. cit.*, pág. 925.

<sup>70</sup> Fiel reflejo de ello se puede extraer de las STEDH, en asuntos sobre la materia objeto de estudio. Así por ejemplo podemos destacar: la Sentencia de 25 de marzo de 1999 -caso Iatridis contra Grecia-, en la que se afirma por el tribunal la vulneración del derecho de propiedad derivada de una expulsión a un arrendatario por considerar las autoridades que el mismo estaba reteniendo de forma abusiva una propiedad del Estado; la Sentencia de julio de 2009 -caso Buffalo SRL en liquidación contra Italia-, en la que se confirma la injerencia del derecho de propiedad con respecto a su goce pacífico como consecuencia de la demora en reembolsos de créditos fiscales; o la Sentencia de 25 de julio de 2002 -caso Sovtransavto Holding contra Ucrania-, por la que nuevamente resulta vulnerado el derecho de propiedad en relación a la titularidad de acciones de una sociedad anónima de contenido económico.

que el contenido esencial sería aquella parte vital del contenido del derecho que permite reconocer los intereses jurídicamente protegibles, entendiendo que el mismo resulta sobrepasado si se somete a limitaciones que no permitan su ejercicio, lo dificulten o lo despojen de la referida protección<sup>71</sup>.

De esta manera, habiendo aclarado conceptualmente lo que vendría a significar, es necesario precisar su determinación o fijación, la cual viene acentuada en cada caso por las facultades necesarias para que el derecho sea reconocido dentro de un tipo, de manera que si se despoja de las mismas no pertenecería al mismo. La precisión de dicho contenido hace que su consideración no solo parta de la vertiente subjetiva del derecho o de los intereses individuales, sino que debe incluir la referencia a la función social<sup>72</sup>. Por ende, del estudio de nuestra CE observamos que de acuerdo con las leyes corresponde a los poderes públicos delimitar el contenido del derecho de propiedad<sup>73</sup>, en atención al momento histórico en que se trate y esta última precisión es notoria ya que enlaza y justifica la evolución del derecho de propiedad, que en los términos expuestos no ha seguido siempre la misma línea.

Y es que en este punto, conviene precisar que será el legislador el que en atención al tipo de bienes delimite el contenido, lo cual supone, que no se pueda hablar de una absoluta libertad en el sentido de que el contenido esencial del derecho podrá operar como límite<sup>74</sup>. Ello se entiende en base al respeto del ordenamiento jurídico y de otros derechos o bienes constitucionalmente protegidos, por lo que se impone un necesario equilibrio entre derechos constitucionales<sup>75</sup>.

De lo expuesto, en términos jurisprudenciales se extrae que tanto la utilidad individual como la función social van a definir el contenido sobre cada tipo de bienes<sup>76</sup>. Pero llegados a este punto, ¿podrían establecerse distintas vías para

---

<sup>71</sup> Véase el Fundamento de Derecho Décimo de la STC 11/1981, de 8 de abril.

<sup>72</sup> Véase el Fundamento de Derecho Segundo de la STC 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>73</sup> Véanse en este sentido, los artículos 40.1, 45.2, 128.1, 130.1 de la CE.

<sup>74</sup> Véase el Fundamento de Derecho Octavo de la STC 170/1989, de 19 de octubre.

<sup>75</sup> VÁZQUEZ PITA, J.M.: *La actividad urbanizadora como servicio de interés económico general*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2014, pág. 38.

<sup>76</sup> Esto nos lleva a reflexionar sobre las posibles vulneraciones que en base a la utilidad dada se generen en el ejercicio del derecho. Ejemplo de ello lo podemos encontrar en la utilidad económica de la

delimitar el contenido esencial de todos aquellos derechos comprendidos en el Título I, Capítulo Segundo de nuestra CE?. La respuesta a este planteamiento es afirmativa y es que cabe la posibilidad de seguir dos caminos para la delimitación del contenido. El primero vendría dado por lo que se denomina la naturaleza jurídica del derecho, realizándose una conexión entre lo que de la normativa resulta y de lo que los distintos profesionales del derecho extraen de la misma. Sin embargo de otro lado, un segundo camino vendría dado por la búsqueda de los denominados intereses jurídicamente protegidos entendidos como núcleo integrante de los derechos subjetivos. El trazar aquí esta cuestión nos permite integrar distintas fórmulas ya que ambos caminos no son excluyentes, sino que son complementarios, de modo que si afrontamos la posible determinación del contenido esencial ambos senderos podrían emplearse para discernir los frutos a los que se podría llegar<sup>77</sup>.

De otro lado, todas estas observaciones se relacionan también con lo contenido en el artículo 348 Cc. No obstante, se ha llegado a considerar que la noción que se desprende en el referido artículo, en la práctica ha quedado circunscrita prácticamente a los bienes destinados al consumo personal, ya que la propiedad concreta de fincas urbanas o rústicas, la propiedad horizontal, o por ejemplo la que tiene por objeto los bienes del patrimonio histórico y artístico, han sido objeto de una regulación modular. La idea de propiedad sentada en el artículo 348 Cc, tiene su base en el artículo 33 CE y el acceso a la misma lo encontraríamos por remisión al artículo 129.2 CE cuando encomienda a los poderes públicos facilitar el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción<sup>78</sup>.

El artículo 348 dispone lo siguiente: “la propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes. El propietario tiene acción contra el tenedor y el poseedor de la cosa para reivindicarla.”. La justificación se debe a que nuestro Código es depositario de conceptos, dogmas o

---

propiedad dada en arrendamiento, de tal manera que si se menoscabara el contenido económico a través de la renta que se disponga, generando un vacío del mismo, se podría confirmar una vulneración del derecho constitucionalmente protegido. Para un mayor análisis de la cuestión véase el Fundamento de Derecho Quinto de la STC 89/1994, de 17 de marzo.

<sup>77</sup> Véase el Fundamento de Derecho Octavo de la STC 11/1981, de 8 de abril.

<sup>78</sup> MURILLO DE LA CUEVA, P. L., *op. cit.*, pág. 291.

técnicas, que desde el Derecho Romano hasta el Derecho Común han supuesto un conjunto instrumental esencial para todos los juristas y este precepto concurrirá con las leyes a las que se remite<sup>79</sup>. Como añadido, ya sobre ello se pronuncia el TC al entender que como consecuencia de su evolución y transformación, se imposibilita la consideración de la propiedad como figura reconducible únicamente al tipo abstracto descrito en el artículo 348 Cc<sup>80</sup>.

Analizar el ámbito competencial, en ocasiones, puede resultar complejo ya que las competencias normativas que se difieren dependerán también del tipo de tributo del que se trate y todo ello, a su vez habrá de respetar una serie de principios y la interconexión entre ellos como ocurre con la suficiencia y la autonomía financiera. Es el caso de los llamados principios constitucionales que se proyectan en el ámbito de financiación de las CCAA, conforme al artículo 156.1 CE y que se resumen en autonomía financiera, coordinación y solidaridad<sup>81</sup>. La autonomía financiera, permite que las CCAA puedan emplear sus recursos para poder desarrollar su propia actividad financiera y así ordenar los ingresos y gastos que afecten al desarrollo de sus funciones<sup>82</sup> y junto con la coordinación se consigue un adecuado equilibrio fiscal logrando una consonancia en el sistema, acorde al sostenimiento de los gastos públicos y con respeto a la constitución, las normas y a los principios de justicia tributaria<sup>83</sup>.

Desde una perspectiva autonómica, las CCAA en el ejercicio de sus potestades legislativas y sobre las materias previstas en los Estatutos de Autonomía, pueden también incidir en lo que es la regulación del ejercicio de derechos constitucionales, e incluso en materia de derechos fundamentales en algunos casos. Así pues, por medio de la capacidad normativa aunque sea a través de normas reglamentarias se

---

<sup>79</sup> LÓPEZ y LÓPEZ, A.M., "El derecho de...", *cit.*, pág. 1665 a 1666.

<sup>80</sup> Véase el Fundamento de Derecho Segundo de la STC 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>81</sup> En este sentido véase ÁLVAREZ CONDE, E.: *Administraciones Públicas y Constitución. Reflexiones sobre el XX Aniversario de la Constitución Española de 1978*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1998, págs. 952 a 958.

<sup>82</sup> Véase la STC 13/1992, de 6 de febrero y 179/1987, de 12 de noviembre.

<sup>83</sup> STC 32/1983, de 28 de abril y la STC 13/1992, de 13 de enero.

puede delimitar el derecho de propiedad privada<sup>84</sup>. En el análisis del poder tributario autonómico que ahora nos ocupa, conviene traer a colación otra perspectiva que ha de servir de aclaración y que a su vez, nos aparta de la función fiscal de los tributos que se ha venido abordando, para ahondar en si las CCAA pueden actuar en la consecución de objetivos extrafiscales. La respuesta es afirmativa, ya que la CE les concede autonomía financiera, pero ello ha de desarrollarse siempre dentro de su ámbito competencial y en base al reconocimiento constitucionalmente previsto<sup>85</sup>.

Conviene ahora, hacer una breve alusión a aquellas CCAA con Derecho foral, ya que las mismas tienen competencias en la materia objeto de análisis y sobre la misma pueden dictar normas. En este sentido, destacamos lo contenido en el artículo 149.1.8ª CE, ya que el Estado tiene competencia exclusiva en materia de legislación civil pero se añade que ello se establece "sin perjuicio de la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades Autónomas de los derechos civiles, forales o especiales, allí donde existan"<sup>86</sup>. Esto se puede interpretar en el sentido de que aquellas CCAA con derechos forales o especiales podrán en los términos expuestos legislar<sup>87</sup>, cogiendo de base la previsión en los Estatutos, ya que los derechos históricos de las mismas y de los distintos territorios forales no se

---

<sup>84</sup> Sobre esta cuestión véase MURILLO DE LA CUEVA, P. L., *op. cit.*, págs. 295 a 299.

<sup>85</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>86</sup> Véase en este sentido el contenido íntegro del artículo 149.1.8ª CE en relación al artículo 148 CE.

<sup>87</sup> Véase, entre otros, ACEDO PENCO, A.: *Introducción al derecho privado*, Dykinson, Madrid, 2013, pág. 36 y ss; CELAYA IBARRA, A.: *Curso de Derecho Civil Vasco*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1998, pág. 55 y ss; CABEDO MALLOL, V.: "La recuperación del Derecho civil foral Valenciano y su adecuación a la Constitución Española de 1978 y a la realidad social Valenciana del siglo XXI", en la obra de AA.VV coordinada por RAMÓN FERNÁNDEZ, F.: *La adecuación del Derecho civil foral Valenciano a la sociedad actual*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 45 y ss; OLLER SALA, M.D.: "Consideraciones sobre el dret civil de Catalunya com a element de la identitat nacional i com instrument de cohesió social", en la obra de AA.VV coordinada por LLEBARÍA SAMPER, S.: *Un codi per al dret civil de catalunya idealisme o pragmatisme?: estudis en commemoració del 50è aniversari de la Compilació*, ESADE, Facultad de Derecho, Universidad Ramón Llull, Barcelona, 2011, pág. 63 y ss. Así pues, se puede analizar lo expuesto en conexión con el contenido constitucional, viendo además cómo con anterioridad a la entrada en vigor del Cc, ya en los denominados territorios forales en España, se aplicaban disposiciones de naturaleza civil distintas a lo contenido en el texto codificado, teniendo la propiedad en estos territorios una importante proyección social.

constituyen como un elemento independiente del que se puedan extraer competencias delimitadas no incorporadas a los respectivos Estatutos<sup>88</sup>.

De esta forma, se reconoce desde la propia CE, una acción legislativa positiva que permite un crecimiento en el tiempo, pero no sobre cualquier dirección u objeto, dado que se pretenden garantizar los derechos civiles forales vigentes en ciertos territorios, ello junto con la interpretación de que el término "allí donde existan" contemplado en el referido artículo, se ha de tomar en consideración con respecto al Derecho foral en su conjunto. En síntesis, podemos concluir que las CCAA que cuentan con un Derecho civil foral podrían regular instituciones análogas a las recogidas en la correspondiente Compilación, con pinceladas que actualicen, o en su caso, generen una innovación de los contenidos conforme a los principios informadores propios del Derecho foral, no significando ello una competencia ilimitada por razón de la materia<sup>89</sup>.

Así pues, a modo de ejemplo, si acudimos al Código Civil de Cataluña en su Libro quinto se regula el derecho de propiedad, en concreto en el Título IV, Capítulo I, Sección Primera, artículo 541-1 se alude al concepto y vemos algunas similitudes con las atribuciones que tiene aparejadas este derecho en el ya mencionado artículo 348 Cc. No obstante, no se presenta propiamente un concepto de propiedad, pero conviene enlazar el reseñado precepto con lo contenido en el artículo 541-2, que se refiere a la función social de la propiedad<sup>90</sup>.

Con lo expuesto en el párrafo anterior, aunque existan peculiaridades en los territorios forales, ello no impide concretar una serie de cualidades confluyentes en el derecho de propiedad. Ante esta objeción, el TC atribuye los siguientes: "a) unitario; b) general y abstracto, en cuanto comporta la existencia de facultades indeterminadas sobre la cosa, pues abarca todas las que no hayan sido excluidas, sin que consista en

---

<sup>88</sup> Sobre esta cuestión véase por ejemplo, el Fundamento de Derecho Tercero de la STC 123/1984, de 18 de diciembre; o el Fundamento de Derecho Sexto de la STC 94/1985, de 29 de julio.

<sup>89</sup> Véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STC 88/1993, de 12 de marzo.

<sup>90</sup> DEL POZO CARRASCOSA, P., VAQUER ALOY, A., y BOSCH CAPDEVILA, E.: *Derecho Civil de Cataluña. Derechos reales*, Marcial Pons, Madrid, 2018, pág. 117.

una mera suma de facultades (sentencia de 2 de octubre de 1975); c) elástico, ya que, en caso de existir algún derecho real que la limite, la facultad que el mismo comporta la recupera el propietario cuando dicho derecho real se extingue (sentencia de 27 de junio de 1991); d) exclusivo, pues permite excluir del goce a los demás incluso si su uso es inocuo; y e) perpetuo, pues dura mientras exista el objeto (sentencia de 20 de mayo de 1993)<sup>91</sup>.

Hay que mencionar, además que sobre el derecho de propiedad privada no solo intervienen normativamente el Estado o las CCAA los términos expuestos, dado que desde el punto de vista local los gobiernos locales pueden influir en la normativa, por ejemplo, a través de las ordenanzas locales<sup>92</sup>. Ello se llevaría a cabo cuando sobre la propiedad incidiesen intereses generales tutelados por los mismos dentro de su ámbito competencial y por ende la función social también ostentaría su proyección a nivel local, atendiendo a los diferentes intereses colectivos que han de ser tutelados por las entidades locales<sup>93</sup>. Este mecanismo de regulación se fundamenta en la autonomía, lo cual implica la presencia de un poder normativo autónomo, en base a la atribución de competencias<sup>94</sup>.

---

<sup>91</sup> Fundamento de Derecho Tercero de la STS 6444/2005, de 24 de octubre.

<sup>92</sup> Se dispone expresamente en este sentido, la consideración de las ordenanzas fiscales como fuente del derecho conforme al artículo 7.1 e) LGT. La noción de ordenanza fiscal se va a positivizar en España en torno al año 1911, lo que supuso la aplicación del Derecho municipal al ámbito tributario y financiero. Las Corporaciones Locales pueden ejercer la potestad reglamentaria a través de las ordenanzas, que se denominarán ordenanzas fiscales cuando se refieran a materia tributaria, éstas carecen de potestad legislativa por lo que las disposiciones reglamentarias se ejercerán a través de ordenanzas, las cuales recibirán el nombre de ordenanzas fiscales cuando se refieren a materia tributaria y cuya habilitación vendría dada por el TRLRHL. Las mismas pueden aludir al desarrollo de los tributos municipales, o a la gestión, recaudación e inspección, no pudiéndose modificar los elementos esenciales del tributo, como consecuencia de la reserva de ley en materia tributaria. En relación a lo expuesto véanse entre otros, MERCHÁN FERNÁNDEZ, A.C.: "Las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos constitucionales previas al estatuto municipal (1870-1924)", *Anuario de Historia del Derecho Español*, nº LXVII, 1997, págs. 1362 y ss; ROMERO FLOR, L.M.; *Manual de Derecho Financiero y Tributario: parte general*, Ediciones de la Universidad de Castilla la Mancha, Castilla la Mancha, 2014, pág. 69; MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M.: *Derecho financiero y tributario I*, Editorial Reus, Madrid, 2017, pág. 129.

<sup>93</sup> Sobre esta cuestión véase ORTEGA BERNARDO, J.: "Derecho de propiedad y ordenanzas locales: precisiones actuales sobre el fundamento, alcance e intensidad de las normas locales en esta materia", *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid*, nº 28, 2013, págs. 263 a 268.

<sup>94</sup> En este sentido véase COLAO MARÍN, P.A.: *Autonomía municipal, ordenanzas fiscales y reserva de ley*, Bosch Editor, Valencia, 2011, págs. 98 a 101.

Manifiesta el TC que la autonomía que se desprende de los artículos 137 y 140 CE y que se completa con las disposiciones establecidas en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, se tiene que entender como un poder limitado, pero que no es soberanía y no debe de contraponerse al principio de unidad contemplado en el artículo 2 CE<sup>95</sup>. En estos términos, vemos que se ostenta una garantía institucional, lo que se traduce en una participación gradual por parte de los órganos del ente local en base a la relación existente entre los intereses locales y supra locales<sup>96</sup>.

Finalmente, cabe hacer una breve alusión al marco normativo europeo. El derecho de propiedad como derecho fundamental común a todas las constituciones nacionales, se debe entender en el mismo sentido y alcance, tanto desde su observancia en el CEDH, como en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones establecidas en el Convenio<sup>97</sup>. Hay que distinguir el Protocolo Adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, en cuyo artículo 1 establece la protección a la propiedad, en un sentido parecido el artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Originariamente, el CEDH no recogía entre su catálogo el derecho a la propiedad, por lo que viene a recogerse en un Protocolo Adicional como consecuencia de la falta de acuerdo entre los miembros del Consejo de Europa en su reconocimiento, no transformándose así el CEDH. En síntesis, lo que se viene a configurar es una regla que vendría a aplicarse si no concurren las reglas especiales. El reconocimiento del derecho constituiría una regla general al efecto y las reglas especiales van dirigidas a la protección ante una posible privación del derecho y a la configuración de una cláusula de cara a la regulación del uso de bienes y derechos, siendo esta última un elemento central a valorar para el análisis de la normativa fiscal y del derecho de propiedad. Sobre esta última cuestión, cabe añadir que de existir

---

<sup>95</sup> Véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STC 4/1981, de 2 de febrero.

<sup>96</sup> Véase el Fundamento de Derecho Segundo de la STC 32/1981, de 28 de junio.

<sup>97</sup> MERINO JARA, I.: "Derechos fundamentales y fiscalidad", *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2020, pág. 16.

medidas fiscales que incidan sobre el derecho no todas se justifican en asegurar una determinada recaudación, también el TEDH aprecia otras como la coherencia del sistema tributario, o la lucha contra el abuso sobre la materia. El TEDH tiene como función garantizar la eficacia de los derechos previstos en el CEDH, por lo que atendiendo a un supuesto determinado, analiza si se ha producido o no una vulneración del derecho<sup>98</sup>.

Para ello, el TEDH tiene en cuenta una serie de parámetros, para lo que habrá que acreditar si quien recurre al Tribunal tiene interés patrimonial, desde el punto de vista de que exista un interés que vaya más allá del derecho de propiedad y comprenda otras cuestiones relacionadas con la posesión de bienes y derechos de contenido económico. En segundo lugar, es necesario determinar si el Estado ha incurrido en incumplimiento y si dicha intromisión está legalmente prevista y ello con aras a saber si se perseguía un fin legítimo o no, dado que como hemos expuesto, hay supuestos excepcionales en los que sí cabe la privación del derecho. Finalmente, se apreciaría la proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido, con ponderación tanto de los intereses públicos, como de los privados de la parte actora<sup>99</sup>.

Desde un punto de vista constitucional, en lo que respecta a los derechos fundamentales debemos de acudir a los artículos 93, 96.1 y al 10.2 CE. El artículo 10.2 dispone que: “las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”. No obstante, esta función interpretativa no convierte a tales tratados y acuerdos internacionales en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos, desde la perspectiva de los derechos fundamentales<sup>100</sup>. Se puede interpretar que dicho precepto se entiende en el sentido de que se posibilita una vinculación del Derecho Internacional con el Derecho interno

---

<sup>98</sup> Sobre esta cuestión véase JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.: “Derecho de Propiedad y Tributación en la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Nueva Fiscalidad, Monográfico, Derechos Fundamentales y Tributación*, 2020, págs. 171-193.

<sup>99</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho de propiedad y...”, *cit.* págs. 30 a 31.

<sup>100</sup> Fundamento Jurídico Cuarto de la STC 64/1991, de 22 de marzo.

en lo que respecta a los derechos humanos, lo que permite reforzar la eficacia de estos derechos. Eso sí, tal vinculación como vemos tiene un marco delimitado o específico ya que no afecta a todo tipo de tratados.

Siguiendo la línea normativa, el abanico de interpretación también tiene que tener en cuenta de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, conforme al artículo 2 de la Ley Orgánica 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa. A ello se suma además, la reforma de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, por la que se introduce el artículo 4 bis según el cual la aplicación del Derecho de la Unión Europea por parte de los jueces y tribunales, se realizará de conformidad a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En lo que respecta a la propiedad, es importante lo contenido en el artículo 345 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, ya que los tratados no van a prejuzgar el régimen de la propiedad en los Estados miembros y ello es interesante ya que como bien sabemos cada Estado dispone de su propia normativa, de ahí a que se hable de derecho comparado a la hora de analizar los ordenamientos jurídicos de distintos Estados. Adviértase pues, que además el derecho a la propiedad privada puede ser objeto de recurso ante el TEDH<sup>101</sup>. Si bien, la vertiente fiscal desde el ámbito comunitario se proyecta especialmente en la imposición indirecta sobre el acceso a la propiedad, tratando la imposición directa la tenencia de ésta al ser competencia esencialmente estatal<sup>102</sup>.

No se puede perder de vista, la obligatoriedad y el efecto directo de las normas europeas y su incidencia en la legislación interna de los Estados Miembros. Ahora bien, se ha hablado de una posible colisión en materia competencial que puede entrar en conflicto con el principio de supletoriedad, para aquellos casos en los que el Estado dictase una norma supletoria, sin tener competencia para ello. De igual modo, se pronuncia el TC en el supuesto de que sea el Estado el que sin competencia para ello

---

<sup>101</sup> DÍEZ PICAZO, L. M., *op. cit.* pág. 521 a 522.

<sup>102</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Hacia una perspectiva tributaria...”, *cit.*, pág. 59.

derogase el derecho sobre materias cuya competencia correspondiese a las CCAA. En vista de lo expuesto, se puede interpretar que lo que el TC intenta es compatibilizar los principios de supletoriedad y competencia, para así no generar un solapamiento o menoscabo de alguno de ellos<sup>103</sup>.

### 3. CONSIDERACIONES EN TORNO A OTROS DERECHOS REALES.

#### 3.1. La configuración de los derechos reales.

Los derechos reales son aquellos que conceden a su titular un poder directo e inmediato sobre una cosa, si bien, conviene puntualizar que ese “poder” no se traduce en una relación entre sujeto y objeto, dado que en este tipo de derechos el sujeto pasivo se encuentra indeterminado, concretándose el mismo en el caso de generarse algún tipo de injerencia<sup>104</sup>. La consecuencia de haber podido obtener una delimitación conceptual de “derecho real” se debe al nacimiento de determinados derechos, lo cual ha hecho que se presenten una serie de caracteres comunes que han conformado de cierta manera dicho concepto. Así pues, el punto de partida doctrinal interfiere en esta catalogación al distinguir entre el *ius in personam* y el *ius in re*, si bien, la consolidación de los mismos no se muestra hasta las primeras codificaciones a través de la escuela del Derecho natural<sup>105</sup>.

En efecto, ha existido un debate en torno a si se puede hablar de una catalogación limitada o no, lo que se traduce en un sistema *numerus clausus* o *numerus apertus*, cuestión que se discute a partir de la Revolución Francesa<sup>106</sup>. En este sentido, si acudimos a nuestra legislación podemos hablar de una cierta ambigüedad, por lo que ello ha llevado a que la DGSJFP se pronunciara al respecto. De algunas de sus resoluciones podemos extraer en el tiempo una idea común en

<sup>103</sup> Véase en este mismo sentido la STC 118/1996, de 27 de junio, la 142/2016, de 21 de julio, o la de 53/2017, de 11 de mayo.

<sup>104</sup> MORENO QUESADA, B.: “Configuración del derecho real”, en la obra de AA.VV coordinada por SÁNCHEZ CALERO, F.J.: *Curso de Derecho Civil III, Derechos Reales y Registral Inmobiliario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pág. 37.

<sup>105</sup> LACRUZ BERDEJO, J.L.: *Elementos de Derecho Civil III, Derechos Reales*, Dykinson, Madrid, 2003, pág. 1.

<sup>106</sup> PERALTA MARISCAL, L.L.: “Análisis crítico del sistema español de numerus apertus en materia de derechos reales”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 751, 2015, pág. 2667.

cuanto a la creación de nuevas figuras de derechos reales, lo cual se interpreta de conformidad al artículo 2 del Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria y el 7 del Decreto de 14 de febrero de 1947 por el que se aprueba el Reglamento Hipotecario, hablando de un sistema de *numerus apertus* y estando presente la autonomía de la voluntad<sup>107</sup>. A ello, se le suma también la posible alteración del contenido típico del derecho, siempre con ciertas matizaciones, ya que no siempre que exista un pacto se le puede atribuir al mismo el carácter real, porque para que así fuera tendría que contener los elementos típicos de estos derechos<sup>108</sup>.

Puede ocurrir que de una catalogación o clasificación determinada se genere confusión entre derechos por tener algún elemento en común y esto es lo que puede suceder con los derechos de obligación y los derechos reales, que aunque ambos son derechos patrimoniales existen entre ellos contrastes notables. Teniendo en cuenta lo expuesto, los derechos de obligación o de crédito no recaen directamente sobre cosas sino sobre una conducta, un acto del deudor, lo cual conecta con el carácter relativo de estos derechos, que a diferencia de los reales pueden ejercitarse estos últimos “*erga homnes*” y nacen con una vocación de permanencia, la cual sin embargo, se ve transformada en los derechos de obligación dado que nacen condenados esencialmente a extinguirse<sup>109</sup>.

Por otro lado, del estudio de la cuestión se plantea cómo el principio de prioridad registral, que ahora introduciremos brevemente, decae en la configuración de otros derechos, tal y como ocurre con los derechos de obligación. Este principio se traduce en una simple idea “*prior in tempore potior in iure*”, de manera que aquel que

---

<sup>107</sup> Fundamento de Derecho Primero de la Resolución de la DGRN de 4 de mayo de 2009.

<sup>108</sup> Fundamento de Derecho Segundo de la Resolución de la DGRN de 8 de noviembre de 2018.

<sup>109</sup> OSSORIO MORALES, J.: “La obligación y el derecho de obligaciones”, en la obra de AA.VV coordinada por SÁNCHEZ CALERO, F.J.: *Curso de Derecho Civil II, Derecho de obligaciones, contratos y responsabilidad por hechos ilícitos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pág. 27.

es el primero en el tiempo tendrá preferencia para el derecho, con respecto a aquellos que lleguen con posterioridad<sup>110</sup>.

En los derechos de obligación, por ejemplo en el supuesto de la prelación entre acreedores de un mismo deudor, el principio expuesto decaería estableciendo la propia ley un orden para satisfacer los créditos<sup>111</sup>. Esta cuestión tiene una trascendencia fiscal, ya que el artículo 77 apartado primero LGT trata el supuesto de prelación para el cobro de créditos tributarios, cuando coexistan varios acreedores con la Hacienda Pública, teniendo ésta prioridad en el cobro ante créditos que hubieran vencido y no hayan sido satisfechos. Si bien, en sede concursal se regirá la cuestión por lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal<sup>112</sup>.

### **3.2. El derecho real de hipoteca y su constitución registral.**

El derecho real de hipoteca contiene su regulación en diversos textos normativos<sup>113</sup>, siendo considerado un derecho real por excelencia dada su constitución registral. Así pues, se puede definir como un derecho de realización de valor que tiene como objeto garantizar el acatamiento de una obligación dineraria, con un matiz accesorio e indivisible, recayendo sobre bienes inmuebles, ajenos, enajenables y que permanecen en la posesión de un propietario<sup>114</sup>.

Este derecho nace en la Antigua Grecia y se fue consolidando en la Antigua Roma, hasta llegar a nuestros días. Como antecedentes de la hipoteca encontramos dos fórmulas utilizadas en la época. De un lado, por medio de lo que se conocía como fiducia, el deudor trasladaba la propiedad de un bien para garantizar una determinada

<sup>110</sup> FELLMETH, A.M., y HORWITZ, M.: *Guide to latin in internacional law*, Prensa de la Universidad de Oxford, United States of América, 2009, pág. 229.

<sup>111</sup> OSSORIO MORALES, J., *op. cit.*, pág. 38.

<sup>112</sup> DE FRUTOS, G.: "Concurso de acreedores. Cuestiones fiscales", *Cuadernos de derecho y comercio, Extraordinario*, 2016, pág. 740.

<sup>113</sup> Véanse los siguientes artículos: 1857 y ss Cc, 104 y ss LH o 215 y ss RH.

<sup>114</sup> RODRÍGUEZ PARADA, A.I.: "Registro de la Propiedad", en la obra de AA.VV., *Introducción al sistema registral español*, Asociación Profesional de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2019, pág. 109.

deuda y de otro lado a través de la prenda sin desplazamiento, también nacía esta garantía, por la que se garantizaba el pago de la deuda con el bien, no trasladando la propiedad del mismo. El mayor esplendor viene dado con la creación de los registros, de ahí que en nuestro sistema sea un derecho de constitución registral<sup>115</sup>.

Según se extrae del propio Derecho Romano esta institución era considerada un instrumento que permitía el cambio del deudor en una relación obligatoria, generando una extinción de la obligación primeramente constituida para ser sustituida por otra, a diferencia de lo que ocurre en nuestro ordenamiento actual, en el que sí que cabe la novación modificativa. Ejemplo de ello lo encontramos en lo contenido en el artículo 1203 Cc que regula el posible desglose modificativo de las obligaciones no atendiendo a una única cuestión<sup>116</sup>.

Admitida la modificación de este derecho es preciso traer a colación la figura de la novación o moratoria, que a raíz de la crisis sanitaria originada por la COVID-19 ha visto su proyección registral a través de numerosos Reales Decretos<sup>117</sup>. Podemos distinguir al efecto, entre distintos tipos atendiendo al plazo de modificación y efectos. En términos generales hablaríamos de moratoria legal o sectorial. Si bien, en relación con lo anterior ha sido objeto de polémica el determinar si ante una posible modificación, existiendo cargas intermedias entre el derecho real de hipoteca y la novación inscrita con posterioridad, se vería afectada la prioridad registral, por lo que el ya citado principio "*prior in tempore potior in iure*", encuentra su reflejo en todo título que ingresa al registro, de ahí la importancia del rango hipotecario<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> SÁNCHEZ BALLESTEROS, V.: "El patrimonio como elemento protector de las personas de edad: la hipoteca inversa", en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Tributación, economía...*, cit., pág. 167.

<sup>116</sup> Para un mayor análisis de la cuestión véase MONTORO FERREIRA, D.: *La novación subjetiva en el arrendamiento de vivienda protegida*, Dykinson, Madrid, 2018, págs. 48 a 55.

<sup>117</sup> Véase a modo de ejemplo, el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, o el Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19, entre otros.

<sup>118</sup> Sobre esta cuestión véase, LUQUE JIMÉNEZ, M.C.: *El rango registral en las novaciones de hipoteca*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, págs. 19 a 24.

Del nacimiento de la hipoteca en una finca puede derivarse principalmente un procedimiento de ejecución en relación a la misma en los términos establecidos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil<sup>119</sup>, habiendo el Registro de la Propiedad expedido certificación de dominio y cargas conforme al artículo 688.2 LEC, constando por nota al margen de la hipoteca correspondiente y estando esta cuestión presente en toda la publicidad que se emita sobre la finca. Esta cuestión tiene una importancia informativa dentro del procedimiento, ya que puede operar como obstáculo de cara a una futura cancelación de la carga<sup>120</sup>.

Es preciso concluir este epígrafe reseñando algunos tipos de hipotecas, ya que son diversos los que pueden recaer sobre bienes inmuebles. Algunas tipologías por su nombre quizás sean más conocidas que otras, tal y como ocurre por ejemplo con la hipoteca inversa, la cual recae sobre inmuebles y que consiste en hacer líquido un patrimonio inmobiliario para obtener recursos económicos que cubran unas determinadas necesidades<sup>121</sup>. Nos encontremos con el tipo mencionado u otros, es necesario tener presente y distinguir desde el punto de vista registral ante qué clase nos encontramos para aplicar una ley u otra, ya que el tratamiento podría variar según el caso. Así por ejemplo, podemos hablar de hipotecas de consumo general, de profesionales o celebradas entre particulares, aquellas a las que se le aplica la Ley 2/2009, de 31 de marzo, por la que se regula la contratación con los consumidores de préstamos o créditos hipotecarios y de servicios de intermediación para la celebración

---

<sup>119</sup> El Registro tiene un sentido en el proceso, para ahondar sobre la cuestión véase, MONTERO AROCA, J.: *Ejecución de la hipoteca inmobiliaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, págs. 784 y ss.

<sup>120</sup> Dada la importancia práctica desde el punto de vista registral del ejemplo expuesto, conviene apuntar la STS 237/2021, de 4 de mayo, en la que en relación a las anotaciones preventivas, analiza el efecto la expedición de certificación de dominio y cargas y su constancia en el folio registral al poder operar como una prórroga implícita de cuatro años. No obstante, en la actualidad, el abanico de conflictos que giran en torno a la figura del préstamo hipotecario, nos permite estudiar el citado derecho real desde múltiples dimensiones que pueden ir desde las ya conocidas cláusulas suelo, hasta la incidencia de la mediación inmobiliaria sobre la materia, condiciones generales de contratación, cláusulas de vencimiento anticipado, reclamaciones de cuotas y gastos derivadas de la constitución del préstamo, ejercicio de la acción de nulidad del contrato, entre otros aspectos.

<sup>121</sup> Véase en este sentido GARCÍA GARNICA, M.C.: “La hipoteca inversa: un instrumento financiero para contribuir al sostenimiento económico de las personas dependientes”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº4, 2011, págs. 91 a 110.

de contratos de préstamo o crédito, o las reguladas por la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, entre otras<sup>122</sup>.

### **3.3. El derecho de superficie y su vinculación con otros derechos reales.**

El derecho de superficie tal y como precisa ROCA SASTRE es: “el derecho real de tener o mantener, temporal o indefinidamente, en terreno o inmueble ajeno, una edificación o plantación en propiedad separada, obtenida mediante el ejercicio del derecho a ñejo de edificar o plantar o por medio de un acto adquisitivo de la edificación o plantación preexistente”<sup>123</sup>. Contemplada su caracterización como derecho real hay que mencionar que el mismo ha de formalizarse en escritura pública<sup>124</sup>, e inscribirse en el Registro de la Propiedad como exigencia para su eficacia<sup>125</sup>, si bien, hasta la promulgación de la Ley del Suelo en el año 1956 se venía aplicando la teoría del título y el modo que con posterioridad analizaremos<sup>126</sup>.

En cuanto a este derecho han existido diversas vías interpretativas así como teorías en torno al mismo. Desde una concepción que podría partir del Derecho romano, confluía la propiedad del suelo con la superficie<sup>127</sup>, sin embargo, otros

---

<sup>122</sup> Anotaré al respecto, que la citada Ley 5/2019 trajo consigo una serie de modificaciones importantes, llegando al ordenamiento jurídico español en un momento en el que además había que dar cumplimiento a diversos pronunciamientos del TJUE y del TS en materia de cláusulas abusivas, transparencia, información precontractual al prestatario entre otras cuestiones. Véase sobre esta cuestión, JUBERA HIGUERO, B.S.: *Los contratos de crédito inmobiliario, tras la Ley 5/2019 de 15 de Marzo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, págs. 17 a 18.

<sup>123</sup> En este sentido véase ROCA SASTRE, R.M.: “Ensayo sobre el derecho de superficie”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 392-393, 1961, págs. 7 a 66.

<sup>124</sup> Se trata de un requisito *ad solemnitatem*, según queda configurado en el artículo 53.2 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana. En este marco véase el Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución de la DGRN de 5 de septiembre de 2016.

<sup>125</sup> Si bien, el carácter constitutivo de este derecho ha sido confirmado por el TS respecto al derecho de superficie urbanístico, en la Sentencia del citado Tribunal 1110/2002 de 26 de Noviembre.

<sup>126</sup> DE LA IGLESIA MONJE, M.I.: “El nuevo derecho de superficie”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 712, 2009, pág. 686.

<sup>127</sup> En la práctica puede llegar a confundirse la superficie de la propia finca con el propio derecho de superficie, o con lo que viene a denominarse como suelo. El Registro de la Propiedad ha de tener en consideración y dar un tratamiento delicado a la superficie de la finca, ya que la misma tiene incidencia en una posible incorporación de la referencia catastral a la finca conforme al artículo 45 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, o de otro lado también se puede ser objeto de rectificación y puede dar lugar a inicios de expedientes o procedimientos regulados en los artículos 198 y siguientes LH.

entendían que este derecho era un auténtico derecho real, enajenable y transmisible a terceros<sup>128</sup>. Algunos de los problemas jurídicos que se han planteado proceden de la variedad legislativa existente. Si bien, la evolución doctrinal sobre la materia ha sido notoria ya que se admitió que no era necesaria la forma pública entre particulares para la constitución del derecho de superficie, no hablando de inscripción constitutiva en este concreto supuesto, frente a lo considerado por otro sector<sup>129</sup>.

De otro lado, las posibles vinculaciones entre algunos derechos reales es una cuestión que permite entrar en un análisis comparativo. Ejemplo de ello, lo encontramos con el derecho de vuelo el cual se establece sobre una base física distinta a la que se aprecia en el derecho de superficie y en suma en el derecho de vuelo prima la permanencia en el tiempo, frente a la temporalidad que caracteriza al derecho de superficie<sup>130</sup>.

Así las cosas, dicha cuestión también nos lleva a reflexionar sobre la compatibilidad entre derechos reales y en consecuencia, podemos hablar de la compatibilidad del derecho de superficie con el derecho de opción a compra, al no apreciarse la desnaturalización del derecho, en cuanto a que no lo despoja de sus peculiaridades básicas<sup>131</sup>. Dicho derecho de opción en la práctica se ve conjugado con otro tipo de contratos, tal y como ocurre con el arrendamiento no convirtiendo la opción al arrendamiento en un contrato complejo ni mixto. De un lado, porque de la

---

<sup>128</sup> MARTÍNEZ ORTEGA, J.C.: *Actuación Notarial y Registral en la Escritura de Declaración de Obra nueva*, Dykinson, Madrid, 2016, pág. 148.

<sup>129</sup> ARANDA RODRÍGUEZ, R.A.: "El derecho de superficie. Análisis de algunos de sus problemas jurídicos", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 759, 2017, pág. 413.

<sup>130</sup> Véase el Fundamento de Derecho Cuarto de la Resolución de la DGRN de 3 de septiembre de 2012.

<sup>131</sup> Dicha cuestión fue objeto de análisis en la Resolución de la DGRN de 19 de Mayo de 2016, si bien no hay que perder de vista todo lo que proporciona en nuestro sistema el Derecho Constitucional en cuanto a la protección y efectividad de los derechos de cara a evitar una posible desnaturalización de los mismos, véase en este sentido ESCOBAR FORNOS, I.: "Notas a la aplicación de los derechos fundamentales en las relaciones privadas", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 717, 2010, pág. 235. No obstante, podemos observar cómo la desnaturalización se traslada a otras posibles disciplinas del derecho tal y como se ha discutido en Derecho Penal con algunas de las reformas introducidas en el sistema, o incluso en materia tributaria, véase GALLEGO DÍAZ, M.: "La desnaturalización del Derecho penitenciario por el Derecho penal: análisis de tres supuestos paradigmáticos en relación con el sistema de individualización científica", *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, nº LXIX, 2016, págs. 2 a 13; o CRUZ PADIAL, I.: "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria", *Crónica Tributaria*, nº 109, 2003, págs. 59 a 77.

combinación de ambos no resulta una función unitaria distinta a las funciones de cada uno de estos contratos y de otro lado, porque no nos encontramos nada que nos permita llegar a la afirmación de que se haya alcanzado una tipicidad social propia superior a los tipos contractuales que une<sup>132</sup>.

#### **4. EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA.**

La institución del Registro de la Propiedad vino marcada con la aparición de las monarquías absolutas, de esta manera empiezan a emerger los primeros organismos registrales generando ello un cierto rechazo por parte de los señoríos eclesiásticos y de la nobleza. El objetivo pretendido era anotar en un libro, no de carácter privado sino de acceso público, los derechos recónditos. Para que ello se llevara a cabo, se empleó la fórmula de las llamadas Contadurías, que con el tiempo fracasó, de manera que se incentivaba al particular a que trasladara su título al registro. Ello reportaba un beneficio al mismo, porque de no ser así se vería limitada la defensa de estos derechos ante los tribunales, lo que se traducía en que el Rey no los protegería sino se “contaban” en los registros, de ahí la denominación de las citadas Contadurías<sup>133</sup>.

Si bien, se testimonia sobre la transición que tuvo lugar hasta la entrada en vigor de la primitiva Ley Hipotecaria de 1861, ya que los nuevos asientos que se practicarían sustentándose conforme a las Contadurías. El análisis de las nuevas inscripciones y en su caso, los supuestos de inmatriculación se veían amparados por una nueva regulación. No obstante, ha sido objeto de debate la eficacia de los asientos practicados, es decir, la eficacia de lo no inscrito frente a lo inscrito<sup>134</sup>.

---

<sup>132</sup> Sobre esta materia véase ORTI VALLEJO, A.: “El arrendamiento con opción de compra de inmuebles urbanos”, *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, nº8, 2012, págs. 133 a 169.

<sup>133</sup> En este sentido, señala PARDA NÚÑEZ que, una de las soluciones adoptadas frente al fracaso en el funcionamiento de las Contadurías, vino dado por la monarquía absoluta francesa y es que en caso de contradicción de derechos, en principio vencía el que aportase título más antiguo y no el que primero inscribiese, por lo que con la innovación francesa se consiguió por medio del principio de prioridad registral que los títulos accedieran al Registro y por lo tanto, que todo aquel sujeto interesado en una futura adquisición pudiera confiar en el contenido de los libros del mismo. Véase sobre esta cuestión PARDO NÚÑEZ, C.: “La producción de derechos de propiedad: panorama histórico”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 694, 2006, págs. 629 a 652.

<sup>134</sup> Sobre esta materia véase PARDO NÚÑEZ, C.R.: “La fuerza del asiento de inscripción en la primera Ley Hipotecaria”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 750, 2015, págs. 1915 a 1971.

Como vemos, el origen y evolución del derecho de propiedad ha influido en la configuración de la institución del Registro de la Propiedad y es que junto con lo expuesto, en España otro de los principales antecedentes lo encontramos en los Oficios de Hipotecas, que con el gobierno de Carlos III por medio de la Pragmática de 31 de enero de 1768, surgieron en las cabezas de partido judicial y en poblaciones en las que por razón de necesidad por decisión de las Audiencias o Chancillerías fueran necesarios. Se instauraron como un registro de todas aquellas escrituras públicas por las que resultasen gravados bienes, censos, oficios y derechos perpetuos<sup>135</sup>. Se puede pensar que la evolución del Registro de la Propiedad ha podido ser uniforme en el derecho comparado como consecuencia de su necesidad, si bien, encontramos distintas particularidades en el sistema registral español que provienen de otros sistemas<sup>136</sup>.

Así, el nacimiento de nuestra LH supuso en cuanto a la creación del sistema registral español una combinación de elementos de influencia latina y germánica, de ahí a que sea necesario analizar otros sistemas, exponiendo algunas notas distintivas. De un lado, el sistema francés se lleva por personas, los títulos no se transcriben sino que se almacenan y las mutaciones jurídico-reales se producen por el mero consentimiento. En el sistema australiano, sin embargo, tales mutaciones precisan de un negocio dispositivo y de la consiguiente inscripción en el registro. En el alemán es donde encontramos quizás mayores similitudes con el sistema registral español, en cuanto a que la inscripción genera los efectos propios del principio de legitimación y

---

<sup>135</sup> En este sentido véase LÓPEZ, M., y TATJER, M.: "Observaciones sobre la histórica de los Oficios de Hipotecas en Cataluña", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 560, 1984, págs. 131 a 152; y PESET, M.: "Los orígenes del Registro de la Propiedad en España", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 527, 1978, págs. 695 a 716.

<sup>136</sup> En el ordenamiento jurídico español la inscripción es declarativa y no constitutiva, salvo en determinados casos, además el Registrador no puede practicar de oficio los asientos registrales, de ahí la existencia del principio de rogación en Derecho Inmobiliario Registral. No obstante, hay asientos que el Registrador efectúa de oficio como pueden ser las anotaciones preventivas por imposibilidad del registrador (art. 161 LH y 481 RH), las anotaciones preventivas por defecto subsanable en mandamientos judiciales dictados en causa criminal, en procedimiento laboral o de embargos administrativos por débitos a la hacienda pública (art. 430 RH), las notas marginales de oficina, las de afección fiscal, la rectificación de errores materiales o las notas de cancelación por caducidad de asientos (art.343 RH), entre otras.

de la fe pública registral y se sigue el llamado sistema de folio real, no obstante, en este sistema la inscripción es constitutiva<sup>137</sup>.

Los Registros de la Propiedad se encuentran situados en los distintos ámbitos de las estructuras de los Estados Miembros, si bien, no se encuentran encuadrados de manera unitaria en todos los países, en tal caso, por ejemplo en Holanda y Escocia viene a configurarse como una Agencia Gubernamental, mientras que en países como Hungría o Italia forman parte de la Administración. En otros sin embargo, se encuentran en los Tribunales de Justicia, tal y como ocurre en Austria o Alemania. Ahora bien, del mismo modo que la propiedad queda vinculada con Europa y los distintos Estados Miembros, no hay que olvidar la presencia del Derecho Internacional Privado sobre la materia y por consiguiente del *principio de lex rei sitae* (ley nacional del lugar donde se encuentren los bienes) y la creación del espacio europeo de libertad, seguridad y justicia<sup>138</sup>.

En lo que a España se refiere, el sistema registral surge con la aprobación de la LH, desarrollada por el RH. Al llegar aquí, es necesario identificar que el Registro de la Propiedad, desde un punto de vista legislativo y doctrinal, se puede entender desde una triple perspectiva: como institución jurídica destinada a fortalecer la seguridad jurídica inmobiliaria; como oficina de carácter público en la que se custodian los libros registrales; y como archivo que sería aquel conjunto de libros que bajo la custodia del registrador constituyen los compendios imprescindibles para la comprobación en ellos de los asientos, que con posterioridad se publiquen.

En cuanto al objeto del Registro de la Propiedad, se distingue de un lado, un objeto mediato o último, comprometido con la organización y garantía de la seguridad del tráfico de los bienes y derechos registrables, a través de la publicidad que se emita en atención a lo contenido en los libros del registro. De otro lado, el objeto inmediato o próximo sería el que con carácter general se identifica según lo dispuesto en el

---

<sup>137</sup> En este sentido véase SÁNCHEZ CALERO, F.J., y SÁNCHEZ CALERO ARRIBAS, B., *op. cit.*, págs. 26 a 29.

<sup>138</sup> Sobre esta cuestión véase ALONSO LANDETA, G.: “La contribución de los registradores de la propiedad al desarrollo del espacio europeo de justicia”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 741, 2014, págs. 15 a 38.

artículo 1 LH en su párrafo primero, cuyo contenido es idéntico a lo dispuesto en el artículo 605 Cc, en cuanto a la inscripción o anotación de los títulos que conforme al artículo 2 LH tengan acceso al registro<sup>139</sup>. En virtud de lo expuesto, conviene aclarar que la redacción del citado precepto no debe de entenderse en un sentido excluyente con respecto a las demás clases de asientos, que se pueden practicar en el Registro de la Propiedad que conforme al artículo 41 RH.

En relación con lo anterior, partir de una definición estándar o unitaria como bien sabemos en ocasiones resulta arduo. No obstante, en lo que respecta al ámbito conceptual del Registro de la Propiedad autores como DÍEZ PICAZO o GULLÓN BALLESTEROS, sin perder de vista el objeto del Registro añaden la nota de considerarlos como una institución administrativa destinada a proporcionar publicidad de todas aquellas situaciones jurídicas, que en relación a los bienes inmuebles constan inscritas en el registro<sup>140</sup>. Ello tiene sentido dado que el Registro de la Propiedad en España, a diferencia de lo que ocurre en otros países en los términos expuestos, forma parte de la propia Administración Pública del Estado y se inserta en el Ministerio de Justicia por medio de la DGSJFP<sup>141</sup>.

Análogamente, conviene no perder de vista que también existen derechos que no acceden al registro, que a sensu contrario serían aquellos que no reunieran los requisitos del artículo 1 LH, apuntando además que ciertos derechos personales también tendrían vedado el acceso y de haber accedido indebidamente se procedería a su cancelación conforme al artículo 98 LH. Del mismo modo, existen derechos que no necesitan ser inscritos, porque ya por ellos mismos gozan de una publicidad considerada como superior a la que el Registro de la Propiedad puede generar al

---

<sup>139</sup> En relación al objeto del Registro de la Propiedad véanse: RODRÍGUEZ PARADA, A.I., *op.cit.*, págs. 31 a 32, y ARRIETA SEVILLA, L.J.: “La finca registral como objeto del registro de la propiedad”, en la obra de AA.VV dirigida por SÁNCHEZ JORDÁN, M.E., y ARRIETA SEVILLA, L.J.: *Estudios sobre la Representación Gráfica de las Fincas Registrales*, Aranzadi, Navarra, 2018, págs. 29 a 48.

<sup>140</sup> MARTÍNEZ BARRERIRO, en su obra (MARTÍNEZ BARRERIRO, J.: “El Registro de la Propiedad inmobiliaria, un instrumentos indispensable en el desarrollo inmobiliario urbano”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 95, 2019, págs. 168 a 169), subraya las palabras de estos autores contempladas en DÍEZ PICAZO, L., y GULLÓN BALLESTEROS A.: *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 270.

<sup>141</sup> SÁNCHEZ CALERO, F.J., y SÁNCHEZ CALERO ARRIBAS, B., *op. cit.*, pág. 31.

respecto, lo cual no quiere decir que no puedan acceder. Hablamos por ejemplo, de las limitaciones legales o institucionales de la propiedad, servidumbres aparentes, hipotecas legales tácitas, arrendamientos regulados por leyes especiales, o los tanteos y retractos legales<sup>142</sup>.

A este propósito, si se pretende realizar una enumeración de todo aquello que puede acceder al registro la misma no podría ser del todo exhaustiva, sobre todo porque no todos los derechos son auténticos derechos reales y que al tratarse de un registro público, también se da publicidad a situaciones que sin ser derechos conforman el historial jurídico de la finca registral y tienen que ser objeto de publicidad mientras estén vigentes de cara a aquel que acredite un interés legítimo<sup>143</sup>.

Partiendo de la idea de que el Registro de la Propiedad es público para todo aquel que tiene interés legítimo en conocer su contenido<sup>144</sup>, al igual que no todos los derechos acceden al registro, conviene apuntar que no toda información contenida en los libros del registro puede ser objeto de publicidad, ya que hay que tener presente en todo momento la normativa reguladora de la protección de datos de carácter personal aplicable al efecto. En concreto, no se puede perder de vista la base constitucional establecida en el artículo 18.4 CE y la normativa que con carácter general regula la materia, haciendo mención en este sentido al Reglamento General de Protección de Datos 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016 y a la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

Si bien, en lo que respecta al Registro de la Propiedad, el propio artículo 2 apartado tercero de la referida ley establece que habrá que acudir en primer lugar, a lo dispuesto en la legislación específica si la hubiere y si no, a lo contenido en el ya mencionado Reglamento y en la citada Ley Orgánica<sup>145</sup>. Por esta razón, en toda

---

<sup>142</sup> En este sentido véase RODRÍGUEZ PARADA, A.I., *op.cit.*, págs. 52 a 54.

<sup>143</sup> SENA FERNÁNDEZ, F.: *¿Conoce el registro de la propiedad?*, Dykinson, Madrid, 2013, págs. 78 a 79.

<sup>144</sup> Véase lo contenido en el artículo 607 Cc.

<sup>145</sup> FAYA BARRIOS, A.L.: "El contexto normativo en materia de protección de datos personales en derecho español", en la obra de AA.VV dirigida por MURGA FERNÁNDEZ, J.P., FERNÁNDEZ SCAGLIUSI,

publicidad o información que se emita por parte del Registro de la Propiedad se informará del tratamiento y libre circulación de los datos y del mismo modo también se informará si algún dato por revestir el carácter de personal resultare omitido y no pudiere ser objeto de publicidad, así como de los derechos del interesado y su correspondiente ejercicio<sup>146</sup>.

En lo que respecta a nuestro sistema se ha venido estableciendo por la jurisprudencia que aunque el Registro de la Propiedad se lleva por fincas, se tiene que considerar como un registro de derechos, conforme a los artículos 1, 2 y 9 LH<sup>147</sup>. La finca registral como unidad básica, tiene que estar perfectamente identificada ya que así se evita confusión entre otras fincas inmatriculadas y ayuda además en la configuración de la realidad extraregstral que accede al registro<sup>148</sup>.

En nuestro sistema se sigue el llamado sistema de folio real, llevándose por fincas lo cual se extrae principalmente de lo contenido en el artículo 9 LH<sup>149</sup>, artículo que a su vez, viene a proclamar el principio de especialidad en el ámbito registral, según el cual se requiere claridad y concreción en el contenido de los asientos, lo cual resulta fundamental para facilitar una publicidad acorde a los establecido en los libros del registro<sup>150</sup>.

Es por tanto, imprescindible desde el punto de vista práctico, que la finca esté debidamente identificada en el título<sup>151</sup> que se presenta a inscripción y que exista una

---

M.A., y ESPEJO LERDO DE TEJADA, M.: *Cuestiones actuales sobreprotección de datos en España y México*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, pág. 67.

<sup>146</sup> Dado que el Registro de la Propiedad tendrá que efectuar un tratamiento profesional de la información, resulta de notoria importancia tener en cuenta lo contenido en la Instrucción de 17 de febrero de 1998 de la DGRN, sobre principios generales de publicidad formal y actuación de los Registradores de la Propiedad y Mercantiles en caso de petición en masa.

<sup>147</sup> Fundamento de Derecho Decimotercero de la STS 571/2001, de 31 de enero.

<sup>148</sup> PAÑOS PÉREZ, A.: "El Registro de la Propiedad como sistema de garantía en la era de la Blockchain", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 776, 2019, pág. 2916.

<sup>149</sup> Como complemento al artículo 9 LH, véase el artículo 243 LH en relación a lo expuesto.

<sup>150</sup> RODRÍGUEZ PARADA, A.I., *op.cit.*, pág. 41.

<sup>151</sup> El documento ha de contener verdaderamente un acto inscribible para cumplir con la teoría del título y del modo prevista en los artículos 609 y 1095 Cc, la cual a su vez encuentra su apoyo en la Base 20 de la Ley de Bases de 11 de mayo de 1888, así como en el artículo 433 Cc. En este sentido, véase la STS 352/2014, de 19 de junio. La jurisprudencia ha confirmado que en este sistema es ineludible la yuxtaposición de ambos elementos para la firme transmisión del dominio. No obstante, la *traditio* o modo requiere de un acuerdo de voluntades de transmitir y adquirir el derecho real, un traspaso

coincidencia respecto de lo que resulta descrito en el título en relación con el registro. No olvidando, que en todo momento nos encontramos en el ámbito de actuación del Registro de la Propiedad y no de otras instituciones como lo puede ser el Registro Mercantil o el Registro de Bienes Muebles<sup>152</sup>. Ello lo entendemos así, porque una de las principales consecuencias que se derivan del procedimiento registral es la práctica de una nueva operación sobre la finca y ello va a generar unos efectos por lo que es indispensable delimitar sobre qué unidad básica se va a operar.

Finalmente, no se puede concluir la perspectiva conceptual básica que envuelve al registro sin aludir al Catastro, ya que aunque ambos se pueden considerar registros públicos, la publicidad que se emita por parte de cada uno de ellos tiene un

---

posesorio, así como una justa causa *traditionis*. Cabe agregar, que en el caso de que surja un conflicto de adquisiciones como puede ser la doble venta, la aplicación de la teoría del título y el modo no conduce a la adquisición del derecho objeto de transmisión, ya que la propiedad correspondería en su caso a aquel que aun no teniendo la posesión del inmueble hubiera inscrito el determinado título en el Registro de la Propiedad conforme al artículo 1.473 párrafo segundo Cc. Si bien, lo anterior no quiere decir que en estos casos exista una desvinculación de la citada teoría, apreciándose límites que encuentran la resolución del conflicto propiamente dicho en otros preceptos. Para un mayor estudio de la cuestión véase, FAUDOS PONS, P., GÓMEZ VALLE, M.B., GONZÁEZ GARCÍA, I., MARTÍN ALÍAS, J.I., Y SANTOS LLORO M.: *Lecciones de Derecho Inmobiliario Registral*, Atelier, Barcelona, 2008, pág. 216; RODRIGUEZ DE ALMEIDA, M.G.: “Repaso jurisprudencial al sistema transmisivo de la propiedad del título y modo”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario Registral*, nº 787, 2021, págs. 3134 a 3145; GÓMEZ GÁLLIGO, J.: “Influencia de la legislación hipotecaria en la teoría del título y el modo”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario Registral*, nº 784, 2021, págs. 965 a 968; CASTILLO MARTÍNEZ, C.C.: “La teoría del título y el modo y los conflictos de adquisiciones inmobiliarias. Reflexión crítica sobre la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo al interpretar y aplicar los artículos 1473, párrafo 2.º, del Código Civil y 34 de la Ley Hipotecaria”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario Registral*, nº 780, 2020, págs. 1995 a 2036.

<sup>152</sup> Esta cuestión es fundamental no solo porque se trata de instituciones distintas, sino porque el objeto entre ellas difiere, así como los efectos y el modo de operar en cada uno de los Registros, aunque también existan similitudes. Así pues, en el Registro Mercantil en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, se sigue el sistema de folio personal, dado que a cada sociedad se le asigna un número de cara a su inscripción, donde constará todo su historial. Ello es así porque al tener personalidad jurídica las mismas son sujetos de relaciones jurídicas, a diferencia de lo que ocurre con las fincas que serán objetos de relaciones jurídicas y a dicha fundamentación se le añade el hecho de que las sociedades pueden trasladar su domicilio, mientras que las fincas como bienes inmuebles no cambian de lugar, sin embargo, el Registro de Bienes Muebles sigue un sistema mixto de folio real y personal en atención al objeto de sus distintas secciones. Para un mayor análisis de la cuestión véase, NÚÑEZ NÚÑEZ M.: “Registro de Bienes Muebles”, en la obra de AA.VV., “Introducción al sistema...”, *op. cit.*, pág. 295; GARRIGUES DÍAZ – CAÑABATE, J.: “El Registro Mercantil en Derecho español”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 69, 1930, págs. 737 a 759; BALLESTEROS ALONSO, M.: “El Registro Mercantil Central: historia, régimen y Registros limítrofes”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 765, 2018, págs. 63 a 96.

valor dispar dentro del tráfico jurídico inmobiliario<sup>153</sup>. A esto se le añade que la función catastral a diferencia de la registral, se manifiesta mediante el funcionamiento de un registro de carácter físico<sup>154</sup>.

La dependencia del Catastro al Ministerio de Hacienda, es considerada como primordial para la actualización de determinados datos como pueden ser fiscales o económicos, destacando el valor catastral como base directa de algunos impuestos<sup>155</sup>. Nos interesa recalcar al efecto, lo relativo a la posible coordinación del Registro de la Propiedad y Catastro. Cuando se habla de coordinación, la misma lleva a pensar que es del todo exacta y que se proyecta solo sobre la dimensión descriptiva y dominical. Todo título que se presente en el registro puede generar una modificación descriptiva de la finca, sin obviar y tomando de base los datos que proporciona Catastro al respecto y teniendo siempre presente la posible incorporación de la referencia catastral a la finca conforme al artículo 45 del Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Ahora bien, ante una posible modificación hay que tener en cuenta que la misma puede operar extraregistralmente y el registro no ser concededor de tal cuestión en tanto no se acuda al mismo para la inscripción del título, lo cual se traduce en que aunque el Registro de la Propiedad y el Catastro puedan reflejar distintos tipos de modificaciones, ello no siempre es coincidente en el tiempo<sup>156</sup>. Aunque con finalidades y funciones distintas, ambos se encuentran conectados por lo que no hay que perder de vista lo contenido en el artículo 10 LH<sup>157</sup>, ya que en toda publicidad que emita el registro se expresará si la finca se encuentra o no coordinada con Catastro.

---

<sup>153</sup> TOBAINA ROSABAL, Y.: "El registro de la propiedad y el Catastro en Cuba", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 757, 2016, pág. 2747.

<sup>154</sup> SABENE, S.E.: "Desafíos actuales en los registros inmobiliarios: modernización, servicio público eficiente y seguridad jurídica", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 775, 2019, págs. 359 a 360.

<sup>155</sup> BERNÉ VALERO, J. L., y FEMEINA RIBERA, C.: "Gestión de la propiedad: coordinación-Registro de la propiedad y Catastro", *Estudios Geográficos*, nº 253, 2003, pág. 582.

<sup>156</sup> VÁZQUEZ ASENJO, O.G.: *Coordinación entre el Catastro y el Registro de la Propiedad*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 88.

<sup>157</sup> Sobre esta cuestión véase lo contenido en el artículo 10 LH, el cual fue objeto de reforma con la Ley 13/2015, de 24 de junio.

## **5. LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y SU PROYECCIÓN EN LA PROPIEDAD PRIVADA.**

### **5.1. Breve reseña sobre los principios materiales de justicia tributaria.**

El Derecho Financiero gira su regulación en torno a los ingresos y gastos públicos, pero para ello encontramos diversas ramas que en virtud de lo dispuesto en la CE permiten dar cumplimiento a lo esencialmente recogido en el artículo 31 CE. Así pues, encontramos el Derecho Presupuestario, ya que las previsiones de gastos deben estar reflejadas en el correspondiente presupuesto, de ahí la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Y en relación a la perspectiva de los ingresos que han de cubrir el citado gasto público, es donde tienen una importante misión las ramas del Derecho Tributario, el Financiero Patrimonial y la Deuda Pública<sup>158</sup>.

Nuestro estudio se enfocará en la disciplina tributaria, de ahí que sea fundamental también partir del análisis convencional de los principios, lo que permite distinguir entre otros aplicables al caso concreto. La justicia tributaria a grandes rasgos se conforma de una serie de principios entrelazados, los cuales tienen que convivir con otros principios y valores de nuestro ordenamiento jurídico, sin olvidar su desarrollo pleno en el sistema tributario<sup>159</sup>. Sí que hay que tener en cuenta que frente a los principios de aplicación de tributos o aquellos que se relacionen con el propio procedimiento, se pueden considerar principios de ordenación aquellos previstos en el ya analizado artículo 31 CE y por los cuales se debe regir el legislador<sup>160</sup>.

---

<sup>158</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: "Propuestas para intentar no subir los impuestos en tiempos de crisis, con especial atención a una visión crítica del Impuesto sobre el patrimonio" en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Tributación, economía..., cit.*, pág. 135.

<sup>159</sup> Desde el punto de vista del Derecho Inmobiliario registral, los principios son las ideas fundamentales que sirven de sustento para un sistema hipotecario determinado, proyectando una triple función ya que pueden operar como medio de interpretación del derecho positivo, como orientación de la jurisprudencia, o como fuente del Derecho Inmobiliario. Así pues, estos principios en la práctica suelen clasificarse en relación a la inscripción como previos (rogación y legalidad), simultáneos (prioridad, especialidad, tracto sucesivo e inscripción) y posteriores (legitimación y fe pública registral). Véase en este sentido RODRÍGUEZ PARADA, A.I., *op.cit.*, pág. 39.

<sup>160</sup> MARTÍNEZ JIMÉNEZ, F.J.: "El necesario replanteamiento de las haciendas locales: el fomento de una transición ecológica y la lucha contra la despoblación desde el derecho a la propiedad", en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Tributación, economía..., cit.*, pág. 140.

Dado el contexto que nos ocupa, estos principios son necesarios para el adecuado ejercicio del poder tributario, si bien, se habla de una cierta adaptabilidad de los mismos al momento histórico concreto<sup>161</sup>. En materia de justicia tributaria el estudio de los orígenes de estos principios es más que provechoso para el jurista de nuestros tiempos. Es en Roma donde se vuelve a contemplar la presencia de principios que debían de regir el establecimiento de los tributos, a distinguir entre la igualdad, generalidad, capacidad económica, benignidad, equidad, legalidad, seguridad jurídica, entre otros<sup>162</sup>.

Para contextualizar la cuestión, LÓPEZ ESPADAFOR alude a la disciplina jurídica de la Unión Europea exponiendo que aunque no haya en la misma una dedicación explícita a los reseñados principios materiales de justicia tributaria y en algunos casos, no exista una consagración directa en el Derecho originario, habrá que estar a lo previsto desde un punto de vista constitucional, ya que tal y como ocurre por ejemplo con el principio de capacidad económica, puede existir una previsión general del mismo en los distintos Estados Miembros de la Unión Europea<sup>163</sup>.

Como precedente, en el ordenamiento jurídico español podemos mencionar a la Constitución de 1812 la cual fue asentando unas bases al admitir los principios de igualdad, generalidad o proporcionalidad. No obstante, a pesar de que no fueron pocas las reformas normativas que surgieron con el tiempo, la estructura y consideración de algunos principios se mantiene en otros textos constitucionales, encontrando un cambio significativo en 1931, que sin enunciar los principios por los que se rige, tiene en consideración a la igualdad y la generalidad<sup>164</sup>. Es real la

---

<sup>161</sup> FERNÁNDEZ AMOR, J.A., y MASBERNAT, P: "La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate", *Estudios Constitucionales*, nº 2, 2013, pág. 498.

<sup>162</sup> PALOMO PINEL en su obra (PALOMO PINEL, C.M., y GEREZ KRAEMER, G.: *Hacia un derecho administrativo, fiscal y medioambiental romano III*, Dykinson, Madrid, 2016, págs. 634 a 635) subraya las palabras de FERNÁNDEZ DE BUJÁN contempladas en FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A.: "Principios tributarios: Una visión desde el derecho romano. Ius fiscale: instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano", en la obra de AA.VV, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi Thomson Reuters, Navarra, 2010, págs. 111 a 142.

<sup>163</sup> En este sentido véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: "Revisión de las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Internacional General", *Crónica Tributaria*, nº 147, 2013, págs. 127 a 152.

<sup>164</sup> Sobre esta cuestión véase SOLER BELDA, R.R.: *La progresividad en las reformas tributarias*, Dykinson, Madrid, 2015, págs. 43 a 48.

trascendencia de estos principios sobre la propiedad privada, si bien, en la práctica puede resultar en ocasiones compleja la delimitación del contenido de este derecho en relación con un determinado modelo tributario<sup>165</sup>. En vista de lo expuesto, GALLO estudia la vinculación ética con el deber de contribuir, para lo cual parte de una necesaria configuración ligada desde una vertiente constitucional, dándole a los tributos una consideración como herramientas para garantizar una justicia distributiva<sup>166</sup>.

El análisis de la cuestión nos lleva a reflexionar y a observar, que hay principios que se han ido manteniendo en el tiempo desde sus primeras consideraciones y otros sin embargo, ven la luz en etapas más avanzadas. De la redacción contemplada en el artículo 31.1 CE, se extraen los actuales principios de justicia tributaria que iremos analizando en los términos que se muestran a continuación. Dicho precepto dispone lo siguiente: “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Ello se tiene que poner en relación con lo establecido en el artículo 3.1 LGT en su primer párrafo cuando establece que: “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. Se trata de destacar que para lograr una justicia tributaria no solo es necesaria una configuración normativa, sino también estudiar cómo en la práctica se lleva a cabo su contenido<sup>167</sup>.

En la LGT se establecen los principios y normas generales de nuestro sistema tributario, según consta expresamente en el artículo 1. Ahora bien, esta previsión no

---

<sup>165</sup> ROZAS VALDÉS, J.A.: “De la justicia tributaria a la justicia financiera”, *Revista empresa y humanismo*, nº 2, 2012, pág. 117.

<sup>166</sup> ALTAMIRANO en su obra (ALTAMIRANO, A.C.: *Derecho Tributario, Teoría General*, Marcial Pons, Madrid, 2012, pág. 26), subraya las palabras de GALLO recogidas en GALLO, F.: *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2011, págs. 93 a 94.

<sup>167</sup> MOLINA BALAGUER, F.: “Los procedimientos tributarios: principios generales. Normas comunes. Disposiciones generales sobre las actuaciones y procedimientos tributarios”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 122, 2006, págs. 343 a 344.

solo ve su reflejo constitucional, sino que desde el punto de vista autonómico habrá que acudir a los respectivos Estatutos de Autonomía y a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y desde una perspectiva local a la LRBRL y al 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. En consecuencia, dichos principios son de obligatoria aplicación a y por la Administración tributaria estatal, por las Administraciones tributarias autonómicas y por todas las Administraciones tributarias locales. Habrá que distinguir qué normas responden al ejercicio de alguna de las competencias exclusivas del Estado, para así poder determinar la citada aplicación<sup>168</sup>.

No obstante, hay quienes consideran que la clasificación que se les da como principios de justicia tributaria no es del todo correcta, dado que aunque estén recogidos en el artículo 31.1 CE y se apliquen a los tributos, también pueden aplicarse por ejemplo a prestaciones de carácter público que carecen de naturaleza tributaria<sup>169</sup>. Trayendo a colación la incidencia de los principios de justicia tributaria en el sistema, es de recibo no olvidar la incidencia del Derecho Internacional general el cual también se integra de costumbres y principios generales<sup>170</sup>.

Sobre esta cuestión realiza LÓPEZ ESPADAFOR un análisis que nos permite reflexionar sobre las distintas dimensiones del tributo, partiendo de una visión interna, ya que no se puede olvidar el ámbito de extensión de la norma y el principio de soberanía territorial<sup>171</sup>. Así las cosas, las palabras de este autor nos suscitan interés ya que los Estados no podrían aplicar sus normas tributarias internas por sí mismos sobre otros territorios, primero por la justificación expuesta y en segundo lugar,

<sup>168</sup> En este sentido véase CASANA MERINO, F.: “Los principios generales del sistema tributario regulados en la Ley General Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2021, págs.106 a 108.

<sup>169</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase AGUALLO AVILÉS, A., y BUENO GALLARDO, E.: “Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE”, en la obra de AA.VV coordinada entre otros por: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2008, págs. 57 a 94.

<sup>170</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Privilegios e inmunidades fiscales*, Tirant lo blanch, Valencia, 2017, pág. 23.

<sup>170</sup> Véase la SAN 2168/2003, de 23 de octubre.

<sup>171</sup> Sobre esta cuestión véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “La costumbre internacional en el derecho tributario”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2006, págs. 9 a 42.

porque no se respetaría el sistema de fuentes ni cobraría sentido por ejemplo el principio de primacía.

La entrada en vigor de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, enlaza con la temática objeto de análisis. Los Estados miembros tuvieron que realizar en su respectivo ordenamiento una transposición de la citada Directiva. En España encontramos la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva 2018/822/UE del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. De acuerdo, con lo dispuesto en la Ley 39/2015, la citada ley se ha efectuado conforme a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

Analizando el citado texto normativo, se extrae que el deber de comunicación entre Estados tiene una serie de finalidades: eliminación del fraude y la evasión fiscal, insuficiencia de la normativa en vigor, lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, ejercicio de los derechos de los obligados tributarios y la efectividad de otros valores de la Unión Europea. La asistencia debe de estar relacionada con la administración y ejecución de las leyes nacionales en relación con los impuestos y en el caso de España, se aplicaría este sistema tanto en materia de impuestos estatales, autonómicos y locales.

En síntesis, se establecen los siguientes sistemas de asistencia mutua: presencia en las oficinas y participación en investigaciones administrativas, controles simultáneos, notificación administrativa, o mediante el intercambio de información que puede venir dado por el suministro consecuencia de obligaciones previamente

establecidas, por captación consecuencia de una solicitud formal por otro Estado, o de forma espontánea sin solicitud ni obligación previa<sup>172</sup>.

Lo expuesto encuentra su razón de ser en que cada Estado no puede llevar a cabo una actuación de forma independiente en un territorio extranjero, ya que existe un ámbito de soberanía territorial y para hablar de la eficacia o aplicación del Derecho extranjero en el sistema jurídico de un Estado se requiere del consentimiento de éste expresado a través de una norma interna, o por medio de un instrumento jurídico internacional. No obstante, aunque existen mecanismos de cooperación internacional en esta materia, ello no supone que el poder tributario de un Estado absorba o supere los del otro, sino que se opera tal y como su nombre indica, como instrumento de cooperación dirigido a superar los obstáculos que se presenten en este campo<sup>173</sup>.

## **5.2. El principio de generalidad.**

Con la generalidad se abarca a un conjunto y no por el contrario, a un ámbito peculiar o particular. El inicio del precepto anteriormente citado podría haberse referido a un conjunto determinado de sujetos, pero inicia su contenido con la palabra “todos” refiriéndose a la sociedad en su conjunto sin distinción. Se ha entendido así que se viene a consagrar como un deber constitucional por parte de los ciudadanos en cuanto al pago de los tributos, conforme a una solidaridad política, social y económica<sup>174</sup>. Esta clasificación nos permite concretar las distintas manifestaciones en las que se presenta la solidaridad en nuestro sistema en su relación con el deber de contribuir.

Así las cosas, hablamos de solidaridad política cuando para determinar el sometimiento a nuestros impuestos se tome en consideración la nacionalidad española. Será social, cuando nos encontremos ante una tributación por las rentas

---

<sup>172</sup> COLOMER FERRÁNDIZ, C. *et. al.*: *Todo registradores*, Wolters Kluwer España, S.A., Valencia, 2013, pág. 461 a 462.

<sup>173</sup> Sobre esta cuestión véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Incidencia del Derecho Internacional...*, *cit.*, págs. 93 a 98.

<sup>174</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 13, 2005, pág. 235 a 236.

mundiales del sujeto pasivo tomando de base la residencia habitual en territorio español y económica, cuando el sostenimiento a los gastos públicos se deba a la tributación de un no residente por rentas obtenidas en nuestro territorio, dado que aporta y se beneficia de la estructura económica existente en nuestro Estado<sup>175</sup>.

Algunas sentencias del TC permiten abordar algunos parámetros fundamentales que profundizan en el estudio de este principio, el cual engloba a todas las personas ya sean físicas o jurídicas, las cuales tengan una relación económica con España atendiendo al principio de territorialidad, convirtiéndose las mismas en titulares de la obligación de contribuir de acuerdo a un sistema tributario justo<sup>176</sup>. El principio de generalidad, a su vez, viene a identificarse con la igualdad, la solidaridad o con la prohibición de privilegios. Se traduce en un cumplimiento común y sometimiento a la Constitución y a nuestro ordenamiento, no dificultando la realización de las obligaciones tributarias<sup>177</sup>. En estos términos, como límite o frontera estaría la capacidad económica de cada individuo, con aras al mantenimiento y mejora del sistema que se inspira en cada uno de los principios que desarrollaremos a continuación<sup>178</sup>.

### **5.3. El principio de capacidad económica.**

Esta previsión viene a configurarse no solo como un instrumento base del tributo, sino que además, permite al legislador idear los aspectos que lo integran, por este motivo el TC entre sus consideraciones lo cataloga como un criterio tanto inspirador, como ordenador de nuestro sistema tributario<sup>179</sup>.

Si acudimos a lo establecido en la LGT, partimos de que conforme lo establecido en el artículo 20 LGT un tributo grava un presupuesto de hecho o hecho

---

<sup>175</sup> En este sentido véase LÓPEZ ESPDAFOR, C.M.: *El Derecho financiero y tributario como articulación jurídica de la redistribución de la riqueza*, Dykinson, Madrid, 2023, págs. 115 a 123.

<sup>176</sup> Véase el Fundamento de Derecho Séptimo de la STC 96/2002, de 25 de abril.

<sup>177</sup> Véase los Fundamentos de Derecho Tercero y Noveno de la STC 76/1990, de 26 de abril y el Fundamento de Derecho Tercero de la STC 195/1994, de 23 de junio.

<sup>178</sup> Véase el Fundamento de Derecho Cuarto de la STC 27/1981, de 20 de julio.

<sup>179</sup> Véanse el Fundamento de Derecho Tercero de la STC 19/1987, de 17 de Febrero y el Fundamento de Derecho Sexto de la STC 182/1997, de 28 de octubre.

imponible indicativo de capacidad económica previo establecimiento y fijación por la Ley, en base al mandato constitucional y de reserva de ley dispuesto en el artículo 133.1 CE<sup>180</sup>, o lo que también se traduce en que “el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza”<sup>181</sup>. Frente a los índices directos e indirectos de capacidad económica, la imposición directa gravaría la renta y el patrimonio, mientras que la indirecta recaería sobre el consumo y la circulación de bienes<sup>182</sup>.

En relación a lo expuesto se ha conceptualizado en materia de capacidad con dos términos, distinguiendo la doctrina entre “capacidad contributiva” que sería aquella que tienen los hechos a los que se aplican los impuestos y de otro lado la “capacidad económica” que desde un sentido subjetivo, es particular de cada individuo en base a la titularidad de sus bienes y rentas<sup>183</sup>. Esta última cuestión tiene especial trascendencia práctica cuando se determina el sujeto pasivo de un impuesto, lo que lleva a localizar algún signo de capacidad económica indirecta o directa, según los casos<sup>184</sup>.

Frente a la función fiscal de nuestro sistema, también hay que distinguir aquella extrafiscal y a la que el principio que estamos tratando no se opone. Si bien, dicha función se puede derivar del articulado que establece los principios rectores de política social y económica y de forma más expresa de lo contenido en el artículo 2.1 LGT en su párrafo segundo, cuando dispone que los tributos además de perseguir lo establecido en el artículo 31.1 CE podrán ser utilizados como mecanismos de la política económica general y para la consecución de los fines previstos en nuestra norma suprema<sup>185</sup>.

---

<sup>180</sup> Véase el Fundamento de Derecho Cuarto de la STC 276/2000, de 16 de noviembre.

<sup>181</sup> Véase el Fundamento de Derecho Décimo Tercero de la STC 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>182</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., y GARCÍA GUERRERO, D.: *Cuestiones tributarias actuales a la luz del derecho de propiedad. Disciplina de la Unión Europea versus disciplina estatal*, Dykinson, Madrid, 2021, pág. 68.

<sup>183</sup> SOLER BELDA, R., *La progresividad en...*, cit., págs. 112 a 117.

<sup>184</sup> Véase la STS 396/2022, de 30 de marzo de 2022, que incide en la determinación del dueño de una obra (distinto del propietario contribuyente) como sujeto pasivo del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, conectándola con la búsqueda de elementos de capacidad económica indirectos por ser esa la naturaleza del impuesto.

<sup>185</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo.

Se habla de extrafiscalidad tributaria, pero bien es cierto, que aunque la misma pueda darse en toda clase de tributos es en el impuesto donde recobra más funcionalidad. En efecto, se derivan una serie de consecuencias atendiendo a que cuando menos cabida tenga la extrafiscalidad, mayor recaudación se obtendrá para el sostenimiento de los gastos públicos. No obstante, lo expuesto no debería de incurrir en una determinada problemática, siempre y cuando la regulación se ajuste a los fines constitucionalmente previstos<sup>186</sup>. Esta utilización del tributo desde una vertiente extrafiscal se proyecta en el sistema a través de la regulación de tributos que tengan como base la citada finalidad, o bien, mediante la precisión a través de la norma de elementos del tributo, como podrían ser beneficios fiscales o la aplicación de distintos tipos de gravamen<sup>187</sup>.

Aunque en otro sentido, la solidaridad también tiene cabida al tratar el principio de capacidad económica de tal forma “que dicho principio obliga a que la contribución de solidaridad en que consiste el tributo sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad”<sup>188</sup> y “le obliga a modular la carga tributaria de cada contribuyente en la medida –en función– de la capacidad económica”<sup>189</sup>.

En otro orden de ideas, el principio objeto de análisis también se constituye como un límite para el legislador en cuanto al establecimiento de gravámenes dentro de unos rangos, sin que en ningún caso se agote la capacidad económica del contribuyente, lo cual en consiguiente sirve para la determinación del mismo en cuanto a la contribución de los gastos públicos<sup>190</sup>. Si bien, se ha planteado un

---

<sup>186</sup> Sobre esta materia véase VARONA ALABERN, J.E.: “Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria”, *Revista Quincena Fiscal*, nº1-2, 2010, págs. 67 a 95.

<sup>187</sup> Sobre esta cuestión véase SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad”, *Revista española de derecho financiero*, nº 153, 2012, págs. 123 a 164.

<sup>188</sup> Véase el Fundamento de Derecho Sexto de la STC 182/1997, de 28 de octubre, citada en la STS 3050/2009, de 20 de febrero, en su Fundamento de Derecho Décimo Quinto; en el ATS 1376/2018, de 19 de enero en su Fundamento de Derecho Tercero; o en la STS 2623/2013, de 14 de mayo, en su Fundamento de Derecho Cuarto.

<sup>189</sup> Así lo establece la jurisprudencia para entender la capacidad económica en términos similares a los expuestos, véanse en este sentido el Fundamento de Derecho Octavo de la STC 194/2000, de 19 de Julio; el Fundamento de Derecho Quinto de la STC 382/2005, de 25 de octubre, el Fundamento de Derecho Cuarto de la STC 117/2006, de 28 de marzo, entre otras.

<sup>190</sup> FERNÁNDEZ AMOR, J.A., y MASBERNAT, P, *op. cit.*, pág. 502.

interrogante que gira en torno a los límites de la cuantía de la imposición, en tanto a si se debería de aplicar sobre la capacidad económica global de un determinado sujeto, o bien, sobre una manifestación concreta de la misma. Y en consiguiente, si ese límite ha de existir de manera aislada sobre cada impuesto, o se puede obtener un análisis conjunto de los mismos<sup>191</sup>.

#### **5.4. El principio de igualdad.**

Con carácter previo a la exposición del principio de igualdad y dado que el derecho de propiedad es fundamental para el desarrollo de la presente tesis, podemos afirmar que la función social de la propiedad tiene una vinculación con la igualdad material contenida en los artículos 1.1 y 9.2 CE. Ello no solo con respecto a la adquisición de bienes, sino también con respecto a la utilización de los mismos, para que la distribución de las rentas y riquezas se realice de un modo más equitativo.

La igualdad en nuestra Constitución no solo tiene su configuración como principio, ahora bien, aun siendo considerado como un principio inspirador en nuestro sistema no puede identificarse con la igualdad que aparece recogida en el artículo 14 CE y así lo establece el TC<sup>192</sup>. Las normas han de poder garantizar un trato igualitario sin distinciones desde el punto de vista subjetivo<sup>193</sup>, no obstante, se admite la introducción de “diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia”<sup>194</sup>. En suma, la citada proyección desde lo contenido en el artículo 14 CE nos lleva a observar que dada la ubicación del principio

---

<sup>191</sup> En este sentido, LOPEZ ESPADAFOR entiende que es mucho más complejo definir un límite determinado por ejemplo en materia de imposición indirecta como puede ocurrir con la imposición sobre el consumo, dado que no se podría determinar de una forma evidente la capacidad económica general del sujeto pasivo. Véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 141, 2009, págs. 43 a 84.

<sup>192</sup> Véase el Fundamento de Derecho Cuarto de la STC 27/1981, de 20 de julio.

<sup>193</sup> Véase el Fundamento de Derecho Cuarto de la STC 45/1989, de 20 de febrero.

<sup>194</sup> Véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STC 159/1997, de 2 de octubre, sentencia también citada en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STC 19/2012, de 15 de febrero y en el Fundamento de Derecho Segundo de la STC 20/2022, de 9 de febrero.

de igualdad tributaria en el artículo 31.1 CE, conforme al artículo 53.2 CE el mismo no entra dentro del ámbito del recurso de amparo constitucional.

En cuanto al análisis del principio de igualdad el TC lo conecta con el principio de proporcionalidad, en tanto que determina que la violación del citado principio se produce si no existe una razón objetiva que justifique una desigualdad, lo cual tendrá que ser, a su vez, coherente con la finalidad y efectos pretendidos<sup>195</sup>.

Otros autores como SAINZ DE BUJANDA, lo relacionan con el principio de capacidad contributiva más arriba analizado y en términos similares se pronuncia RODRÍGUEZ BEREIJO, cuando establece que “difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la Ley, al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria, de un modo arbitrario y no razonable, trata de manera discriminatoria o desigual, presupuestos de hechos sustancialmente idénticos”<sup>196</sup>. Considerada como un instrumento idóneo en la distribución de las cargas fiscales, se traduce en no tratar de una forma igualitaria a lo que es desigual, pero siempre determinando la fórmula en los distintos supuestos de hecho para que se cumpla<sup>197</sup>.

## **5.5. El principio de progresividad**

La progresividad fiscal ha venido analizándose desde distintas perspectivas a la vez que para su definición se conecta con otros principios de justicia tributaria. Este principio se ha venido traduciendo en el sentido de que un sujeto contribuirá al sostenimiento de los gastos públicos<sup>198</sup>, en una proporción mayor a medida que aumente su capacidad económica y con ello se podrá perseguir una igualdad en la

---

<sup>195</sup> Véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STC 22/1981, de 2 de julio; el Fundamento de Derecho Segundo de la STC 46/1999, de 22 de marzo; y el Fundamento de Derecho Séptimo de la STC 50/1995, de 23 de febrero.

<sup>196</sup> RODRÍGUEZ MUÑOZ en su obra (RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M.: “El impuesto extremeño sobre los depósitos de las entidades de crédito: una primera aproximación”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 265, 2002, págs. 707 a 762), resalta textualmente las palabras de SAINZ DE BUJANDA extraídas de SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de derecho financiero*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1979, pág. 124 a 125.

<sup>197</sup> En este sentido véase BONELL COLMENERO, R.: “Principio de igualdad y deber de contribuir”, *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, XXXVIII, 2005, págs. 177 a 193.

<sup>198</sup> Sobre esta cuestión véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STC 76/1990, de 26 de abril.

distribución de las cargas fiscales<sup>199</sup>. Si bien, en tanto se manifieste un propósito redistributivo, se ha previsto que la progresividad en estos casos, iría encaminada a la persecución de fines extrafiscales<sup>200</sup>.

Se ha criticado por la doctrina que con las modificaciones normativas que han ido operando en el tiempo se ha ido perdiendo la concepción primaria que se tuvo sobre la progresividad, en los términos de considerarla el instrumento más idóneo para alcanzar la justicia tributaria que persigue la CE. Al efecto, SOLER BELDA al hablar de progresividad trae a colación la importancia del principio de neutralidad, ya que expone cómo en algunos países al redactar la legislación de su Estado, hay impuestos que pierden cierta progresividad<sup>201</sup>.

A este respecto, no son pocos los autores que han definido este principio pudiendo distinguir entre otros, las palabras de GONZÁLEZ SÁNCHEZ que establece que “la progresividad se puede conseguir de diversas formas, estableciendo mínimos exentos, no sujetando determinados actos económicos, estableciendo exenciones, aplicando tipos progresivos, principalmente”<sup>202</sup>. Si trasladamos lo expuesto al ámbito que nos ocupa del cierre registral, el mismo también encuentra su abanico de criterios en aras a la suspensión de la calificación registral según si se trata de un supuesto de sujeción, no sujeción o exención del pago del impuesto correspondiente. De otro lado, frente a la progresividad también se ha venido hablando de “regresividad”, la cual ha

---

<sup>199</sup> Sobre esta materia véase SANZ GÓMEZ, R.J.: “Progresividad fiscal (España)”, *Revista en cultura de la Legalidad*, nº 18, 2020, págs. 312 a 316.

<sup>200</sup> MASBERNATI en su obra (MASBERNATI, P.: “Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho español al Derecho comparado”, *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte*, nº 1, 2013, pág. 172), resalta las palabras de FERNÁNDEZ SEGADO, cita contemplada en FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 47, 1997, pág. 106.

<sup>201</sup> SOLER BELDA, R.R.: “Revisión de la vigencia efectiva del principio de progresividad”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Estudios sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*, Editorial Aranzadi, S.A.U., Navarra, 2018, págs. 87 a 112.

<sup>202</sup> SOLER BELDA en su obra (SOLER BELDA, R.R.: “Revisión de la vigencia efectiva...”, *op. cit.*, pág. 92), subraya las palabras de GONZÁLEZ SÁNCHEZ contempladas en GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *Comentarios a la Constitución Socio-Económica de España*, Comares, Granada, 2002, pág. 531.

generado un debate doctrinal. Así, SÁNCHEZ SERRANO entiende que no es posible la misma ya que supondría una incompatibilidad constitucional en nuestro sistema<sup>203</sup>.

Nuevamente el TC en diversas sentencias asienta las bases de este principio y no establece exclusión alguna al considerarla de todo el sistema tributario en su conjunto<sup>204</sup>. Si bien, puede haber tributos que no sean progresivos y no por eso nuestro sistema dejaría de ser justo<sup>205</sup>. El límite al referido principio se haya en la prohibición de confiscatoriedad y así lo establece el artículo 31.1 CE cuando dispone que “en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”, cuyo análisis se realizará en el siguiente epígrafe.

Al analizar la jurisprudencia constitucional al efecto, vemos que se ha podido delimitar que la progresividad opera sobre todo en aquellos impuestos que recaen sobre personas físicas, clasificados como personales y directos. A modo de ejemplo, podríamos citar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio. En relación a lo mencionado, el TC se ha pronunciado considerando el IRPF como un impuesto fundamental en nuestro sistema dado su hecho imponible y estructura, permitiendo así el cumplimiento de los restantes principios que se relacionan en el artículo 31.1 CE<sup>206</sup>. Ante la posible complejidad existente a la hora de su aplicación sobre todo en materia de imposición indirecta, LÓPEZ ESPADAFOR entiende que la búsqueda del equilibrio ha de hallarse en el propio sistema<sup>207</sup>.

---

<sup>203</sup> Esta cuestión no es compartida por otros autores como SAINZ DE BUJANDA, así lo expone SOLER BELDA, en su obra (SOLER BELDA, R.R., “Revisión de la vigencia efectiva...”, *cit.*, pág. 95), en relación con lo que SÁNCHEZ SERRANO argumenta en SÁNCHEZ SERRANO, L: “Principios de Justicia Tributaria”, en la obra de AA.VV coordinada por LASARTE, J.: *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo II, Comares, Granada, 1996, págs. 89 a 91.

<sup>204</sup> Véase el Fundamento de Derecho Cuarto de la STC 27/1981, de 21 de julio.

<sup>205</sup> Véanse en este sentido el Fundamento de Derecho Décimo Tercero de la STC 37/1987, de 26 de marzo o el Fundamento de Derecho Sexto de la STC 7/2010, de 27 de abril.

<sup>206</sup> Véase el Fundamento de Derecho Sexto de la STC 134/1996, de 22 de julio, también citada en el Fundamento de Derecho Noveno de la STC 182/1997, de 28 de octubre.

<sup>207</sup> SOLER BELDA se remite a las palabras de LÓPEZ ESPADAFOR en (SOLER BELDA, R.R.: “Revisión de la vigencia efectiva...”, *op. cit.*, pág. 95), cita recogida en LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo”, *Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia*, 2008, pág. 105.

## 5.6. El principio de no confiscatoriedad.

El ya tratado derecho a la propiedad recogido en el artículo 33 CE, interfiere en el ordenamiento jurídico español, como no podía ser de otra forma, con el deber de contribuir, estableciéndose un límite “la no confiscatoriedad”, para así garantizar el respeto a los valores y derechos previstos<sup>208</sup>.

En definitiva, se trata de un límite que protege ante la posibilidad de que una norma pueda tener alcance confiscatorio, aun siendo un principio de difícil precisión, en el Fundamento de Derecho Segundo de la STC 26/2017, de 16 de febrero, dicho principio se manifiesta de manera que imposibilitaría que cada tributo agotase la riqueza imponible. Ello en palabras de MENÉNEZ MORENO significa que no habría cabida a ninguna excepción en cuanto a la aplicación del citado principio ya que se ha de ajustar a todo tributo de nuestro sistema y para llevar a cabo esta evaluación habría que analizar la incidencia no solo desde los impuestos, sino también no olvidando la existencia de las tasas y de las contribuciones especiales<sup>209</sup>. No hay que olvidar que el alcance confiscatorio no solo está referido al sistema tributario, sino que no ha de darse en nuestro ordenamiento, en ningún caso. Nuestros tribunales para entenderla nos han hablado de la confiscatoriedad como reverso al principio de capacidad económica, a diferencia de otros autores que entienden que la interpretación ha de hacerse conforme al principio de proporcionalidad<sup>210</sup>.

El TC al tratar este principio hizo referencia a su posible infracción estableciendo que: “el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución: como sería asimismo y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto

---

<sup>208</sup> MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 124, 2019, pág. 18.

<sup>209</sup> En este sentido véase MENÉNEZ MORENO, A., “Derecho de propiedad y...”, *cit.*, págs. 25 a 38.

<sup>210</sup> SUBERBIOLA GARBIZU, I.: “Nuevamente sobre la plusvalía municipal: otro capítulo con la capacidad económica y la interdicción de la confiscación como protagonistas”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2019, págs. 262 a 263.

sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”<sup>211</sup>.

Compartimos la opinión de LÓPEZ ESPADAFOR al ligar el derecho de propiedad privada con la no confiscatoriedad, entendida esta última como límite que invoca el respeto al citado derecho en la materia objeto de análisis. Queda configurado como un límite cuya línea principal sería la de tratar a la propiedad como privada en los términos ya señalados con anterioridad, no dejando que pasara a ser más pública que privada, idea que queda trasladada también a los supuestos de doble imposición<sup>212</sup>. Si bien, en materia de imposición indirecta se resalta su operatividad como garantía del principio de progresividad<sup>213</sup>.

La concreción del principio no es del todo fácil, por lo que se estipula analizar cada figura de modo particular, cogiendo como fundamento las ideas de racionalidad y justicia a la hora de analizar un determinado impuesto. Si hallamos una no confiscatoriedad de forma aislada, habrá que analizar aquellos supuestos de acumulación sobre una misma manifestación de riqueza, para comprobar si se obtiene o no el mismo efecto, de manera que si resultara la confiscatoriedad aplicable al caso, dicho supuesto desembocaría en una clara inconstitucionalidad<sup>214</sup>.

### **5.7. El calificativo constitucional de privada para la propiedad como límite a su función social.**

Como premisa, se ha de partir diciendo que la idea de función se refiere al desarrollo de una labor en un ámbito determinado, o amplio en el que elemento se encuentra inserto. En el terreno objeto de desarrollo, el elemento sería el derecho y

---

<sup>211</sup> Véase el Fundamento de Derecho Noveno de la STC 150/1994, de 4 de octubre. Dicha cuestión ha sido objeto de debate ya que de ser así, si se reivindica una cuota tributaria superior a la base imponible algunos niveles de renta pasarían a ser sancionados.

<sup>212</sup> En este sentido véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2012, págs. 15 a 28.

<sup>213</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Cómo concretar la prohibición de confiscatoriedad haciendo el sistema tributario más progresivo”, *Crónica Tributaria*, nº 166, 2018, pág. 150.

<sup>214</sup> Sobre esta materia véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “La no confiscatoriedad en sede de armonización fiscal”, *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia: Impuestos*, nº 29, 2013, págs. 103 a 138.

el contexto en el que se encuentra inserto sería la propia sociedad. Ahora bien, desde un punto de vista sociológico, se podría concluir que los sistemas jurídicos atienden a construcciones sociales y no se presentan de manera autónoma. Es por ello, que frente a otras teorías, siguiendo la línea de lo expuesto se entiende que el derecho puede tener una o varias funciones que se presentan de una manera positiva, siendo necesario determinar las mismas de cara a su ejercicio<sup>215</sup>. En todo caso, el titular no puede ejercitar su poder de cualquier manera y la función social no elimina el ámbito de libre actuación del propietario en el ejercicio de las facultades que le son conferidas y todo ello, sin perder de vista que el derecho de propiedad no deja de ser derecho subjetivo para apreciar su función social<sup>216</sup>.

Ello tiene sentido desde nuestro propio texto constitucional, ya que por remisión al artículo 1.1 CE España se constituye en un Estado social y el carácter social de la propiedad repercute en el ejercicio del derecho para lograr una compatibilización entre el interés privado del propietario y el interés social. Ahora bien, cabe plantearse si la función social de la propiedad repercute en el carácter fundamental del derecho y es que un sector de la doctrina entiende que una cuestión no implica la otra, por lo que se podría hablar de función social al margen de la teoría y fundamentación de los derechos humanos<sup>217</sup>.

La reseña a la función social del derecho de la propiedad privada, la encontramos en el artículo 33.2 CE cuando dispone que: “la función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes”. Ello constituye una restricción en cuanto a la delimitación del contenido y es que del análisis del precepto una de las primeras conclusiones que se pueden obtener es la de la evolución del derecho, dado que frente a la concepción absoluta de la que se partía en tiempos

---

<sup>215</sup> SOLANES CORELLA, A.: “Las funciones sociales del derecho”, en la obra de AA.VV.: *Teoría del Derecho*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, págs. 29 a 30.

<sup>216</sup> COLINA CAREA, R.: *La función social de la propiedad privada en la Constitución de 1978*, [tesis doctoral], La Coruña, (Universidad de la Coruña), 1995, págs. 186 a 192. Sin embargo, distinto es hablar de la relación que mantiene el propietario con el objeto apropiable, que sería puramente objetiva y en cuyo caso la definición del derecho se supedita a la apropiación del bien, véase en este último aspecto AGUDO GONZALEZ, J., *op. cit.*, pág. 29.

<sup>217</sup> En este sentido véase ESTER SÁNCHEZ, A.T., *op. cit.*, págs. 106 a 109.

remotos, la transformación es más que evidente al configurarse como un derecho subjetivo afable con la sociedad, que además ha de tener un papel conciliador con el interés general<sup>218</sup>. En consecuencia, se permite ultimar que en nuestro ordenamiento jurídico la función social sería el singular criterio con eficacia delimitadora del contenido de la propiedad por razones de interés general, ya que si existieran otros elementos modeladores la CE tendría que haberlo establecido claramente<sup>219</sup>.

La función social de la propiedad ha sido objeto de un recorrido histórico en el tiempo y corresponde al legislador dotarla de significado en cada momento<sup>220</sup>. De tal forma, se le atribuye al legislador la identificación y definición de los contornos y objetivos del derecho atendiendo a la función social para llegar a la configuración jurídica del propio derecho<sup>221</sup>. Una primera aproximación, en cuanto al concepto la encontramos en la exposición de motivos párrafo octavo de la Ley autonómica de Andalucía, 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, de la que se extrae que la función social de la propiedad supone la incorporación de la perspectiva del deber al propio derecho subjetivo, deber que conforma el ejercicio y que en busca de una logro social, aguarda la esfera de poder del titular.

Esta ley fue objeto de estudio en la ya mencionada STC 37/1987, en la que del análisis de la misma se extrae que la función social de la propiedad, más allá de ser considerada como un límite, ha de entenderse que define el contenido del derecho de propiedad sobre cada tipología de bienes, a lo que ha de añadirse que dada la vertiente institucional del derecho la función social, no puede ser igual en todo tipo de bienes<sup>222</sup>. Luego, la función social podría decirse que se viene articulando a través de dos perspectivas, ya que serviría de título para la delimitación del contenido del derecho a través de la ley, pero por otro lado, también tiene el acometido de que

---

<sup>218</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., y SÁNCHEZ BALLESTEROS, V., "Contemplación normativa del derecho...", *cit.*, pág. 81.

<sup>219</sup> LÓPEZ y LÓPEZ, A.M.: *La disciplina constitucional de la propiedad privada*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 58.

<sup>220</sup> MURILLO DE LA CUEVA, P. L., *op. cit.*, pág. 293.

<sup>221</sup> LÓPEZ QUETGLAS, F., *op. cit.*, pág. 354.

<sup>222</sup> Fundamentos de Derecho Segundo y Noveno de la STC 37/1987, de 26 de marzo.

genera un filtro limitativo de cara a toda intervención o por el contrario restricción, que se efectúe al margen de la Constitución<sup>223</sup>.

Como vemos, la importante función social de la propiedad se expande a otros sectores del derecho siendo preponderante y ejemplo de ello lo podemos encontrar en el ámbito urbanístico que tiene una especial relación con el derecho de propiedad y que también incide sobre el Registro de la Propiedad a la hora de inscribir. El Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana, dedica su título VII a la función social de la propiedad y gestión del suelo, estableciendo un sistema “penalizador” ante la presencia de incumplimiento, lo que se traduce en la creación de medidas dirigidas a impedir la especulación y retención del suelo<sup>224</sup>. En virtud de ello, se afirma que las notas configuradoras de la función social del derecho de propiedad hacen que la misma se convierta en un verdadero vehículo para poder ser aplicada a casos análogos<sup>225</sup>, lo cual se puede deducir del artículo 33.2 CE<sup>226</sup>.

Frente a todo lo expuesto, no puede obviarse la existencia de límites al derecho de propiedad. Ciertamente es que la configuración del derecho establece como ostensible la presencia de normas limitativas por lo que en relación con la propia figura del propietario, el mismo no lo puede todo. Los límites no deben confundirse con las limitaciones, de este modo, los límites vendrían por origen legal mientras que las limitaciones en cambio, o son meramente voluntarias o estando previstas en una

<sup>223</sup> COLINA GAREA, R., *op. cit.*, pág. 474.

<sup>224</sup> PÉREZ RODRÍGUEZ, M. D.: *Derecho Urbanístico y Derecho de La Propiedad*, Editorial ICB, Málaga, 2011, págs. 6 a 7.

<sup>225</sup> La analogía aunque no siempre puede resultar de aplicación al constar en ocasiones una prohibición expresa para determinados supuestos, como se puede observar de lo contenido en el artículo 14 LGT, ha sido objeto de análisis mediante distintas concepciones a lo largo de la historia, por lo que se presenta en diversos sentidos teniendo trascendencia en el ámbito jurídico. Se puede definir como es la aplicación extensible de una norma a supuestos no previstos en ella, de esta forma se llenarían las lagunas jurídicas existentes, evitando un tratamiento desigual para supuesto previsto en la norma y para aquel que sobre el cual se aplica la analogía. En este sentido véanse, CANO MARTÍNEZ DE VELASCO, J.I.: *La analogía derecho y lógica*, Bosch Editor, Barcelona, 2012, págs. 62 y ss; BEUCHOT PUENTE, M.: *Filosofía del derecho, hermenéutica y analogía*, Universidad Santo Tomás, Bogotá, 2006, págs. 138 y ss; VALLET DE GOYTISOLO, J.: “La analogía en el derecho”, *Anuario de derecho civil*, vol. 48, nº 3, 1995, págs. 1039 y ss; SIOTA ÁLVAREZ, M.: *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010, págs. 39 y ss, entre otros.

<sup>226</sup> COLINA GAREA, R., *op. cit.* pág., 293, pág. 383.

ley la misma no las impone de un modo directo o particular, sino que posibilita para que se reivindique su imposición<sup>227</sup>. Como vemos, esta cuestión conecta con la función social de la propiedad ya discutida pudiéndose apreciar límites desde diversas perspectivas que conectan la propiedad, con otros escenarios tal como ocurre en el ámbito urbanístico, medio ambiente, protección del patrimonio histórico, entre otros<sup>228</sup>. En la práctica ello enlaza con la posibilidad de apreciar una indemnización conforme al artículo 33.3 CE y es que esta cuestión ha llevado a algunos autores a analizar qué sería una limitación indemnizable de cara a una posible expropiación, o a apreciar supuestos de responsabilidad patrimonial de la Administración<sup>229</sup>.

Al afrontar los límites de la propiedad, dicha cuestión dogmáticamente se considera preliminar en cuanto al tratamiento y recepción del abuso del derecho, envuelto este último por la teoría de los actos de emulación enunciada por PISTOIA, según la cual se trataba de expulsar toda conducta contraria a Derecho, que aunque en el ejercicio de las facultades que se confirieran tuviera como finalidad el causar daño<sup>230</sup>. El abuso de derecho también se proyecta en la vertiente fiscal y conecta nuevamente con el ámbito comunitario de ahí la doctrina del TJUE. Si bien, expone PALAO TABOADA que el nacimiento del mismo surge en ámbitos distintos del plano fiscal, pudiendo observar que se pueden plantear distintos supuestos en base a si la norma objeto de abuso se integra dentro del Derecho comunitario, o sin embargo,

---

<sup>227</sup> Ejemplo de ello se ve claramente en materia de servidumbres cuando el artículo 536 Cc distingue entre servidumbres legales establecidas por la propia ley, frente a las voluntarias que partirían de la voluntad de los propietarios. Para un mayor estudio de la cuestión véase, BRAVO DE MANSILLA, G.: "Límites y limitaciones de la propiedad inmobiliaria: su estado actual en materia de servidumbres. Comentario a la Sentencia del TS de 27 de febrero 2015", *Revista de Derecho Patrimonial*, nº 37, 2015, págs. 378 a 381.

<sup>228</sup> Este paradigma no solo se observa en el ámbito del Derecho Inmobiliario ya que la existencia de límites se traslada a otras ramas del Derecho. Algunos ejemplos pueden verse en, MORENO MARTÍNEZ, J.A.: *Límites a la Propiedad Intelectual y Nuevas Tecnologías*, Dykinson, Madrid, 2009, págs. 17 a 62; MORALES BARCELÓ, J.: El derecho a la información en las sociedades mercantiles capitalistas, Bosch Editor, Barcelona, 2019, págs. 51 a 72; RAMOS QUINTANA, M. I.: *La responsabilidad laboral de los grupos de empresas*, Editorial Bomarzo, Albacete, 2015, págs. 85 a 120; GARCÍA-MUÑOZ ALHAMBRA, M.A.: "Los límites de la igualdad de trato entre trabajadores temporales e indefinidos en el derecho de la Unión Europea. Comentario a la sentencia C-652/19 Consulmarketing del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", *Revista de Derecho Social*, nº 93, 2021, págs. 119 a 132.

<sup>229</sup> Sobre esta cuestión véase BERMÚDEZ SÁNCHEZ, J.: *El derecho de propiedad: límites derivados de la protección arqueológica*, Editorial Montecorvo, Madrid, 2007, págs. 23 a 50.

<sup>230</sup> Recogido en LASARTE ÁLVAREZ, C.: "Principios de derecho civil...", *op. cit.*, pág. 70.

forma parte del Derecho nacional de un Estado Miembro, distinguiendo además si es producto o no de la transposición al mismo por una Directiva<sup>231</sup>.

De entre los límites podemos destacar por remisión directa a lo contenido en el artículo 33.2 CE el que viene impuesto por la reserva de ley, lo que se traduce en que el contenido del derecho solo puede configurarse por ley, lo cual se debe relacionar con lo dispuesto en el artículo 53.1 CE que resulta de aplicación al derecho de propiedad cuando dispone que “sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a)”. Ahora bien, ello no significa, o mejor dicho, no implica título competencial a favor del Estado, dado que como hemos podido analizar en lo expuesto previamente sobre el derecho de propiedad, no solo inciden las normas estatales, por lo que las leyes autonómicas también podrán operar dentro de las materias propias de su competencia.

Si nos preguntamos qué supone la existencia de este principio y hasta qué punto resulta necesario, el análisis de la cuestión por LÓPEZ y LÓPEZ al respecto, nos resulta cuanto menos acertada dado que la reserva de ley se presenta como una garantía más para que exista una adecuación en la práctica legislativa, en la interpretación y ejercicio del derecho, lo cual no quiere decir que se excluya al poder ejecutivo de incidir sobre su regulación<sup>232</sup>. De otro lado, si se sigue el tenor literal del artículo 81.1 CE, dicha reserva se referiría a leyes ordinarias y no orgánicas, dado que el ámbito material de estas últimas excluiría a los derechos comprendidos en la Sección Segunda Capítulo II del Título I de la Constitución<sup>233</sup>.

---

<sup>231</sup> Véase en este sentido, PALAO TABOADA, C.: “El abuso del derecho en materia tributaria en el Derecho comunitario europeo”, *Revista española de derecho europeo*, nº 61, 2017, págs. 22 y ss; y SANZ GÓMEZ, R.J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosh, Barcelona, 2010, págs. 75 y ss; ARANA LANDÍN, S.: *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Dykinson, Madrid, 2008, págs. 91 y ss.

<sup>232</sup> LÓPEZ QUETGLAS, F., *op. cit.*, pág. 347.

<sup>233</sup> GARCÍA COSTA, F.M., *op. cit.*, págs. 290 a 292. En estos términos también añade COLINA GAREA, que en suma el propio hecho de que el desarrollo se efectúe por ley ordinaria genera un beneficio, dado que las exigencias constitucionales para la aprobación de una ley orgánica en el ámbito en el que nos encontramos se presentaría además como un obstáculo para la función social de la propiedad en nuestro ordenamiento jurídico, véase COLINA GAREA, R., *op. cit.*, pág. 418.

Se ha venido afirmando que la ley tributaria puede calificar conceptos que en la misma se plasmen, siempre y cuando existan razones fundadas para ello y se relacionen con consecuencias que atendiendo a la interpretación produzcan un resultado u otro. Cuestión distinta es la que se da con la integración de determinadas lagunas en nuestro ordenamiento, en cuyo caso se abarca cuál hubiera sido la voluntad del legislador si hubiera regulado ese supuesto concreto, mirando y analizando otros supuestos con los que guarda similitud y respetando en todo caso, las distintas normas y principios de nuestro ordenamiento jurídico<sup>234</sup>.

Del estudio de la cuestión se observa que no solo hay límites puramente formales, sino que además también los hay sustanciales a la libertad reguladora del legislador. Ello tiene justificación y sentido tras haber analizado la jurisprudencia constitucional porque no estamos tratando una fórmula unitaria para la delimitación del contenido a través de la función social, dado que no va a ser la misma para cada tipo de bienes<sup>235</sup>. Al respecto, la jurisprudencia del TEDH trata de exponer que el legislador debe de respetar un justo equilibrio ponderando tanto el interés general como el privado<sup>236</sup>.

En este tenor, conviene apuntar que la reserva de ley que estamos tratando, no es de carácter absoluto, pudiendo ser entendida como un límite negativo, en el sentido de que no caben regulaciones *contra legem* de la propiedad privada. En cambio, en el aspecto positivo, ha de integrarse la fórmula contenida en los preceptos citados, con el añadido de que es posible la colaboración de la ley y el reglamento, la cual puede resultar ser fundamental e imprescindible en ciertos casos<sup>237</sup>. En tal sentido, para aclarar la cuestión, “prohíbe esta concreta reserva de ley toda operación

---

<sup>234</sup> En este sentido véase SIOTA ÁLVAREZ, M.: “La exención prevista en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados para las escrituras públicas de subrogación y novación modificativa de préstamos hipotecarios, ¿puede aplicarse también a los créditos hipotecarios?”, *Revista Quincena Fiscal*, nº10, 2013, págs. 35 a 56.

<sup>235</sup> DÍEZ PICAZO, L. M., *op. cit.*, pág. 526.

<sup>236</sup> Algunos supuestos a destacar por parte del TEDH serían por ejemplo los casos: Kjartan Asmundsson contra Islandia de fecha 12 de octubre de 2004, o Draon contra Francia de fecha 6 de octubre de 2005, entre otros.

<sup>237</sup> MURILLO DE LA CUEVA, P. L., *op. cit.*, pág. 294.

de deslegalización<sup>238</sup> de la materia o todo intento de regulación del contenido del derecho de propiedad privada por reglamentos independientes o *extra legem*, pero no la remisión del legislador a la colaboración del poder normativo de la Administración para completar la regulación legal y lograr así la plena efectividad de sus mandatos”<sup>239</sup>.

Conviene finalmente aludir a la figura del Decreto-Ley. El TC para delimitar la cuestión no solo analiza el hecho de que esta figura no pueda afectar al derecho de propiedad dada su ubicación en nuestra norma constitucional, conforme al artículo 86.1 CE, sino que va más allá reflexionando e interconectando los distintos preceptos. Esta metodología, a su vez, nos sirve de base para el análisis de cada una de las cuestiones objeto de desarrollo. Debido a lo cual, se determina que si se da el presupuesto habilitante no se trata de prohibir que tal instrumento incida sobre la materia, lo que se traduce en que el legislador ha querido diferenciar ambos instrumentos, ya que como bien sabemos el Decreto-Ley sería dictado en caso de extraordinaria y urgente necesidad<sup>240</sup>.

El principio de reserva de ley que no ha de confundirse con el principio de legalidad, también tiene su trascendencia en el ámbito tributario, fiel reflejo de ello lo encontramos en lo contenido en determinados preceptos de nuestro texto constitucional como lo es el artículo 31.3 CE relativo al establecimiento de prestaciones de carácter público ya sean personales o patrimoniales, o el artículo 133.1 CE. Este último precepto al encomendar al Estado la potestad originaria para establecer tributos mediante ley, desglosa y sitúa a la ley como fuente principal en el establecimiento de beneficios fiscales<sup>241</sup>, a la hora de contraer obligaciones

---

<sup>238</sup> Para un mayor análisis de la cuestión en España véase ROIG, A.: *La deslegalización orígenes y límites constitucionales, en Francia, Italia y España*, Dykinson, Madrid, 2003, págs. 167 y ss.

<sup>239</sup> Fundamento de Derecho Tercero de la STC 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>240</sup> Véase el Antecedente Segundo de la STC 111/1983, de 2 de Diciembre.

<sup>241</sup> La doctrina en lo que respecta a los beneficios fiscales ha distinguido entre propios e impropios, siendo los primeros derivados de la configuración del tributo y recayendo sobre el principio de capacidad económica, a diferencia de los incentivos o también llamados impropios que se insertan en el sistema a través de la extrafiscalidad tributaria, dando lugar a un gasto fiscal que habrá de concretarse en los Presupuestos Generales del Estado en virtud del artículo 134.2 CE. Véase en relación a lo expuesto IGLESIAS CARIDAD, M.: “Patrimonio histórico y turismo: propuestas locales sobre patrocinio y mecenazgo fiscal en la frontera salmantina”, *Tributos Locales*, nº 115, 2014, pág. 96.

financieras, o en la realización del gasto por parte de la Administración pública. No se olvida que tanto las CCAA como las Corporaciones Locales, también podrán establecer y exigir tributos en los mismo términos expuestos, lo que nos lleva a matizar que la citada reserva afectaría a la totalidad de los tributos, sin discriminación por tanto de si los mismos son o no de titularidad estatal. Dicha cuestión enlaza además con lo contenido en el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que bajo la rúbrica “reserva de ley tributaria”, realiza una enumeración de aquellos supuestos y elementos que en relación al tributo han de regularse por ley<sup>242</sup>.

Del último precepto citado, se ha podido derivar un debate doctrinal discrepante en cuanto a la extensión de la reserva de ley sobre determinados elementos de cuantificación del tributo. Ahora bien, si se observa la normativa en algunas ocasiones, la fórmula “con arreglo a la ley” viene a mostrar que también pueden entrar en juego otras normas de distinto rango para la aplicación de los tributos, lo que nos lleva a recalcar el carácter relativo de la reserva de ley tributaria, al igual que ocurre con el derecho de propiedad. La figura del Reglamento, también puede tener su virtualidad en materia tributaria teniendo claro que la ley autorizaría al mismo y ello tiene un sentido claro, dado que así la ley también marca los límites de actuación. Cuestión distinta sería el hecho de que se produjera una remisión en blanco al Reglamento, planteamiento que ha de rechazarse ya que no es posible una íntegra deslegalización de la materia<sup>243</sup>.

---

<sup>242</sup> Al respecto se pueden citar los siguientes pronunciamientos del TC: Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, reiterada en Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, o en Sentencia 150/2003, de 15 de julio, entre otras. En sintonía con la jurisprudencia constitucional sobre la materia, véase SALAS FEBRES, M.A.: “El papel de la Jurisprudencia Constitucional en el principio de Reserva de Ley en materia Tributaria”, en la obra de AA.VV dirigida por GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Temas actuales de Derecho Tributario*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2005, págs. 41 y ss.

<sup>243</sup> En este sentido véase CALVO VÉRGEZ, J.: *Reserva de ley estatal y autonomía tributaria cuestiones conflictivas*, Dykinson, Madrid, 2006, págs. 63 a 102.

## CAPÍTULO SEGUNDO.-

### **DELIMITACIÓN DE LOS IMPUESTOS QUE SE LIQUIDAN ANTE LA PRESENTACIÓN DE UN TÍTULO EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD**

#### **1. EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: SUPUESTOS DE ESPECIAL RELEVANCIA.**

##### **1.1. Consideraciones generales.**

En primer término, la regulación de este impuesto se inserta en el sistema en el año 1964, con la Ley 41/1964 de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario, integrando en el mismo los conceptos tributarios que en buena parte gravaban las transmisiones *inter vivos* presentes en lo que era el Impuesto de Derechos Reales. Avanzando en el tiempo, se regula más formalmente en el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, siendo en 1980 cuando se separa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En nuestros días, a la normativa que resulta de directa aplicación hay que sumarle entre otras la normativa propia de cada Comunidad Autónoma, sin olvidar los territorios forales, las leyes de presupuestos, de medidas o beneficios fiscales. El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados encuentra su regulación actual en el 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 su desarrollo en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados<sup>244</sup>.

---

<sup>244</sup> Véase con respecto a lo expuesto, ALFONSO GALÁN, R.M.: *El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 21 a 23.

La definición y funcionalidad de los tributos aparecen contempladas en el artículo 2.1 LGT, los cuales para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>245</sup> son entendidos como ingresos públicos<sup>246</sup>, que como prestación, la Administración recaba en base a la realización de un hecho imponible. Los impuestos como clase de tributo, distintos de las tasas, o de las contribuciones especiales, aparecen definidos en el artículo 2.2 c) LGT, exigiéndose sin contraprestación y teniendo el hecho imponible que expresar la capacidad económica del contribuyente. En concordancia, el legislador emplea la expresión “tributo exigido sin contraprestación” y con ello se pretende mostrar que el hecho imponible de los mismos se encuentra al margen de cualquier actividad administrativa claramente ligada con el contribuyente, en oposición a lo que ocurre con las otras dos clases de tributos mencionadas<sup>247</sup>. El hecho imponible como concepto jurídico es fijado por la ley para conformar cada tributo y dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria, lo cual no se ha de confundir con la materia imponible, que se traduce según la propia jurisprudencia en todo aquello que origine riqueza, renta u otro elemento de la actividad económica que el legislador determine someter a imposición<sup>248</sup>.

En los términos expuestos, con la creación de tributos se persigue fundamentalmente la obtención de recursos para solventar el gasto, si bien, se ha de tener clara la distinción entre las distintas clases<sup>249</sup>. Al respecto, GIANNINI realiza la distinción acudiendo al criterio de cómo el Estado en los diversos supuestos, puede exigir el cumplimiento de la prestación al contribuyente, sin embargo, otros autores

---

<sup>245</sup> Esta finalidad no es excluyente con otras que se puedan apreciar, ya que al analizar la importancia de los tributos en nuestro sistema para algunos sectores se puede hablar de que sirven para la lucha contra el fraude fiscal o para redistribución de la riqueza. En términos similares véase FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M.L.: *Practicum fiscal. Teoría, práctica, fórmulas y esquemas*, Dykinson, Madrid, 2016, pág. 11.

<sup>246</sup> A su vez también pueden ser herramientas de política económica general, siendo el Estado el que garantizaría el equilibrio en los términos establecidos en el artículo 2 apartado Uno b) de la LOFCA y conforme a los artículos 40.1, 131 y 138 CE.

<sup>247</sup> En este sentido véase ROMERO FLOR, L.M., *op.cit.*, págs. 26 a 29.

<sup>248</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>249</sup> Sin duda alguna, la naturaleza contributiva de los mismos es algo, que tal y como ya se ha reseñado con anterioridad, se desprende de lo dispuesto en el artículo 31 CE y en consecuencia ello permite el contraste con otros ingresos. Véase al respecto, FERNÁNDEZ SCAGLIUSI, M.A.: *El dominio público funcionalizado: la corriente de valorización*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015, pág. 200.

como JIMÉNEZ GONZÁLEZ entienden que hay que acudir a la naturaleza de los hechos jurídicos, a cuya realización vincula el legislador el momento de nacimiento de la obligación del pago del tributo<sup>250</sup>.

En lo que atañe a este impuesto el mismo es de naturaleza indirecta y cedido a las CCAA<sup>251</sup>. Partiendo de que los tributos cedidos generan una importante fuente de ingresos a nuestro sistema, la CE posibilita la existencia de los mismos no perdiendo de vista las limitaciones que la LOFCA establece en el artículo 6. De tal forma, los tributos cedidos a las CCAA no se podrán establecer sobre hechos imponible que ya en ese momento estén gravados por el Estado, o por las entidades locales. Así, se garantiza que no exista un solapamiento en lo que respecta al análisis y ejercicio de cada tributo, a lo que hay que sumar lo dispuesto en el artículo 157.2 CE y 9 LOFCA, los cuales establecen una serie de exigencias que se traducen en principios para supeditar la regulación de los tributos al territorio de la respectiva Comunidad Autónoma, sin que ello a su vez afecte a la libre circulación de mercancías y servicios<sup>252</sup>.

Frente a la existencia de los tributos cedidos, hay que mencionar la cabida que tienen en nuestro sistema los impuestos compartidos, ya que la cesión solo afecta a una parte, tal y como ocurre con el IRPF o con el IVA. Se habla de una mayor potencialidad recaudatoria y que en estos casos no se darían conflictos de índole

---

<sup>250</sup> TROYA JARAMILLO recoge las palabras de estos autores en (TROYA JARAMILLO, J.V., y SIMONE LASSO, C.A.: *Manual de Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014, pág. 21) cita extraída de GIANNINI, A.D.: *Instituzioni di Diritto Tributario*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 1965, pág. 56; y de JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A.: *Lecciones de Derecho Tributario*, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1985, págs. 56 y ss.

<sup>251</sup> Para un mayor análisis véase, FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M.L., *op.cit.*, pág. 841; o ROMERO FLOR, L.M.: *op.cit.*, págs. 189 a 190, el cual añade que como impuesto estatal lo que se cede es el rendimiento, siendo la Comunidad Autónoma la encargada de la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión del mismo por delegación del Estado, asumiendo competencias normativas. Por otra parte, Ortega Almón nos matiza la cuestión al recordar que al ser un impuesto cedido entra en juego el establecimiento de otras deducciones, bonificaciones o modificación de los tipos de gravamen que resulten de aplicación. Véase al respecto, ORTEGA ALMÓN, M.A.: “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el ciclo político: incidencia económica desde una doble perspectiva”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica. Nueva Época*, nº 13, 2020, pág. 134.

<sup>252</sup> En este sentido véase MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los tributos cedidos y los propios de las Comunidades Autónomas. En el Informe de la comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación autonómica”, *Revista Quincena Fiscal*, nº19, 2017, págs. 13 a 22.

territorial en base a una posible desigualdad fiscal, como sí que puede ocurrir en el ISD. Desde otra perspectiva, encontramos los impuestos propios no siendo pocos los pronunciamientos en este ámbito del TC. Se parte de la importancia en la delimitación del hecho imponible de esta clase de tributos, más que de la materia imponible para así evitar posibles conflictos constitucionales, ya que además el hecho imponible ha de estar relacionado con las manifestaciones de riqueza<sup>253</sup>.

En suma, se ha de incidir en la conexión con los elementos del tributo y distinguir la posible finalidad extrafiscal de los mismos tanto en su estructura como en la propia consideración del hecho imponible, ya que ello puede menoscabar la finalidad del principio de capacidad económica<sup>254</sup>. No obstante, el TC dejó claro en uno de sus pronunciamientos que no es tarea suya la de determinar la metodología más idónea para la compensación de pérdidas recaudatorias por parte de las CCAA, ya que el Estado tiene las vías y los mecanismos necesarios para adoptar diversas medidas al efecto<sup>255</sup>.

Volviendo al análisis de este impuesto, se clasifica como real, objetivo, proporcional y heterogéneo. El hecho de partir de la naturaleza y clasificación del impuesto es sustancial para un adecuado análisis del mismo, por lo que vemos necesario aclarar algunos elementos de esta clasificación conceptual. Es indirecto, porque grava la capacidad económica que se contempla a través de la realización del hecho imponible; es real, dado que el hecho imponible se origina con la mera realización de la operación objeto de gravamen; es objetivo, ya que la determinación de lo que es la base imponible y de la cuota tributaria no tendrá en consideración circunstancias personales del sujeto pasivo; es proporcional, pues la cuota tributaria se acuerda con la aplicación de tipos impositivos fijos, generales o especiales; y es heterogéneo ya que está integrado por tres modalidades, las Transmisiones

---

<sup>253</sup> STC 194/2000, de 19 de julio o la 276/2000, de 16 de noviembre.

<sup>254</sup> En este sentido véase FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: “Una visión sobre la financiación autonómica”, *Nueva Fiscalidad*, nº 4, 2016, págs. 9 a 37.

<sup>255</sup> STC 102/2015, de 26 de Mayo.

Patrimoniales Onerosas, los Actos Jurídicos Documentados<sup>256</sup> y las Operaciones Societarias<sup>257</sup>.

Cada una de las modalidades mencionadas tiene su particularidad de ahí a que este impuesto sea heterogéneo y esté integrado por cada una de ellas. De este modo, el ITPO gravaría el tráfico de bienes o derechos *inter vivos* del patrimonio de una persona física o jurídica; el IOS toda adquisición que en los términos anteriores derive de una operación societaria; y el IAJD recaería sobre documentos notariales, mercantiles y administrativos o judiciales<sup>258</sup>.

Hemos expuesto que se trata de un impuesto cedido, pero en contrapartida existe una excepción presente en la modalidad de documentos administrativos del IADJ, para las grandezas y títulos nobiliarios, en lo que respecta a su rehabilitación y transmisión, ya que el rendimiento no se ha cedido a las respectivas CCAA y en consiguiente entiende un sector de la doctrina que esta figura tiene una naturaleza más próxima a las tasas<sup>259</sup>.

Así mismo, es necesario puntualizar que al hablar de transmisiones no se han de englobar todas aquellas de bienes o servicios, de ahí la importancia de precisar el hecho imponible y la sujeción adecuada a cada modalidad del impuesto. Esto en la práctica puede generar supuestos de confusión en los que se considere que con dos operaciones distintas se está tratando un mismo hecho imponible que englobe a otro. Piénsese en un solar hipotecado sobre el cual se constituye hipoteca, construyéndose sobre dicho solar un edificio en régimen de propiedad horizontal que también se hipoteca. No puede entenderse en este caso, que la hipoteca que recae sobre el solar

---

<sup>256</sup> GARCÍA-TREVIJANO HINOJOSA, J.E.: "Oficina liquidadora", en la obra de AA.VV., *Introducción al sistema...*, cit., pág. 358.

<sup>257</sup> Tributarían por ejemplo en esta modalidad las ampliaciones de capital llevadas a cabo mediante aportaciones no dinerarias, o por conversión de bonos en acciones.

<sup>258</sup> ALFONSO GALÁN, R.M., *op.cit.*, págs. 24 a 25.

<sup>259</sup> ALFONSO GALÁN, R.M., *op.cit.*, págs. 107 a 108.

sustituya a la constituida con posterioridad sobre el edificio, al tratarse de dos hechos imponibles claramente diferenciados<sup>260</sup>.

En el impuesto objeto de análisis la normativa establece una serie de reglas<sup>261</sup> que resultan de aplicación a las tres modalidades descritas. Se trata de los artículos 2 a 5 del Reglamento y siguiendo el orden de ideas que establecen se extrae lo siguiente: 1) se ha de atender a la naturaleza jurídica del caso concreto y todo ello con independencia de aquellos defectos que se pudieran apreciar y afectar a la validez y eficacia; 2) habrá que calificar el bien objeto de tributación, ya que pueden existir variaciones en el tipo impositivo que resulte de aplicación; 3) si mediara alguna condición, habrá de acudir a las prescripciones establecidas en el Cc, de manera que si se trata de suspensiva, el impuesto se liquidaría una vez que dicha condición se cumpla y si fuera resolutoria ocurriría a la inversa, esto es que primero se liquidaría el impuesto, a expensas de proceder a la devolución cuando se haya procedido al cumplimiento de la determinada condición; 4) se requerirá un solo impuesto por convención y en el caso de apreciar varias se exigirá el mismo por cada una de ellas; 5) los bienes y derechos quedarán afectos al pago del impuesto, cuestión esta que será objeto de análisis particular con posterioridad<sup>262</sup>.

En añadido, vemos cómo estos planteamientos se dilucidan también en los tribunales con proyección en un determinado procedimiento tributario, siendo la virtualidad registral garantista con sus principios, tal y como lo puede ser el de fe pública registral frente a una posible liquidación complementaria distinta a la modalidad por la que quedó afecto el bien objeto de transmisión<sup>263</sup>.

La casuística es diversa y en un mismo ámbito temporal puede procederse al otorgamiento de dos títulos que guarden relación entre sí, piénsese en el caso en el

---

<sup>260</sup> STSJ de Castilla La Mancha 3136/2003, de 30 de septiembre.

<sup>261</sup> Se establecen como reglas o principios a tener en cuenta en la aplicación de la correspondiente modalidad, pero que en ningún caso resultan excluyentes, sino que permiten atender al caso concreto para evitar incurrir en error o en supuestos de incompatibilidad.

<sup>262</sup> GONZALO Y GONZÁLEZ, L.: *Sistema impositivo español estatal, autonómico y local*, Dykinson, Madrid, 2013, págs. 577 a 578.

<sup>263</sup> STSJ de Castilla y León 958/2016, de 1 de marzo.

que se adquiere una parcela y en otra escritura se declare que sobre la misma se está construyendo una vivienda unifamiliar, teniendo en estos casos que aplicar el principio de accesión.

Para concluir con estas pinceladas que permiten visualizar el impuesto a rasgos generales, en lo que respecta a los tipos de gravamen los mismos dependen de un lado de si el bien es mueble o inmueble<sup>264</sup> y de otro lado de la modalidad en la que nos encontremos, primando el aprobado por la Comunidad Autónoma. Es importante traer a colación esta cuestión, ya que puede suscitar alguna que otra confusión práctica.

En Andalucía por ejemplo, la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, estableció un tipo general de gravamen aplicable a la base liquidable del 7% para el ITPO (siendo con anterioridad del 8%, 9% o 10% en base a unos baremos cuantitativos que relacionaban la base liquidable y la cuota íntegra) y del 1,2% para el IAJD (produciéndose una reducción del tipo de 0,30% con respecto a lo establecido en 2018).

## **1.2. Supuestos de incompatibilidad con el Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Conviene referir los supuestos de incompatibilidades de las transmisiones con el IVA, ya que pueden suscitar algún desconcierto a la hora de liquidar un título para su posterior presentación en el registro y no solo con respecto a la transmisión de los inmuebles sino también en lo que atañe al patrimonio de una empresa, generando efectos gravosos para las partes en caso de duplicidad de pago<sup>265</sup>.

---

<sup>264</sup> El tipo es superior en el caso de los inmuebles, si bien, si un determinado acto contiene bienes de las citadas clases no haciendo constar el valor individual asignado, el tipo de gravamen que resultaría de aplicación es el de los bienes inmuebles conforme al artículo 11 del TRLITPAJD. Véase al respecto, ALBA GIL, C.A.: *La delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias*, Dykinson, Madrid, 2014, págs. 58 a 67.

<sup>265</sup> SOLER BELDA, R., *La progresividad en...*, cit., pág. 239.

El IVA es también un impuesto indirecto, plurifásico, estatal y no cedido a las CCAA y cuyo hecho imponible<sup>266</sup> a grandes rasgos grava las adquisiciones intracomunitarias, importaciones y entregas de bienes así como las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales<sup>267</sup>. La hipótesis que se plantea se resuelve de la siguiente forma: si una operación se encuentra sujeta a IVA no podrá tributar por TPO, en cambio los AJD y las OS sí que son compatibles con el mismo<sup>268</sup>.

En relación con lo expuesto, son diversos los casos que llegan a los tribunales para solventar los posibles conflictos de incompatibilidad entre los citados impuestos. Del estudio jurisprudencial vemos que hay supuestos que a simple vista pueden suscitar duda, otros sin embargo, aun siendo claros en tanto al impuesto por el que deben tributar, atendiendo al caso concreto también suscitan fluctuación al respecto. Con ello, hemos querido por tanto reflejar y demostrar en este breve epígrafe, que aunque haya cuestiones que parecen de fácil interpretación, en la práctica no son pocos los supuestos que día a día se ven necesitados de una resolución judicial.

A modo de ejemplo, podemos encontrar casos relacionados con las siguientes materias: renuncia a exención de IVA<sup>269</sup>, operaciones realizadas por empresario o profesional en relación al supuesto contemplado en el artículo 7.5 del TRLITPAJD<sup>270</sup>, constitución de sociedades en la que su contravalor se relaciona con aportaciones de inmuebles gravados con un derecho real de hipoteca<sup>271</sup>, compraventa de fincas rústicas procedentes de un Plan Parcial de ordenación urbana<sup>272</sup>, disoluciones de comunidad<sup>273</sup>, o compraventa de metales preciosos por parte de un sujeto que actúa en calidad de empresario a un particular<sup>274</sup>, entre otros.

---

<sup>266</sup> Véase el contenido íntegro del artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>267</sup> GARCÍA LÓPEZ, C.: "Relaciones IVA-ITP Y AJD en el tráfico inmobiliario", *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº9, 1995, pág. 2014.

<sup>268</sup> ALFONSO GALÁN, R.M., *op.cit.*, págs. 26 a 27.

<sup>269</sup> STS 673/2017, de 18 de abril.

<sup>270</sup> STS 1813/2019, de 17 de diciembre.

<sup>271</sup> STS 712/2021, de 20 de mayo.

<sup>272</sup> STS 4397/2015, de 28 de octubre.

<sup>273</sup> STSJ Castilla y León 13/2019, de 21 de enero.

<sup>274</sup> STS 1784/2019, de 17 de diciembre.

### **1.3. Reseña de los títulos más relevantes que se liquidan por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o Actos Jurídicos Documentados.**

#### **1.3.1. La compraventa de bienes inmuebles.**

Al hablar de transmisiones patrimoniales el ejemplo más claro que se nos puede ocurrir es el de la compraventa de inmueble, en la que la teoría del título y el modo, abordada con anterioridad, se encuentra reflejada. Su regulación en el Cc parte de los artículos 1445 y ss y es que se trata de un contrato bilateral ya que surgen obligaciones para las partes que a continuación identificaremos. Es consensual<sup>275</sup> y traslativo del dominio, ya que se transmite la propiedad de tal manera que la parte vendedora o transmitente entrega una cosa determinada a la parte compradora o adquirente por un precio cierto, de ahí el carácter oneroso de este tipo de contrato<sup>276</sup>.

Un debate doctrinal interesante y que gira en torno a este tipo de contrato y la propiedad, es si es necesaria o no la transmisión de la propiedad. Están aquellos que parten de una teoría “no transmisionista”, ya que de proceder a la transmisión sería porque así lo hubieran pactado las partes específicamente. Si bien, la posición jurisprudencial mayoritaria aboga la posición contraria, entendiendo que el hecho de que este contrato sea traslativo del dominio parte de su propia naturaleza<sup>277</sup>.

A nuestro entender y dada la finalidad que el Registro de la Propiedad persigue y lleva a cabo, este negocio es traslativo del dominio y por consiguiente de la propiedad, que es la que se inscribe a favor del adquirente. El Cc regula en su Libro III los diferentes modos de adquirir la propiedad y dentro del mismo el Título IV trata la compraventa (artículos 1.445 y ss), por lo que no solo la ubicación nos lleva a justificar esta teoría, sino que además en concreto el artículo 1.473 enlaza la transmisión de la

---

<sup>275</sup> Relacionada esta cuestión con el artículo 1255 Cc en base a la autonomía de la voluntad de las partes a la hora de contratar.

<sup>276</sup> FAYOS GARDÓ, A.: *Derecho civil: manual de derecho de obligaciones y contratos*, Dykinson, Madrid, 2018, pág. 95.

<sup>277</sup> Sobre esta cuestión véase PÉREZ GURREAM R.: “La transmisión de dominio en la compraventa: el pacto de reserva de dominio”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 724, 2011, págs. 1145 a 1151.

propiedad, la adquisición y la inscripción en el Registro de la Propiedad. Sin embargo, en otros países esta cuestión tiene un revés en el sentido de que dominio y propiedad son instituciones diferentes, en base a la apropiación de la cosa existiendo notables diferencias al efecto<sup>278</sup>.

Ahora bien, el hecho de que el ámbito en el que se desarrolla la presente tesis abarque principalmente los bienes inmuebles, no quiere decir que el objeto de un determinado negocio jurídico no pueda recaer sobre otro tipo de bienes. Si apelamos a un ejemplo opuesto a bienes inmuebles, podemos citar la compraventa de buques, que abriría un nuevo campo jurídico de actuación con Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima y cuya inscripción de los mismos ya no entraría en el objeto del Registro de la Propiedad, sino en el del Registro de Bienes Muebles en la sección de buques y aeronaves<sup>279</sup>.

En concordancia, entendemos que es necesario no solo observar la norma que resulte de aplicación, sino también no olvidar la interpretación de la misma en los casos de remisión de una norma a otra y ello es lo que ocurre por ejemplo con la LIVA la cual no define lo que se considera bien inmueble, teniendo que acudir a la LGT, la cual en su artículo 12 determina que la interpretación de la norma tributaria se hará conforme al artículo 3 apartado primero del Cc<sup>280</sup>.

Si planteamos los conflictos que en el terreno inmobiliario puede proyectar una determinada compraventa podemos pensar que con carácter general pueden girar en torno al incumplimiento de las obligaciones de las partes, sin embargo, las controversias van más allá en muchos de los casos. Las resoluciones de la DGRN nos permiten abordar esta cuestión y del análisis de las mismas podemos extraer algunas temáticas que nos permitirán enlazar este contrato con la realidad registral. La

---

<sup>278</sup> En este sentido véase BAENA UPEGUI, M.: "Derecho real de dominio y propiedad privada. Función social de la propiedad", *Opinión Jurídica*, vol. 1, nº2, 2002, págs. 113 a 130.

<sup>279</sup> Sobre esta materia véase LÓPEZ-QUIROGA, C., MARTÍNEZ DE AZCOITIA, L., y SÁNCHEZ-FAYOS MARTÍN-PEÑA, J.: *Los contratos sobre el buque en Derecho español*, Dykinson, Madrid, 2018, págs. 39 a 58.

<sup>280</sup> En estos términos se pronuncia la DGT en la Resolución vinculante nº V1415-13, de fecha 24 de abril de 2013.

presencia de condiciones resolutorias en el contrato<sup>281</sup> o la cancelación de las mismas<sup>282</sup>, la revocación de un poder determinado<sup>283</sup>, la acreditación del juicio de suficiencia<sup>284</sup>, la representación por mandatario verbal sin ulterior ratificación<sup>285</sup>, los supuestos de tracto abreviado<sup>286</sup>, la acreditación de los medios de pago<sup>287</sup>, la incompleta acreditación del régimen matrimonial de separación de bienes por falta de la previa inscripción en el Registro Civil de la escritura de capitulaciones matrimoniales<sup>288</sup>, o los supuestos relacionados con la protección de espacios naturales<sup>289</sup>, son algunos de los casos que en la práctica antes de acudir a la vía judicial dilucida el citado Centro Directivo.

Paralelamente, cabe entrar a valorar brevemente los supuestos de doble venta ya que en la práctica pueden presentarse con bastante habitualidad. Son casos en los que surge un espacio de tiempo entre que se perfecciona el contrato y el mismo se ejecuta, vendiéndose el bien a distintos sujetos, por lo que a los efectos del artículo 1473 Cc el bien pertenecería a aquel que primero inscribiera en el Registro de la Propiedad y de no haber acudido al mismo pertenecería a quien de buena fe posea primero y si no se atenderá al título de fecha más reciente<sup>290</sup>. Se ha discutido la vinculación de la doble venta con la ya tratada teoría del título y el modo, siendo un sector partidario a que ha de aplicarse la tradición para alguno de los compradores aunque el propio artículo aplique una solución al caso concreto<sup>291</sup>. En materia

---

<sup>281</sup> Téngase en cuenta que en las transmisiones empresariales o hipotecas en las que se garantice un precio aplazado, ante la presencia de una condición resolutoria explícita, con sujeción al IVA, no se tributarían por TPO.

<sup>282</sup> Resolución de la DGSJFP de 10 de agosto de 2020.

<sup>283</sup> Resolución de la DGRN de 8 de febrero de 2019.

<sup>284</sup> Resolución de la DGSJFP de 19 de noviembre de 2020.

<sup>285</sup> Resolución de la DGSJFP de 3 de diciembre de 2020.

<sup>286</sup> Resolución de la DGRN de 25 de abril de 2018.

<sup>287</sup> Resolución de la DGRN de 22 de julio de 2016 o la de 4 de septiembre de 2017.

<sup>288</sup> Resolución de la DGSJFP de 13 de febrero de 2020.

<sup>289</sup> Resolución de la DGRN de 15 de junio de 2016.

<sup>290</sup> NORIEGA RODRÍGUEZ, L.: *Notas y supuestos prácticos de derecho civil: obligaciones y contratos*, Bosch Editor, Barcelona, 2020, pág. 98.

<sup>291</sup> Sobre esta cuestión véase RODRÍGUEZ ELORRIETA, N.: "Repaso a la figura de la doble venta contenida en el artículo 1473 del Código Civil", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 790, 2022, págs. 907 a 945.

tributaria, en principio, esta cuestión no tendría que generar ningún problema ya que ambos títulos tendrían que tributar por el ITPO.

El análisis de esta teoría para la doctrina dispone una serie de límites, distinguiendo entre conflictos de adquisiciones y las conocidas como adquisiciones a non domino. Entre los conflictos de adquisiciones podemos mencionar los supuestos de doble venta ya mencionados en el párrafo anterior, los cuales se diferencian de las adquisiciones a non domino en las que el adquirente es mantenido en la adquisición frente al verdadero titular. Si bien, hay autores que asimilan ambos supuestos y otros que a tenor de lo expuesto, distinguen ambas figuras en el sentido de que aunque se pueda hablar de un conflicto en la adquisición, en los supuestos de doble venta el transmitente es solo uno frente a distintos adquirentes y en todo caso, se dan transmisiones sucesivas<sup>292</sup>.

A nuestro juicio y habiendo analizado desde la perspectiva registral y jurisprudencial estas figuras, compartimos la opinión de aquel sector doctrinal que los considera como conflictos diferenciados. Además el tan importante artículo 34 LH en la esfera registral ampara y protege las adquisiciones a non domino, ya que se entiende salvado el defecto sobre la parte transmitente, si según el registro el mismo tenía facultades para transmitir<sup>293</sup>.

Como vemos, la incidencia de las transmisiones patrimoniales a través de la compraventa se presenta en nuestro sistema de múltiples formas, si bien, es necesario traer a colación que nuestro panorama normativo no deja de suscitar nuevos interrogantes con la presencia de las nuevas tecnologías, tal y como ocurre con otros contratos como el blockchain y el legaltech o smart contract. Estos últimos son contratos que se ejecutan en todo, o en parte por medios informáticos, esta

---

<sup>292</sup> En este sentido véase CASTILLO MARTÍNEZ, C.C., *op.cit.*, págs. 2007 a 2015.

<sup>293</sup> Así lo reiteran las STS 226/2010, de 23 de abril y la 511/2010, de 20 de julio.

cuestión ha supuesto un debate acerca de si los mismos encajan o no, en la dinámica contractual establecida por nuestro ordenamiento<sup>294</sup>.

De otro lado, lo que actualmente se conoce como blockchain hace referencia a un registro público o libro en el que constan transacciones, mediante bloques de datos en forma de cadena de información descentralizada<sup>295</sup>. Esta nueva tecnología no proyecta la presunción de exactitud y veracidad presente en el ámbito registral<sup>296</sup> o notarial<sup>297</sup>, pero en cambio sí proporciona una seguridad en cuanto al contenido de los datos almacenados<sup>298</sup>.

Es de recibo mencionar que ya son unos cuantos los países en los que en sus respectivos Registros de la Propiedad están experimentando la utilización de esta tecnología, tal es el caso de Australia, México o Suecia<sup>299</sup>. En lo que respecta a España, hay noticia de que en el año 2018 se suscribió un Convenio entre el Colegio de Registradores y la asociación Alastria para el desarrollo del blockchain<sup>300</sup>. Entre lo que realmente interesa en materia de impuestos, se ha entendido que el blockchain encuentra su relación con el IADJ, en relación con los documentos notariales y con las OS, mientras que en el caso de los smart contracts se vinculan con los documentos mercantiles en la modalidad de AJD<sup>301</sup>.

<sup>294</sup> SCHUMANN BARRAGÁN, G.: “Smart contracts y tutela judicial. La incidencia de los contratos autoejecutables en la tutela judicial de los derechos y los intereses materiales de los justiciables”, *Justicia: Revista de derecho procesal*, nº 2, 2021, págs. 212 a 213.

<sup>295</sup> PARDO PRADO, S.: “Problemática jurídica de blockchain: Circular 1/2022, reglamento MiCA, derechos ARCO, derecho al olvido y consumidores”, *Revista de Derecho vLex*, nº 212, 2022, pág. 26.

<sup>296</sup> En el ámbito del Derecho Inmobiliario Registral, ello se traduce en el tan importante principio de legitimación registral de los artículos 38 LH y 41 LH.

<sup>297</sup> En lo que respecta al ámbito notarial, la citada presunción se regula en el artículo 143 párrafo tercero del Decreto de 2 de junio de 1944 por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado.

<sup>298</sup> IBÁÑEZ JIMÉNEZ, J.W.: *Blockchain: primeras cuestiones en el ordenamiento español*, Dykinson, Madrid, 2018, pág. 178.

<sup>299</sup> PARDO PRADO, S., *op. cit.*, págs. 27 a 28.

<sup>300</sup> RAGA SASTRE, N.: “Retos del Registro de la Propiedad en materia de protección de datos y nuevas tecnologías”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 775, 2019, pág. 282.

<sup>301</sup> BELDA I.: “El Blockchain i el smart contract en relació a l’Impost sobre les Transmissions Patrimonials i els Actes Jurídics Documentats”, *Revista de internet, derecho y política*, nº 29, 2019 [en línea], consultado en: <https://raco.cat/index.php/IDP/article/view/373574/467181>.

Sucede pues, que esta cuestión lleva a reflexionar sobre la proyección que tendría todo esto en los Registros de la Propiedad y es que si nuestro sistema ya de por sí proporciona múltiples garantías en su procedimiento, ¿podría pensarse que el blockchain sustituiría a nuestra institución?. La respuesta entendemos que ha de ser negativa, dado que por una parte se pueden valorar algunas dificultades que menoscabarían principios registrales como puede ser la oponibilidad frente a terceros o la prioridad registral y su vinculación en consecuencia con el cierre<sup>302</sup>.

### **1.3.2. Los préstamos con garantía hipotecaria.**

El derecho real de hipoteca ya fue objeto de análisis en el capítulo anterior para proyectar su vinculación con el derecho de propiedad, si bien, con independencia de los distintos tipos de hipotecas, ahora nos centraremos en la tributación de los préstamos con garantía hipotecaria. Se entiende que el préstamo hipotecario tributa conjuntamente en el IVA y ello dado el carácter accesorio de la hipoteca<sup>303</sup>. La constitución de los derechos reales puede inducir a confusión en torno a si suponen o no, una transmisión patrimonial. La respuesta es más que afirmativa ya no solo por lo dispuesto en la normativa de referencia, sino porque con esa constitución surge un desplazamiento patrimonial.

En lo que respecta a la tributación de este derecho otorgado por una persona jurídica, encontramos la sujeción a la modalidad por AJD del ITPAJD<sup>304</sup>, aplicando el correspondiente tipo impositivo sobre la total responsabilidad hipotecaria<sup>305</sup>. Uno de

---

<sup>302</sup> RODRÍGUEZ DE ALMEIDA, M.G.: "Sistema registral y blockchain", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 790, 2022, págs. 1156 a 1159. Para un estudio en el tiempo sobre la cuestión también véase GALLEGO FERNÁNDEZ, L.A.: "Cadenas de bloques y Registros de derechos", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 765, 2018, págs. 97 a 142; ARRUÑADA, B.: "Limitaciones de blockchain en contratos y propiedad", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 769, 2018, págs. 2465 a 2493; o MÉNDEZ GONZÁLEZ, F.P., y GALLEGO FERNÁNDEZ, L.A.: "Contratos automatizados, Cadenas de Bloques y Registros de la Propiedad", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 778, 2020, págs. 851 a 957.

<sup>303</sup> Sobre esta cuestión véase CALVO VÉRGEZ, J.: "La tributación de las operaciones de constitución, ampliación y cancelación de préstamos hipotecarios en la cuota variable del impuesto sobre actos jurídicos documentados", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 737, 2013, págs. 1644 s 1653.

<sup>304</sup> En estos términos ya se pronunciaba el TS en Sentencia 401/1989, de 2 de octubre de 1989.

<sup>305</sup> Dicha valoración se hará conforme al artículo 10.5 c) TRLITPAJD y servirá para la determinación de la base imponible.

los fundamentos que a nuestro juicio compartimos es que desde el punto de vista tributario lo que interesa es el derecho real y su sujeción a esta modalidad depende en parte de la inscripción en el Registro de la Propiedad<sup>306</sup>.

Del mismo modo ocurre ante una igualación de rango, ya que se prevé la sujeción a la modalidad de AJD cuota gradual de los documentos notariales<sup>307</sup> y siempre que se den una serie de circunstancias como la de que el objeto sea una cosa valuable, inscribible en el registro y no sujeta al Impuesto de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales u Operaciones Societarias<sup>308</sup>, reglas estas que habrá de tener en cuenta siempre que se aprecie una sujeción a esta modalidad en los términos expuestos<sup>309</sup>.

Los préstamos objeto de análisis se sujetan a la citada modalidad dada su incompatibilidad con otros impuestos en los términos relacionados con anterioridad. En el presente caso hay sujeción al IVA y a la vez exención a dicho impuesto conforme al artículo 20, Uno, apartado décimo octavo de la LIVA, por lo que en consecuencia tributarían por AJD, siendo el sujeto pasivo el prestamista<sup>310</sup>. Esta última cuestión se contempla en lo contenido en el artículo 29 del TRLITPAJD, que fue objeto de reforma en 2018 en virtud del Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, que el Gobierno aprobó al apreciar una situación de extraordinaria y urgente necesidad.

De otro lado, si el prestamista es persona física no empresario la sujeción se apreciaría al ITPO pero con la exención prevista en el artículo 45, I, B en su apartado 15 del TRLITPAJD y como es incompatible el mismo con AJD tampoco podría aplicarse

---

<sup>306</sup> En este sentido véase LAGO MONTERO, J.M.: "El impuesto de las hipotecas. Razones de un embrollo y de una jurisprudencia contradictoria del Tribunal Supremo", *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 7, 2019, págs. 23 a 32.

<sup>307</sup> Sobre esta cuestión véase FALCÓN Y TELLA, R.: "Las operaciones sobre el rango hipotecario y la Res. DGT 3 noviembre 2004: la necesidad de una interpretación correctiva", *Revista Quincena Fiscal*, nº 7, 2005, págs. 5 a 8.

<sup>308</sup> GARCÍA-TREVIJANO HINOJOSA, J.E., "Oficina...", *op.cit.*, pág. 368.

<sup>309</sup> Al respecto, cabe mencionar los autos 24/2005, de 18 de enero y 223/2005, de 24 de mayo del TC, que inadmitieron una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TSJ de Cataluña, por vulneración del principio de igualdad en materia tributaria y de capacidad económica como consecuencia de un préstamo constituido entre empresarios.

<sup>310</sup> Todo lo relacionado con el sujeto pasivo no ha de confundirse con los sujetos a los que les correspondan abonar los gastos hipotecarios.

la sujeción a esta última modalidad. En consecuencia, es fundamental concretar el sujeto pasivo para determinar la sujeción a alguna de las modalidades expuestas y en todo caso con posterioridad, apreciar si nos encontramos ante un supuesto de exención o no.

A modo de ejemplo, no habría exención en el caso de las Viviendas de Protección Oficial con hipoteca distribuida entre las fincas resultantes de una división horizontal<sup>311</sup> y si la habría en los casos de aceptación de hipoteca unilateral por parte de la Tesorería General de la Seguridad Social<sup>312</sup>. Aquellas hipotecas unilaterales se diferencian principalmente de las bilaterales en que no concurren prestatario y prestamista en su formalización, de ahí que se acompañen de escritura de aceptación en las que comparece el representante de la entidad bancaria, consintiendo y ratificando el contenido de las mismas. La aceptación por parte de la figura del acreedor no es un elemento determinante para la constitución de este tipo de hipotecas, sin embargo, de la no aceptación pueden derivar otro tipo de consecuencias<sup>313</sup>. Ejemplo de ello, lo encontramos en la STSJ de Castilla La Mancha 2040/2001, de 23 de junio en la que se presenta un supuesto en el que en sin haberse aceptado, se solicita la cancelación con el consentimiento del acreedor, quedando sin efecto la liquidación que se tuviera que girar por la constitución.

Desde otra perspectiva y para concluir con este epígrafe, hay que mencionar que la determinación del sujeto pasivo en este ámbito ha sido objeto de polémica desde tiempo remotos, teniendo los tribunales que dilucidar sobre sobre esta cuestión. Hasta el año 1985 el sujeto pasivo era el prestatario, cuestión que a día de hoy ha cambiado, siendo el prestamista el sujeto pasivo cuando estemos ante escrituras de préstamo con garantía hipotecaria conforme al artículo 29 TRLITPAJD.

---

<sup>311</sup> STS 942/2020, de 8 de julio.

<sup>312</sup> Véase la Resolución de la DGRN de 23 de abril de 2007.

<sup>313</sup> Como complemento a lo anterior véase en este sentido, CALVO VÉRGEZ, J: “La tributación de las operaciones de constitución de hipoteca unilateral en el IAJD a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la UEx*, nº 34, 2018, pág. 36.

Ello se justifica en el interés que existe por la entidad acreedora de inscribir el título en el Registro de la Propiedad, sobre lo cual traemos nuevamente a colación lo expuesto con anterioridad, en el sentido de que estamos ante un derecho de constitución registral. Además conforme al artículo 89.3 c) del Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, el hecho de que fuese el prestatario el que tuviere que asumir dicho pago del tributo se consideraría abusivo<sup>314</sup>.

En este panorama compartimos la opinión de un sector de la doctrina al entender que la modificación de la norma en el sentido de establecer al prestamista como sujeto pasivo del impuesto fue una rectificación y no una aclaración por medio de una norma interpretativa con respecto a la norma anterior. Ahora bien, en torno a la aplicación temporal de una norma pueden surgir interrogantes y esta cuestión conecta con la de la irretroactividad de la norma tributaria<sup>315</sup>. El artículo 9.3 CE trata la garantía que la norma suprema proyecta en torno a la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Sin atender al objeto concreto de la norma, el artículo 10 LGT presenta una casuística y es que la norma tributaria podrá o no ser retroactiva, lo que dependerá en cierto modo de si regula un régimen de infracciones y sanciones, o de recargos en relación con actos no firmes y siempre que el interesado se vea beneficiado.

### **1.3.3. La modificación de entidades hipotecarias.**

Por modificaciones de entidades hipotecarias se conoce la agrupación, agregación, segregación y división, operaciones que suponen una modificación registral de la finca implicando dos consecuencias, de un lado modificación de la superficie y de otro lado, la necesidad de incluir en la misma finca registral otra porción de terreno, o en su caso abrir un nuevo folio con finca independiente como

---

<sup>314</sup> FALCON Y TELLA, R.: "Cambio de criterio sobre el sujeto pasivo de AJD en los préstamos hipotecarios: la STS 1505/2018, de 26 de octubre", *Revista Quincena Fiscal*, nº 20, 2018, págs. 9 a 14.

<sup>315</sup> Sobre esta materia véase REDONDO TRIGO, F.: "Irretroactividad y Actos Jurídicos Documentados en el Real Decreto-ley 17/2018", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 774, 2019, págs. 2134 a 2142.

consecuencia de la operación practicada. La agregación, agrupación, o segregación son operaciones quizás no tan frecuentes en registros en los que predominen las fincas urbanas. Si por el contrario, predominan las divisiones horizontales en este tipo de fincas y en aquellas demarcaciones en las que predomina el suelo rústico, es más común practicar una agregación, agrupación o segregación.

Estas modificaciones aparecen más extensamente analizadas en los artículos 45 a 48 RH ambos inclusive y a nivel de la tributación de estos títulos que también se presentan al registro para su inscripción encontramos una serie de particularidades, que pasaremos a analizar a continuación. La tributación de estos títulos se analiza desde el ITPADJ, modalidad de AJD documentos notariales conforme al artículo 27.1 a) y siguientes y artículo 66.1. a) y siguientes del Reglamento que desarrolla este mencionado impuesto.

Sobre la base imponible se aplicará el tipo de gravamen fijado por la Comunidad Autónoma en cuyo territorio radique el registro en el que deberá procederse a la inscripción de la operación y si ésta no lo tiene establecido el tipo de gravamen será el de 0,50%<sup>316</sup>. En el caso de Andalucía para los hechos imposables devengados a partir del 28 de abril de 2021, conforme al artículo 49 de la Ley 5/2021, la primera copia notarial de estos títulos tributará por la cuota fija contemplada en la norma reguladora de este impuesto y además, le será aplicable un tipo de gravamen del 1,2% siempre y cuando se cumplan los requisitos generales ya analizados en otros epígrafes de la presente tesis que sintetizamos nuevamente (primera copia notarial, que tenga por objeto cantidad o cosa valuable, inscribible en el registro y no sujeta al ISD o a las modalidades el transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD).

En este ámbito también es fundamental tener en cuenta los supuestos de incompatibilidades con otros impuestos, ya que la confusión puede llevar a que el sujeto pasivo ante este tipo de operaciones considere que le es de aplicación alguna

---

<sup>316</sup> BARRANCO AGUAYO, A.M.: "Tributación de los actos de modificación de entidades hipotecarias", en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Tráfico inmobiliario...*, cit., pág. 157 y ss.

exención prevista para la modalidad indicada. Así por ejemplo, en los supuestos de distribución de beneficios y cargas en operaciones de reparcelación, no procedería la exención prevista en el artículo 45.I.B.7 TRLITPAJD, no cupiendo una interpretación analógica en este sentido<sup>317</sup>.

Los sujetos pasivos conforme al artículo 29 TRLITPAJD serían para los supuestos reseñados los titulares que insten la práctica de la operación. Y en relación a la base imponible de los títulos de agrupación, agregación y segregación la misma se constituirá por el valor de las fincas agrupadas en caso de agrupación, por el de la finca que se agregue a otra mayor en casos de agregación, por el de la finca segregada<sup>318</sup>, o en los casos de división el valor total de la finca que se divide<sup>319</sup>. En este sentido, hay que poner lo expuesto en relación con el artículo 30.1 TRLITPAJD que en su párrafo tercero dispone que si la base imponible se concreta en base al valor de los inmuebles, dicho valor no podrá ser inferior a las reglas establecidas en el artículo 10 TRLITPAJD y que se relacionan con el valor de referencia que pasaremos a tratar con posterioridad<sup>320</sup>.

#### **1.3.4. Supuestos de adjudicación de inmuebles.**

Son diversos los supuestos de adjudicación de inmuebles que contempla el artículo 7.2 TRLITPAJD en sus respectivos apartados. Si bien, nos centraremos en un supuesto específico y de gran trascendencia práctica como lo es la disolución de comunidad ordinaria no empresarial regulada en los artículos 392 y ss Cc, ya que si acudimos a la normativa fiscal encontramos una ausencia de regulación conceptual de la materia. En términos generales, encontramos la sujeción al IAJD modalidad de documentos notariales, conforme al artículo 31.2 TRLITPAJD. No obstante, el artículo 45 I. B) en su apartado tercero vuelve a contemplar una exención de importante

---

<sup>317</sup> STSJ de la Rioja 186/2009, de 3 de junio.

<sup>318</sup> Véase al respecto lo contenido en el artículo 70.3 del Reglamento que desarrolla el ITPAJD.

<sup>319</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase SERNA BLANCO, L.: “La tributación de los actos jurídicos documentados, documento notarial cuota variable de operaciones inmobiliarias no sujetas a IVA y su relación con la disolución de comunidades sobre bienes inmuebles”, *Revista Quincena Fiscal*, nº16, 2015, págs. 39 a 57.

<sup>320</sup> BARRANCO AGUAYO, A.M.: “Tributación de...”, *op. cit.*, pág. 155.

aplicación práctica con respecto a aportaciones o liquidaciones a la sociedad conyugal<sup>321</sup>.

Un supuesto particular abarca los excesos de adjudicación de carácter oneroso, ya que en estos casos se contempla una posible sujeción al ITPO, que dependerá de si el exceso es evitable, cuestión que ha sido objeto de controversia al igual que las extinciones parciales con compensación en metálico a los comuneros que quedan fuera de la comunidad<sup>322</sup>. En relación a la casuística que se puede presentar con los excesos de adjudicación, los mismos tienen lugar cuando desaparece por extinción una comunidad de bienes, en aquellos asuntos en los que se entregan bienes o derechos y el valor resulta ser superior a la cuota que se asigna en dicha comunidad, generándose en consecuencia un exceso que hace que se reciba más de lo que estaba previamente establecido.

Hacemos alusión a los excesos que van aparejados de una compensación con respecto al resto de comuneros, ya que de ello depende en parte la sujeción a este impuesto. La tributación abarca tanto a los supuestos en los que se declara dicho exceso, como a los que comprueba la propia Administración. La citada compensación se materializa en una indemnización, o en la entrega de una participación indivisa del inmueble<sup>323</sup>. Aunque la normativa, como bien sabemos, prevé excepciones<sup>324</sup> aplicables al caso concreto, habrá que acudir a cada supuesto particular y analizarlo para no incurrir en una elusión del pago del impuesto<sup>325</sup>.

---

<sup>321</sup> Sobre esta cuestión véase JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M.: “La tributación en el ITO y AJD de las disoluciones de comunidad”, *Cuadernos de Derecho y Comercio*, nº 65, 2016, págs. 233 a 249.

<sup>322</sup> En este sentido véase SERNA BLANCO, L., *op.cit.*, págs. 39 a 57.

<sup>323</sup> Véase la Consulta general de la DGT 0715-00 de 29 de marzo de 2000.

<sup>324</sup> Véanse los artículos 821, 829, 1056 párrafo segundo, 1062 párrafo primero, así como las disposiciones de Derecho Foral aplicables al caso.

<sup>325</sup> En este sentido véase VERDESOTO GÓMEZ, M.: “El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: aspectos relacionados con la familia”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 22, 2011, págs. 53 a 79.

## 2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: ASPECTOS CON ESPECIAL INCIDENCIA REGISTRAL.

Si partimos de tiempos remotos, este impuesto tiene importantes antecedentes históricos que provienen del Imperio Romano, cuando se impuso por el emperador Augusto la conocida como “*Vigesima Hereditatum*”. De esta forma se pagaba una veinteava parte de las herencias y tuvo reflejo en España en el año 1798 por medio de una contribución sobre las sucesiones<sup>326</sup>.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones lo encontramos regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Con carácter preliminar, cabe destacar que tiene una naturaleza directa y subjetiva<sup>327</sup> y que se trata de un impuesto progresivo, girando el debate en torno a si se trata de un impuesto sobre el patrimonio, ya que suele incrementarse el mismo en este tipo de adjudicaciones, o de la renta ya que su tributación se asimila más a los impuestos de ese tipo<sup>328</sup>. A su vez, es cedido a las CCAA y la cesión del impuesto comprende la gestión, el producto<sup>329</sup>, así como las competencias normativas sobre determinadas materias, como por ejemplo sobre tarifas, deducciones, bonificaciones, o reducciones siendo estas estatales, o con mejoras autonómicas o propias de las CCAA<sup>330</sup>.

El poder tributario encuentra su manifestación en las potestades que desarrollan los órganos del Estado para hacer efectivas sus pretensiones tributarias<sup>331</sup> y la potestad tributaria que se les atribuye a las CCAA no es absoluta conforme al

<sup>326</sup> Sobre esta cuestión véase GARCÍA NICOLÁS, C.: “El papel de Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito rural: la transmisión de fincas rústicas”, *Crónica Tributaria*, nº 182, 2022, págs. 17 a 19.

<sup>327</sup> Véase lo dispuesto en el artículo 1 LISD.

<sup>328</sup> En este sentido véase SOLER BELDA, R., *La progresividad en...*, cit., págs. 231 a 236.

<sup>329</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J., FERNÁNDEZ PICAZO CALLEJO, J.L., y GARCÍA CARRETERO, B.: *Manual del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 26.

<sup>330</sup> LARIO PARRA, M.J.: “Las últimas reformas del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Andalucía y su relación con los principios constitucionales”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2018, pág. 184.

<sup>331</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Incidencia del Derecho Internacional general en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pág. 41.

artículo 156 CE, ya que existen límites como consecuencia del reparto del poder tributario en nuestro ordenamiento<sup>332</sup>.

Sobre esta temática se ha pronunciado el TC siendo necesario clarificar dicho ejercicio en los siguientes términos:

- Todo límite al ejercicio de la potestad tributaria conferida a las CCAA en ningún caso podrá imposibilitar el ejercicio de dicho poder por parte de las mismas<sup>333</sup>.
- La interpretación que se ha de practicar de las prohibiciones que puedan resultar, ha de realizarse de una forma sistemática y no olvidando las contenidas en el artículo 6 LOFCA, ya que de proceder a una interpretación restrictiva ello dificultaría la creación de tributos propios<sup>334</sup>.
- Los límites marcados por la LOFCA no van dirigidos a evitar una posible doble imposición, sino que se pretende garantizar una adecuada compatibilidad en cuanto al ejercicio de la potestad tributaria, con cumplimiento a lo previsto en el artículo 31.1 CE<sup>335</sup>.
- Con todo ello, se consigue una coordinación del sistema en la que exista un ejercicio tributario que no solape las funciones o competencias asumidas por el Estado, las CCAA o las entidades locales<sup>336</sup>.

En lo que respecta a las bonificaciones aplicables al caso concreto, dicha cuestión ha sido objeto de debate y crítica llegando incluso a discutirse la supresión de este impuesto. En Andalucía desde el pasado 11 de abril del año 2019, si nos encontramos ante una adquisición *mortis causa o inter vivos*, por ejemplo a

---

<sup>332</sup> Sobre esta cuestión véase IGLESIAS CASAS, J.M.: “Tributos autonómicos basados en el incumplimiento de la función social de la propiedad y su configuración a la luz de la prohibición de equivalencia del artículo 6.3 de la LOFCA. A propósito del canon de inmuebles en estado de abandono de la Comunidad Autónoma gallega”, *Revista Quincena Fiscal*, nº18, 2020, págs. 89 a 110.

<sup>333</sup> Así resulta de los siguientes pronunciamientos del TC: STC 150/1990, de 4 de octubre y STC 289/2000, de 30 de noviembre.

<sup>334</sup> Véase la STC 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>335</sup> STC 210/2012, de 14 de noviembre.

<sup>336</sup> STC 19/1987, de 17 de febrero.

determinados contribuyentes (los del Grupo I y II conforme a lo establecido en el artículo 20.2.a) de la LISD) le es de aplicación una bonificación del 99% y del mismo modo ocurre en otras CCAA. Se ha hablado de una reforma necesaria sobre esta materia y se apuesta por una armonización del impuesto entre las distintas CCAA, sin distinciones, pudiéndose extender el beneficio por ejemplo de la citada bonificación que opera en Andalucía en todo el país y sobre los mismos grados de parentesco<sup>337</sup>.

Las distintas manifestaciones que un mismo impuesto pueda tener por razón del territorio, pueden generar que a simple vista se entienda que existe una discriminación, de ahí a que para algunos sea necesaria la supresión del ISD, o la no sujeción al mismo y exención en su caso con respecto a los incrementos de patrimonio en materia del IRPF que pudieran apreciarse<sup>338</sup>. A continuación, analizando la normativa autonómica correspondiente a la regulación del ISD en cada Comunidad Autónoma, expondremos las bonificaciones que se establecen para las adquisiciones *mortis causa*, que a la fecha de redacción de la presente tesis resultan de aplicación:

- Andalucía: Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
  - Bonificación de 99% para adquisiciones por causa de muerte para contribuyentes del Grupo I y II.
- Aragón: Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  - Bonificación del 65% para cónyuge, ascendientes y descendientes de adquisiciones *mortis causa* con respecto a la vivienda habitual del causante.

---

<sup>337</sup> En este sentido véase GONZÁLEZ PINO, A.: “La vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria: el Impuesto de Sucesiones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 22, 2019, págs. 81 a 88.

<sup>338</sup> Sobre esta cuestión véase SOLER ROCH, M.T.: “Los retos tributarios del siglo XXI”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº183, 2019, págs. 31 a 46.

- Asturias: Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.
  - Bonificación del 100% cuando el adquirente tenga una discapacidad igual o superior al 65%.
- Baleares: Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.
  - Bonificación de 99% para adquisiciones por causa de muerte para contribuyentes del Grupo I.
- Canarias: Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.
  - Bonificación de 99% para adquisiciones por causa de muerte para contribuyentes del Grupo I y II.
- Cantabria: Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.
  - Bonificación de 100% para adquisiciones por causa de muerte para contribuyentes del Grupo I y II, con equiparación al Grupo II de aquellos sucesores pertenecientes a los Grupos III y IV, que estuvieren vinculados al causante como tutores judicialmente declarados, cuando éste fuere incapacitado.
- Castilla- La Mancha: Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

- Las bonificaciones serán del 100%, 95%, 90%, 85% o 80% en atención a unos parámetros que se fijan en cuanto al valor de la base liquidable, cuando los sujetos pasivos correspondan a los Grupos I y II.
  - Base Liquidable inferior a 175.000€ = Bonificación del 100%.
  - Base Liquidable igual o superior a 175.000€ e inferior a 225.000€ = Bonificación de 95%.
  - Base Liquidable igual o superior a 225.000€ e inferior a 275.000€ = Bonificación del 90%.
  - Base Liquidable igual o superior a 275.000€ e inferior a 300.000€ = Bonificación del 85%.
  - Base Liquidable igual o superior a 300.000€ = Bonificación del 80%.
- Bonificación del 95% cuando el adquirente tenga una discapacidad igual o superior al 65%.
- Castilla y León: Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.
  - Bonificación del 99% cuando en sujeto pasivo fuere el cónyuge, descendiente o adoptado, o ascendiente o adoptante del causante.
- Cataluña: Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
  - Bonificación del 90% para cónyuges.
  - Bonificación variable aplicable a los sujetos pasivos de los Grupos I y II, en función del valor de la base imponible que resulte del baremo efectuado por la normativa reseñada.

- Comunidad Valenciana: Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.
  - Bonificación del 75% para adquisiciones por causa de muerte para contribuyentes del Grupo I.
  - Bonificación del 50% para adquisiciones por causa de muerte para contribuyentes del Grupo II.
  - Bonificación del 75% cuando el adquirente tenga una discapacidad física o sensorial igual o superior al 65% y con discapacidad psíquica igual o superior al 33%.
- Extremadura: Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.
  - Bonificación de 99% para adquisiciones por causa de muerte para contribuyentes del Grupo I y II.
- Guipúzcoa: Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  - Bonificación del 95% para colaterales hasta el tercer grado del causante, para adquisiciones de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, siempre que no existan descendientes o adoptados.
- Madrid: Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

- Bonificación de 99% para adquisiciones por causa de muerte para contribuyentes del Grupo I y II.
- Bonificación del 15% para adquisiciones por causa de muerte para contribuyentes del Grupo III (colaterales de segundo a tercer grado por consanguinidad).
- Bonificación del 10% para sujetos pasivos de tercer grado.
- Murcia: Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.
  - Bonificación de 99% para adquisiciones por causa de muerte para contribuyentes del Grupo I y II.

Habrà que atender a la fecha de fallecimiento del causante ya que los tipos que resulten de aplicación pueden ser distintos, no obstante en algunas CCAA lo que la normativa de referencia nos plasma son reducciones a aplicar, que a diferencia de las bonificaciones, las mismas se aplican sobre la base imponible dando lugar a la base liquidable:

- Álava: Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  - Reducciones cuantitativas para los Grupos 0 y I y para personas con discapacidad.
  - Reducción del 95% por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades.
  - Reducción del 95% para adquisición lucrativa de los que conviviesen con el causante durante los dos años anteriores a la transmisión.

- Galicia: Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.
  - Reducción del 99%, 97% o 95% por adquisición de vivienda habitual tomando de base el valor real del inmueble entre un baremo contemplado entre los 150.000€ y 300.000€.
  - Reducción del 99% por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades, o por la adquisición de explotaciones agrarias prioritarias siempre que se den unas determinadas circunstancias.
  - Reducción del 95% por la adquisición fincas rústicas de dedicación forestal.
  - Reducción del 99% por la adquisición de fincas rústicas.
  - Reducción 95% por la reducción por la adquisición de bienes destinados a la creación o constitución de una empresa o negocio profesional.
- La Rioja: Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos, establece una serie de reducciones siempre que se cumplan una serie de circunstancias en los siguientes supuestos:
  - Reducción del 99% o del 99,5% por adquisición de empresas individuales y negocios profesionales.
  - Reducción del 99% para adquisición de participaciones en entidades siempre que concurran una serie de circunstancias.
  - Reducción del 99% por adquisición de explotaciones agrarias.

- Reducción del 95% por adquisición de vivienda habitual.
- Navarra: Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  - Reducción del 95% para adquisición de terrenos naturales protegidos.
  - Reducción cuantitativa en función del grado de discapacidad del sujeto pasivo.
    - Discapacidad igual o superior al 33% = - 60.000€.
    - Discapacidad igual o superior al 65% = - 180.000€.
- Vizcaya: Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  - Reducciones cuantitativas por parentesco para los grupos I, II, III, y para las personas con discapacidad.
  - Reducción del 99% por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades, o del 100% por la adquisición de explotaciones agrarias prioritarias.
  - Reducción del 95% por adquisición de vivienda habitual.
  - Reducciones relacionadas con la agricultura que pueden ser del 50%, 75%, 90% y 100% según los casos.

Como vemos, se generan diversos supuestos atendiendo a los puntos de conexión establecidos y en función del territorio o lugar de fallecimiento del causante. En España, la cesión de impuestos genera una disparidad normativa importante, siendo complejo en ocasiones dar con el tipo de gravamen que resulte de aplicación,

bonificación o reducción según los casos<sup>339</sup>. En conclusión, vemos como la territorialidad puede predicarse del tributo, de la ley tributaria o del poder tributario, por lo que no es de extrañar que pueda hablarse de este aspecto en el ámbito tributario, ya que como vemos los puntos de conexión existentes en la norma tributaria se sirven de la territorialidad<sup>340</sup>.

### **2.1. Las adquisiciones por herencia y la extinción de usufructo.**

El título de herencia podría considerarse el título que por excelencia tras el fallecimiento de una persona se utiliza para inscribir las adjudicaciones de los bienes a favor de los herederos. Se considera heredero a aquella persona que recibe los bienes del causante previa aceptación<sup>341</sup> de los mismos a título universal, a diferencia de lo que sucede con la figura del legado, en la que el legatario lo hará a título particular<sup>342</sup>.

El concepto de residencia y lo que implica, no ha de quedar separado de la territorialidad, aunque existan distintos puntos de conexión o factores a tener en cuenta por parte de la ley tributaria, del mismo modo que existen distintas consecuencias jurídico tributarias aplicables al caso concreto<sup>343</sup>.

Es necesario destacar la importancia del concepto de residencia, ya que teniendo en consideración lo expuesto con anterioridad sobre la residencia en España, este parámetro es fundamental cuando se habla de la sujeción al ISD, ya que se tiene en cuenta a la hora de liquidar el lugar de la residencia habitual del causante

---

<sup>339</sup> En este sentido véase ORTEGA ALMÓN, M.A.: "Impuestos sobre la riqueza y el ciclo político en el ámbito autonómico", *Gestión y análisis de políticas públicas*, nº 24, 2020, págs. 63 a 85.

<sup>340</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Incidencia del Derecho Internacional...*, cit., pág. 37.

<sup>341</sup> Sobre la adquisición de la aceptación y sus fundamentos véase ALBALADEJO GARCÍA, M.: "La adquisición de la herencia en el Derecho español", *Anuario de Derecho Civil*, vol. 8, nº 1, 1995, págs. 10 y ss.

<sup>342</sup> ACEDO PENCO, A.: *Derecho de Sucesiones. El testamento y la herencia*, Dykinson, Madrid, 2014, págs. 22 a 23.

<sup>343</sup> Sobre esta cuestión véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Incidencia del Derecho Internacional...*, cit., págs. 43 a 47.

en el momento del fallecimiento. Cuestión que conecta con lo que será objeto de análisis en el Capítulo III en lo que concierne a la figura de las oficinas liquidadoras.

Dicha cuestión pero trasladada a otro extremo, fue considerada por el TJUE<sup>344</sup>, cuando declaró que España incurría en un incumplimiento de obligaciones al admitir diferencias de trato fiscal en materia de sucesiones y donaciones entre causahabientes y las efectuadas en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no era residente de España, con virtualidad también cuando el bien no se encontraba en territorio español. Esto conecta además, con el hecho de que la tributación en España de este impuesto se produce por obligación personal, de manera que si se produce la aceptación por un sujeto residente en España con respecto a la herencia de un causante que residía en Francia, se tributa en España con independencia de donde los bienes se encuentren situados, siendo posible en estos casos la aplicación de una deducción por poder apreciarse un supuesto de doble imposición. Vemos así que la consideración espacial del tributo lleva a apreciar dos aspectos, de un lado la eficacia de la norma en el espacio y de otro lado el lugar en el que se entiende realizado el hecho imponible<sup>345</sup>.

La sucesión contiene un entramado de conceptos y casuísticas que llevan a ser objeto de análisis. Así nuevamente, la DGSJFP se ha pronunciado entre muchos otros asuntos sobre los distintos tipos de legítima y la importancia de la publicidad registral al efecto<sup>346</sup>, los pactos sucesorios<sup>347</sup>, títulos sucesiones en el caso de causantes extranjeros<sup>348</sup> o las sustituciones vulgares<sup>349</sup>. De igual forma, ocurre con la aceptación tácita siempre que exista una actuación que implique por consiguiente la voluntad de aceptar conforme a los artículos 999 y 1000 Cc y se solicite la inscripción, o cuando se acude al contador para que parta la herencia<sup>350</sup>. En caso de duda puede acudir al

---

<sup>344</sup> Véase Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12.

<sup>345</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Incidencia del Derecho Internacional...*, cit., pág. 29.

<sup>346</sup> Resolución de la DGSJFP de 28 de septiembre de 2020.

<sup>347</sup> Resolución de la DGSJFP de 10 de marzo de 2021.

<sup>348</sup> Resolución de la DGSJFP de 30 de julio de 2021.

<sup>349</sup> Resolución de la DGSJFP de 30 de diciembre de 2021.

<sup>350</sup> Resolución de la DGRN de 19 de septiembre de 2002.

Notario para que requiera al heredero la aceptación o repudiación<sup>351</sup>. Por su parte, en lo que conecta la materia registral con este impuesto la liquidación y el pago no implican por consiguiente la citada aceptación<sup>352</sup> y del mismo modo ocurre con la declaración de herederos abintestato<sup>353</sup>.

Aunque en otro sentido, la extinción de usufructo también se encuentra sujeta al ISD y al registro accede principalmente mediante instancia legitimada notarialmente, o ratificada ante el Registrador de la Propiedad. Son diversas las modificaciones que han acaecido sobre este título y sobre la sujeción del mismo al ISD, existiendo tesis tanto a favor, como en contra. Los partidarios a la aplicación de este tributo entienden que con la adquisición de la nuda propiedad, queda supeditada la consolidación del pleno dominio con posterioridad y la tributación de la que se parte respeta el carácter del derecho, conforme a los principios de justicia tributaria, no generándose una doble tributación. La tesis opuesta, se fundamenta en el hecho de que la nuda propiedad y usufructo van unidos en cierto modo, por lo que solo tributan una vez, no siendo conforme una sujeción posterior al extinguir el usufructo<sup>354</sup>.

## **2.2. La donación de inmuebles como adquisición *inter vivos*.**

Se trata de un contrato en el que una de las partes da a otra un bien inmueble a título gratuito, sin contraprestación, siendo necesario el consentimiento del donatario que la acepta<sup>355</sup>, sin que el mismo esté obligado a aceptarla<sup>356</sup>. La regulación en el Cc se encuentra en los artículos 618 y ss y como bien indica el nombre de este impuesto también la encontramos en la LISD y su respectivo Reglamento. Desde el punto de vista formal, el acceso e inscripción en el registro ha de ser mediante escritura pública como requisito "ad solemnitatem"<sup>357</sup>, ya que de no ser así

---

<sup>351</sup> Resolución de la DGRN de 19 de julio de 2016.

<sup>352</sup> Resolución de la DGRN de 19 de julio de 2016.

<sup>353</sup> Resolución de la DGRN de 4 de febrero de 2016.

<sup>354</sup> En este sentido véase SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: "La tributación de la extinción del usufructo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2018, págs. 69 a 101.

<sup>355</sup> FAYOS GARDÓ, A.: *Manual de introducción al Derecho Civil*, Dykinson, Madrid, 2014, pág. 85.

<sup>356</sup> Resolución de la DGRN de 3 de Abril de 2018.

<sup>357</sup> Véase todo lo contenido en el artículo 633 Cc.

se podría hablar de nulidad absoluta del acto<sup>358</sup>, no cupiendo por ende la donación verbal de un inmueble en estos casos<sup>359</sup>. Si bien, mientras se respete la forma y la escritura no adolezca de otro defecto a apreciar por parte del Registrador se puede no solo donar el pleno dominio, sino también como ocurre en algunos casos la nuda propiedad o el usufructo.

Ante algunos de los supuestos que pueden en la práctica suscitar confusión podemos distinguir la donación de una finca ganancial por parte de uno de los cónyuges en cuyo caso cabe la posterior ratificación del otro <sup>360</sup>, o los supuestos de acumulación de donaciones que desde el punto de vista fiscal generan alguna que otra especialidad. La citada acumulación se da en los supuestos contemplados en el artículo 30 LISD, cuando se realicen sucesivas donaciones por el mismo donante en un periodo de tres años desde la fecha de cada una de ellas al mismo donatario, considerándose una única transmisión a efectos de la oportuna liquidación, siendo aplicable también en cuando medie una sucesión *mortis causa*, pero con un cómputo de cuatro años<sup>361</sup>.

### **2.3. El contrato de arrendamiento.**

Los arrendamientos se vinculan con el ISD en lo relacionado con el artículo 20. 2 c) y 20.6 LISD, ya se trate de adquisición *inter vivos o mortis causa*, pero respetando una serie de exigencias a efectos de la aplicación de una reducción del 95% a la base liquidable<sup>362</sup>.

De otro lado, el arrendamiento se trata de un derecho de carácter personal y que tiene acceso al registro conforme al artículo 2.5 LH y atendiendo al Real Decreto

<sup>358</sup> STS 4898/1988, de 24 de junio.

<sup>359</sup> STS 4205/2000, de 24 de mayo.

<sup>360</sup> Resolución de la DGRN de 25 de julio de 2019.

<sup>361</sup> Véanse al respecto la STSJ de Galicia 263/2022, de 19 de abril, STSJ de Asturias 1129/2021, de 29 de noviembre, STSJ de Galicia 355/2022, de 3 de junio, STSJ de Galicia 229/2022, de 23 de marzo o la STSJ de Galicia 172/2022, de 8 de marzo.

<sup>362</sup> Sobre esta cuestión véase MIRANDA CALDERÍN, S.: *La actividad de arrendamiento de inmuebles como paradigma de la inseguridad jurídica en el ordenamiento tributario español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 155 a 159.

297/1996, de 23 de febrero, sobre inscripción en el Registro de la Propiedad de los Contratos de Arrendamientos Urbanos. Desde el año 1861 se prevé la inscripción de los contratos de arrendamiento como título material inscribible, generando un efecto “*erga omnes*” y desplegando una protección con el correspondiente asiento de inscripción al arrendatario, en el posible caso de venta o resolución del derecho<sup>363</sup>. Bajo la exigencia ya comentada de inscripción mediante titulación pública y auténtica, el acceso de este derecho al registro también puede darse mediante resolución judicial, o documento administrativo el cual ha de venir acompañado de la carta de pago correspondiente al ITPO en lo que respecta a la constitución del arrendamiento en base al artículo 7.1 B) TRLITPAJD.

Con carácter general, lo percibido por un alquiler de inmueble tributaría como rendimiento del capital inmobiliario en el IRPF, existiendo particularidades como las deducciones previstas en el caso de alquiler de vivienda habitual, conforme a la disposición transitoria decimoquinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Si bien, como consecuencia de la COVID-19 en materia arrendaticia fueron varias las medidas transitorias introducidas comenzando por el Real Decreto Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 y las sucesivas modificaciones que fueron acaeciendo<sup>364</sup>. Algunas de las medidas implementadas fueron las reducciones de las rentas, dispensa de mensualidades, aplazamientos, suspensiones de contratos y ello ha tenido su repercusión no solo social y económica, sino también fiscal. Es aquí donde volvemos a ver la interconexión del arrendamiento con otros impuestos, tal y como ocurre con el Impuesto de Sociedades o con el IVA.

---

<sup>363</sup> Sobre esta materia véase JIMÉNEZ PARÍS, T.A.: “La inscripción de los contratos de arrendamiento urbano en el Registro de la Propiedad”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 787, 2021, págs. 3220 a 3245.

<sup>364</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase JIMÉNEZ PARÍS, T.A.: “Arrendamientos urbanos, epidemia del COVID 19 y estado de alarma (III)”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 788, 2021, págs. 3834 a 3856.

De un lado, la reducción de las rentas puede tener un determinado reflejo en el IS cuando el contribuyente sea persona jurídica, entidad o unidad patrimonial conforme al artículo 7 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y todo ello con independencia de si recae sobre la arrendador o arrendatario<sup>365</sup>. Al efecto, la DGT se pronunció sobre esta cuestión entendiendo que los ingresos se devengarían en la cuenta de pérdidas y ganancias, integrándose en la base imponible del citado impuesto de cada uno de los correspondientes ejercicios<sup>366</sup>. Para concluir con este apartado, en relación al IVA, los arrendadores también podrían ser sujetos pasivos de este impuesto en el desarrollo de su actividad conforme al artículo 4, 5 y 84 LIVA, sin perjuicio de las exenciones que puedan resultar de aplicación, tal y como la contenida en el artículo 20. Uno 23.º apartado b) LIVA.

#### **2.4. La condición resolutoria explícita.**

Para concluir este epígrafe y completar la perspectiva del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, realizaremos un efímero análisis de lo que se conoce como condición resolutoria explícita, conforme al artículo 1504 Cc y 11 LH. Se establecen normalmente en el mismo título de compraventa y aun no considerándose como un derecho real de garantía, con la inscripción de la condición se despliegan efectos de cara a terceros. Es un derecho potestativo y se establece no como una *conditio iuris*, sino como un pacto resolutorio para el caso en el que la parte que pueda ver afectada su posición, en caso de incumplimiento por el obligado al pago, pueda resolver el contrato<sup>367</sup>.

A esta cuestión, se añade que se equiparan a las hipotecas en garantía de precio aplazado, así lo establece el artículo 7.3 TRLITPAJD, estando la constitución de las mismas sujeta al citado impuesto en la modalidad de TPO y ello con independencia de si en el título se refleja junto con otra operación, ya que se exigiría el impuesto en

---

<sup>365</sup> En este sentido véase ROVIRA FERRER, I.: “El impacto fiscal del COVID-19 en el arrendamiento de bienes inmuebles”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 784, 2021, págs. 1030 a 1039.

<sup>366</sup> Consulta de la DGT V2059-09 de 17 de septiembre de 2009.

<sup>367</sup> Sobre esta cuestión véase AZOFRA VEGAS, F.: “La condición resolutoria explícita: tratamiento registral y sustantivo”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 778, 2020, págs. 721 a 725.

base a cada convención conforme al artículo 4 TRLITPAJD. No obstante, la sujeción dependerá de si el constituyente (comprador) es empresario o profesional o no, aunque el sujeto pasivo del impuesto sea el vendedor.

Cuestión distinta es la que se da con las condiciones suspensivas, no debiéndose calificar como tales en aquellos supuestos en los que existan con un carácter futuro y previsible responsabilidades que deriven de una hipoteca, ya que al no poderse hablar de condición suspensiva no cabría la aplicación de lo dispuesto en el artículo 2.2 TRLITPAJD<sup>368</sup>. Al efecto, MARCOS CARDONA<sup>369</sup> realiza un trabajo sobre la cuestión del que extraeremos los supuestos que nos podemos encontrar en la práctica y que de una manera ejemplificativa nos permitirán abordar la sujeción en el caso que nos ocupa:

- Vendedor particular – Comprador empresario o profesional: Sujeción a IAJD cuando se de la sujeción y exención en el IVA. Existe la posibilidad de renuncia a exención del IVA, que en la práctica se puede dar, cuando el comprador u adquirente sea empresario o profesional con miras a una posible deducción.
- Vendedor particular - Comprador particular: Sujeción al ITPO.
- Vendedor empresario o profesional - Comprador particular: Sujeción al ITPO.

### **3. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.**

Si buscamos el origen de este impuesto en el tiempo, el mismo se llevó a las Cortes en un ámbito temporal coincidente con la supresión del Impuesto de Consumos, siendo el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, el que dio lugar al arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos, configurándose como una exacción más a

---

<sup>368</sup> STS 5419/2001, de 25 de junio.

<sup>369</sup> En este sentido véase MARCOS CARDONA, M.: *Tributación de las cláusulas resolutorias en los contratos inmobiliarios*, Dykinson, Madrid, 2019, págs. 41 a 94.

favor de los Ayuntamientos<sup>370</sup>. La conocida plusvalía municipal se ha visto envuelta a lo largo del tiempo en una polémica que gira en torno a su inconstitucionalidad, cuestión que poco a poco ha intentado aclararse con los pronunciamientos del TC. Como premisa, partimos de un impuesto que difiere de los tratados con anterioridad, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo, de carácter local y potestativo, tal y como lo establece el artículo 59.2 TRLRHL y cuya regulación de manera más extensa se encuentra en los artículos 104 y ss TRLRHL.

El hecho imponible así como la naturaleza de este impuesto se regulan en el artículo 104 TRLRHL y grava el incremento de valor que supone la transmisión de la propiedad, o de un derecho real de goce limitativo del dominio, o su respectiva constitución, siempre y cuando recaiga sobre un terreno urbano en el momento del devengo. No obstante, doctrinalmente se ha puesto en relieve el hecho imponible de este impuesto ya que grava un incremento que se ve también reflejado en el IRPF como ganancia patrimonial, cuestión sobre la cual se ha pronunciado el TC en Auto 2617/2003, de 15 de julio afirmándose la no duplicidad en la tributación con ambos impuestos, como consecuencia de la prohibición de la doble imposición en nuestro sistema<sup>371</sup>.

Otro sector doctrinal, evoca a la supresión del impuesto encuadrándolo en el marco del Impuesto sobre Bienes Inmuebles<sup>372</sup>, pero la supresión no solo implicaría que se viese afectada la recaudación, sino que entendemos a nuestro juicio que este impuesto con independencia de los preceptos declarados inconstitucionales y que analizaremos a continuación, opera como filtro de cara a evitar posibles supuestos de blanqueo o evasión fiscal. Con respecto a la última de las cuestiones apuntadas, cabe resaltar la importante función que lleva a cabo el Registro de la Propiedad ya que

---

<sup>370</sup> En este sentido véase MATEO Y RIVAS, N.: "La plusvalía municipal", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 54, 1929, págs. 441 a 456.

<sup>371</sup> CHECA GONZÁLEZ, C.: *Haciendas Locales y Patrimonio Histórico Cultural*, Dykinson, Madrid, 2017, pág. 442.

<sup>372</sup> SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Tributación, fraude y blanqueo de capitales. Entre la prevención y la represión*, Marcial Pons, Madrid, 2019, pág. 20.

colabora con la Administración Tributaria a través de las comunicaciones que sobre determinados supuestos indiciarios realiza al Centro Registral Antiblanqueo. Si bien, las mismas no generan un obstáculo de cara a la inscripción propiamente dicha. Se parte de que los Registradores de la Propiedad son sujetos obligados en este ámbito y así lo establece el artículo 2.1 n) de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Al hilo de lo expuesto, es de recibo mencionar la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que ha transpuesto la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016. Esta ley tiene por objeto erradicar el fraude fiscal para contribuir con la igualdad en cuanto a la contribución al sostenimiento de los gastos públicos y con carácter general, dada la relación existente entre Registro y Catastro viene a modificar determinados preceptos del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Como bien se ha expuesto a lo largo de los epígrafes anteriores, la importancia de la propiedad en nuestros días es más que evidente y desde el plano fiscal vemos que el desplazamiento patrimonial genera una riqueza y una necesidad para el sostenimiento y equilibrio de nuestro sistema. El ámbito de aplicación de la mencionada ley ha llevado a cuestionar, si no hubiera sido más factible una modificación a grandes rasgos de la LGT. Una de las principales modificaciones afecta a las reglas de valoración de bienes inmuebles, en concreto, se modifica el artículo 10 de la Ley reguladora del IP, que introduce el valor comprobado por la Administración.

En este nuevo panorama normativo, se introduce el ya conocido valor de referencia de mercado, lo que conlleva por consiguiente una modificación del TRLITPAJD y de la LISD, de manera que la base imponible tomará de base ese valor y de no existir el mismo, la misma sería la mayor existente entre el valor de mercado y

el declarado en su caso por los interesados<sup>373</sup>. Este valor nace para calmar la incertidumbre que en nuestro sistema se genera ante la diversidad de valores que recaen sobre bienes inmuebles, lo que supone una conexión en cierto modo con el mercado inmobiliario, dado que dicho valor será revisado<sup>374</sup>. Como vemos, la virtualidad de la reforma operada ha sido bastante significativa alcanzando a otros supuestos, tal y como ocurre por ejemplo en materia de mecenazgo. Aunque la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, no ha sido objeto de reforma, las modificaciones introducidas por la Ley 11/2021 sí que repercuten en esta materia<sup>375</sup>.

Son diversos los actos o negocios objeto de inscripción en el registro que conectan con este impuesto. Si bien, al margen de mencionar las tradicionales transmisiones, otra figura usual es la dación en pago que incluso ha sido considerada como una opción para evitar el desarrollo de una posible ejecución hipotecaria. La misma ha sido objeto de debate por su relación con el IIVTNU en cuanto a la regulación de los sujetos pasivos de este impuesto en el artículo 106 TRLRHL. Este artículo ha sufrido una serie de modificaciones y en el año 2012 con el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, se añade un apartado tercero al mencionado artículo, el cual en un ámbito concreto de protección a los deudores hipotecarios en este tipo de negocios, atribuye la consideración de sujeto pasivo a la entidad adquirente, considerándose como sustituto del contribuyente y sin poder exigirle el importe satisfecho al mismo.

Ello, fue objeto de debate ya que se consideró que tal cuestión era errónea y podía suponer a su vez que la entidad no aceptara la dación hasta que no se hubiere satisfecho un importe determinado del capital pendiente de pago, siendo más

---

<sup>373</sup> Sobre esta cuestión véase CARRIÓN MORILLO, D.: “El impuesto sobre el patrimonio y las medidas fiscales patrimoniales de la ley 11/2021 de prevención y lucha contra el fraude fiscal”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Tributación, economía..., cit.*, págs. 67 a 86.

<sup>374</sup> JIMÉNEZ RUBIO, M.R., “Evolución en la valoración...”, *cit.*, pág. 81.

<sup>375</sup> En este sentido véase BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “El valor de referencia y la reforma encubierta del mecenazgo de bienes inmuebles”, *Nueva Fiscalidad*, nº 4, 2021, págs. 65 a 93.

conveniente establecer otro tipo de responsabilidad como la solidaria o subsidiaria<sup>376</sup>. Fue en 2014 cuando el del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio y la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, suprimió el citado apartado.

Siguiendo con el análisis de este impuesto, en torno al devengo ha surgido una importante polémica a la hora de ver cuál es el valor a tener en cuenta, dado que del panorama normativo actual resultan diversos conceptos en torno al valor de un bien (real, de mercado, catastral, de referencia...). Algunos pronunciamientos anteriores podían girar en torno a la anulación de liquidaciones cuando el valor utilizado para la misma no era el vigente en el tiempo de la enajenación<sup>377</sup>, cuestión para la cual es fundamental tener en consideración lo contenido en las normas urbanísticas. En definitiva, lo que interesa al efecto para aplicar este impuesto como bien hemos destacado, es el carácter de urbano en el momento de la adquisición<sup>378</sup>. Esta cuestión que se traslada también a los supuestos en los surgen alteraciones catastrales que puedan afectar al valor, atendiendo al momento en el que se producen.

Mediante la correspondiente declaración que el contribuyente presente en el Ayuntamiento respectivo acompañada del título objeto de inscripción, se inicia la gestión del impuesto. Cuando se habla de gestión este término puede provocar una cierta confusión en torno a lo que se conoce como la aplicación de tributos que abordaremos con posterioridad, pero en términos generales, conviene hacer alusión a lo expuesto para una mayor clarificación conceptual. Así pues, cuando se habla de aplicación la LGT dirige su enfoque a la actuación llevada a cabo por los sujetos pasivos, mientras que con la gestión la norma tributaria se refiere más concretamente a la acción llevada a cabo por la Administración<sup>379</sup>.

---

<sup>376</sup> En este sentido véase FALCÓN Y TELLA. R.: "Dación en pago de inmuebles hipotecados: consecuencias en el IRPF del deudor, en el IS de la entidad financiera y en el IIVTNU", *Revista Quincena Fiscal*, nº 12, 2012, págs. 11 a 15.

<sup>377</sup> STSJ de Madrid 12643/2010, de 20 de julio.

<sup>378</sup> STSJ de Valencia 4602/2011, de 6 de junio.

<sup>379</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Derecho Tributario: Parte General*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 141.

La obligación de pago responde a los plazos fijados en el artículo 62.2 LGT, pudiendo en caso de incumplimiento imponerse recargos, o iniciar el procedimiento de apremio<sup>380</sup>. No obstante, lo expuesto resulta de aplicación siempre que se entienda realizado el hecho imponible, a diferencia de lo contemplado en el artículo 104.2 TRLRHL que distingue la no sujeción al impuesto de aquellos terrenos que se consideren rústicos, por lo que si un título tiene por objeto la transmisión de fincas rústicas no se exigirá este impuesto ni su justificación en el registro, como consecuencia de la no sujeción. No obstante a modo ejemplificativo, si nos encontramos ante una compraventa en la que se transmitan tanto fincas rústicas como urbanas de una misma demarcación, el hecho de existir la no sujeción respecto a las rústicas no exime del cumplimiento con respecto a la finca urbana en cuestión.

Como vemos, el cierre registral operaría también en este impuesto en los casos de no acompañar un título del justificante de comunicación de plusvalía al Ayuntamiento correspondiente<sup>381</sup>. Si bien, el último pronunciamiento constitucional no afecta a la obligación impuesta a los Notarios ni a la exigencia de comprobación que viene imponiéndose a los Registradores, ya que lo que la citada STC declara nulo, es el método que sirve para calcular la base imponible, pero no el impuesto en sí, quedando subsistentes el resto de disposiciones<sup>382</sup>.

En consonancia con lo anterior, la obligación que le viene impuesta doblemente a los Notarios conforme al artículo 110.6 b) TRLRHL y 254 párrafo 5ª LH. Todo ello, en el marco del Convenio suscrito entre el Consejo General del Notariado y la Federación española de municipios y provincias, aunque no es suficiente con la comunicación telemática efectuada por el mismo por la plataforma corporativa, ya que es necesario además acreditar la recepción<sup>383</sup>. Ello enlaza con la colaboración que ha de establecerse entre los funcionarios públicos y la Administración conforme

---

<sup>380</sup> En este sentido véase RODRÍGUEZ CATIVIELA, E.J.: "Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: aproximación a un tributo de moda", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 752, 2015, págs. 3351 a 3384.

<sup>381</sup> Resoluciones de la DGRN de 30 de enero de 2014, de 17 de julio de 2015 o de 15 de enero de 2018.

<sup>382</sup> Resoluciones de la DGSJFP de 2 de febrero y de 16 de marzo de 2022.

<sup>383</sup> Resolución de la DGRN de 28 de agosto de 2013, reiterada en la de 15 de noviembre de 2013.

al artículo 93.4 LGT, así como con la obligación de información y advertencia de los Notarios, tal y como se prevé en la normativa reguladora del ITPO<sup>384</sup> y del ISD<sup>385</sup>.

La remisión de la comunicación al respectivo Ayuntamiento ha sido objeto de análisis por la DGRN en diversas resoluciones, admitiéndose al efecto la remisión del título a través de una oficina de correos<sup>386</sup>. En añadido y a modo ejemplificativo se ha admitido la presentación en el Registro Electrónico del Ministerio de Hacienda, expresando como destinatario al Ayuntamiento y que la realización del hecho imponible lo es a efectos del IIVTNU, junto con copia simple de la escritura<sup>387</sup>. Ahora bien, no se puede confundir la comunicación, con la declaración que ha de acometer el contribuyente, ya que la comunicación sería excepcional aunque obligatoria a efectos de evitar el cierre registral y no obstaculizar la inscripción pretendida, mientras que la declaración ha de reunir las exigencias tratadas anteriormente y no se exime de su cumplimiento, sin perjuicio de los supuestos de no sujeción<sup>388</sup>.

De otro lado, puede ocurrir en la práctica que surja la duda tanto de si el título entra en alguno de los supuestos de no sujeción contemplados por la norma, o si desde el punto de vista temporal, está supeditado a la exigencia que venimos tratando. En cuanto a la primera de las cuestiones planteadas, un supuesto peculiar sería la adquisición por usucapión extraordinaria en cuyo caso es exigible la previa liquidación<sup>389</sup>, cuestión que varía si tratamos las liquidaciones de sociedad conyugal, ya que la adjudicación que derive de la misma liquidación estaría exenta, mientras que si deriva de la efectuada en una herencia estaría sujeta<sup>390</sup>. En lo que respecta a la vertiente temporal y dado que la exigencia impuesta por el artículo 254 en su párrafo

---

<sup>384</sup> Véase el artículo 52 TRLITPAJD y el 114 de su Reglamento.

<sup>385</sup> Véase el artículo 32 LISD y el 91 de su Reglamento.

<sup>386</sup> Resoluciones de la DGRN de 3 de junio de 2013, de 6 de febrero de 2015, de 27 de noviembre de 2017, de 11 de julio de 2018 o la de 16 de junio de 2020.

<sup>387</sup> Resolución de la DGRN de 13 de marzo de 2019.

<sup>388</sup> Resolución de la DGRN de 11 de julio de 2018 o de 10 de octubre de 2019.

<sup>389</sup> Resolución de la DGRN de 17 de julio de 2015, reiterada por otra de la DGSJFP de 19 de julio de 2021.

<sup>390</sup> Resolución de la DGSJFP de 3 de diciembre de 2020.

5ª LH se introdujo en 2012, la DGRN ante el supuesto de escrituras otorgadas en el año 2005 o 2006 ha admitido la necesidad de comunicación<sup>391</sup>.

Como premisa, hemos hecho referencia a la polémica que gira en torno al impuesto de plusvalía, partiendo la misma de los diversos pronunciamientos dictados en los últimos años. En sede constitucional habría que distinguir fundamentalmente la STC 26/2017, de 16 de febrero, la STC 59/2017, de 11 de mayo, la STC 126/2019, de 31 de octubre y la STC 182/2021, de 26 de octubre. A rasgos generales, los artículos sobre los que han recaído las últimas modificaciones son el 104, 107 y 110 TRLRHL.

Partiendo de la STC 26/2017, la misma vino a declarar inconstitucionales una serie de preceptos de la legislación foral de Guipúzcoa, considerándose que quebrantaban el principio de capacidad económica y de no confiscatoriedad. Tomando de base este precedente, los citados preceptos encuentran una similitud con lo establecido en TRLRHL, por lo que el TC toma de base lo establecido en la citada sentencia de cara al pronunciamiento dictado en la STC 59/2017.

El artículo 107 regula la base imponible y el 110 la gestión del impuesto. La STC 59/2017 declaró la inconstitucional parcial de los artículos 107.1 y 2 apartado a) y total del 110.4 ya que se sometían a tributación supuestos en los que no estaba presente un incremento, menoscabando por tanto el principio de capacidad económica. En consecuencia, si no hay incremento no se gira la correspondiente liquidación, pero si por el contrario ya se hubiera procedido al giro de la misma nacería la posibilidad de anulación o rectificación<sup>392</sup>. De otro lado, dos años después la STC 126/2019 declara la inconstitucional del apartado cuarto del artículo 107, el cual determinaba los porcentajes a aplicar en el momento del devengo del impuesto,

---

<sup>391</sup> Resolución de la DGRN de 8 de julio de 2013 y de 3 de abril de 2018.

<sup>392</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase GARCÍA GUERRERO, D.: “La problemática fiscal de la propiedad en el ámbito local ante los impuestos de aplicación facultativa: el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Dimensión fiscal...*, cit., págs. 217 a 236.

hablando de inconstitucionalidad en el presente supuesto para cuando la cuota sea mayor al incremento obtenido.

Finalmente, es con la STC 182/2021, de 26 de octubre cuando el TC se vuelve a pronunciar sobre la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLRHL. Todo gira en torno al sistema objetivo previsto para el cálculo de la base imponible, al considerar el órgano judicial que no respeta el principio de capacidad económica pudiendo generarse una carga fiscal excesiva para el contribuyente. No obstante, la no confiscatoriedad prevista en nuestra norma suprema, pasa a no ser del todo la protagonista en esta sentencia. La base imponible se podría calcular conforme a la fórmula objetiva en los términos previstos, o por aplicación de la fórmula de incremento real en base a lo establecido en el apartado quinto del artículo 107 TRLRHL.

Paralelamente, es de recibo mencionar el ATS 7591/2019, de 1 de julio el cual fue fundamental ya que trató de comprobar si el impuesto objeto de análisis respetaba la normativa europea y sobre todo dada la vinculación existente entre el derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad en los términos analizados en el Capítulo I. Es más que evidente la relación del derecho de propiedad con el ordenamiento tributario, por lo que este tributo ha de respetar nuestro ordenamiento para la consecución de un equilibrio entre los intereses que entren en juego y ésta ha de ser una de las claves a tener en cuenta a la hora de configurar un sistema. Las interpretaciones de las normas pueden ser diversas, si bien, han de entrar dentro de nuestro marco constitucional<sup>393</sup>.

Las consecuencias del citado pronunciamiento no son otras que la existencia de un vacío legal sobre el cálculo de la base imponible que imposibilita la gestión del impuesto y su exigibilidad por lo que nace en el año 2021 el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, para adaptar lo expuesto a la legalidad y modificar TRLRHL. Por

---

<sup>393</sup> Sobre esta cuestión véase MENÉNDEZ MORENO, A.: “La historia interminable del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. A propósito del Auto del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2019”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 17, 2019, págs. 9 a 18.

ende, el artículo 104 TRLRH relativo a la naturaleza, hecho imponible y a los supuestos de no sujeción, también se ha visto modificado por el citado Real Decreto el cual añade el apartado quinto. Se introduce un precepto destinado a aquellos casos en los que no exista incremento de valor, desde que se adquiere hasta que se transmite el bien, lo cual se tendrá que acreditar aportando los respectivos títulos. También se introduce el apartado octavo del artículo 110, estableciendo una cláusula que facilita y compromete a la colaboración entre Administraciones tributarias para el supuesto abordado con anterioridad.

Para tener una visión más ejemplificativa, algunos de los pronunciamientos que han acontecido con posterioridad a las modificaciones analizadas son los siguientes: rectificación y devolución de autoliquidación operada por liquidación cuyo devengo fue anterior al 10 de noviembre de 2021<sup>394</sup>; devolución de cantidades abonadas alegándose plusvalía por pérdidas con allanamiento de la Administración<sup>395</sup>; solicitud dirigida a recalcular la base imponible de acuerdo al Real Decreto-ley 26/2021<sup>396</sup>; respeto de principios constitucionales en relación al IIVTNU<sup>397</sup>; análisis del IIVTNU en materia de devolución de ingresos indebidos en materia de impuestos especiales<sup>398</sup>; obligación solidaria de pago del impuesto ante la presencia de determinados transmitentes<sup>399</sup>; existencia de una disminución del valor del terreno declarándose la existencia de una liquidación nula en base a los preceptos declarados inconstitucionales<sup>400</sup>; vulneración del principio de no confiscatoriedad en la cuota liquidada<sup>401</sup>; método de determinación de la base imponible del IIVTNU cuando se ha producido una minusvalía<sup>402</sup>, entre otros.

---

<sup>394</sup> SJCA nº2 de la Palma 40/2022, de 21 de enero.

<sup>395</sup> SJCA nº2 de Toledo 10/2022, de 3 de febrero.

<sup>396</sup> STSJ de Cataluña 119/2022, de 20 de enero.

<sup>397</sup> Auto del TSJ de Navarra 21/2022, de 6 de abril.

<sup>398</sup> STSJ de Castilla y La Mancha 88/2022, de 18 de abril.

<sup>399</sup> STSJ de Madrid 279/2022, de 3 de mayo.

<sup>400</sup> STSJ de Madrid 337/2022, de 23 de mayo.

<sup>401</sup> STS 1103/2022 de 27 de julio.

<sup>402</sup> SJCA de Pontevedra 96/2022, de 10 de mayo, STS 671/2022, de 3 de junio o la STS 155/2022, de 9 de febrero.

#### **4. ALUSIÓN AL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.**

Desde el punto de vista registral, los títulos que se presentan a inscripción no han de venir acompañados de carta de pago justificativa de haber liquidado el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por lo que podríamos decir a grandes rasgos que este impuesto no genera el cierre registral. El Catastro es una institución que se liga de una manera más estrecha con el IBI y ello deriva de lo dispuesto en el artículo 75.3 TRLRH, de manera que si hay algún hecho, acto, o negocio que haya de comunicar o declarar ante esta institución, ello tendrá su reflejo a la hora de devengar el impuesto toda vez que se hayan producido los correspondientes efectos catastrales.

Ello afecta principalmente a los cambios de titularidad del inmueble que de una u otra forma también se producen en el Registro de la Propiedad, por lo que este hecho es justificación más que suficiente para entender la vinculación del IBI con las citadas instituciones. Paralelamente, los Notarios hacen la advertencia en la escritura pública de lo contenido en el artículo 64 TRLRH, en base a que la finca queda afecta al pago de la cuota tributaria en régimen de responsabilidad subsidiaria, ya que los interesados han de presentar la oportuna declaración. Así lo prevé la normativa, lo cual genera otro filtro que garantiza el cumplimiento, quedando el contribuyente al tanto de las responsabilidades en que puede incurrir.

El IBI no se ha de confundir con la plusvalía, ya que aunque ambos sean impuestos locales, su hecho imponible grava el valor y no el incremento del mismo, aunque sí que puede afectar a inmuebles tanto rústicos<sup>403</sup> como urbanos. Si bien, en lo que respecta a los terrenos rústicos no hay que olvidar que en relación a los mismos el ámbito agrario se proyecta con una gran repercusión en este tipo de tráfico inmobiliario, ya que el tratamiento de una finca agraria genera unos costes que a veces no son soportables por parte de los titulares y ello lleva a que sobre todo en

---

<sup>403</sup> En España este tipo de propiedad a su vez está gravada paralelamente por otros impuestos de forma directa entre los que podemos destacar el IRPF o el IVA. Véase en este sentido, JIMÉNEZ RUBIO, M.R., "Evolución en la valoración...", *cit.*, pág. 36.

aquellos supuestos de adjudicaciones *mortis causa* este tipo de fincas se transmitan<sup>404</sup>.

El hecho imponible se proyecta desde distintos aspectos, distinguiendo la virtualidad objetiva que hace referencia a los inmuebles objeto de gravamen, el ámbito espacial que afectaría al territorio donde radique el inmueble y la vertiente subjetiva que se delimita en base a la titularidad de determinados derechos. Así las cosas, aunque el titular cambie, el bien va a seguir tributando, no cambiando su demarcación y no siendo susceptible de ser trasladado, por lo que es considerado uno de los impuestos más estables de nuestro ordenamiento. De esta forma, la propiedad siempre estará vinculada con el IBI, sin perjuicio de los supuestos de exención o no sujeción<sup>405</sup>.

## **5. LA TOMA EN CONSIDERACIÓN REGISTRAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.**

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes se trata de un impuesto cuya peculiaridad se presenta en la residencia del contribuyente. Este impuesto presenta una serie de particularidades, de cuyo estudio se extrae que se ha de partir en primer lugar de la figura del contribuyente y su correspondiente acreditación, así como la determinación del régimen fiscal que le resulte de aplicación teniendo en cuenta al efecto si el mismo es miembro o no de la UE y si en su caso resulta de aplicación un Convenio de Derecho Internacional. Teniendo la condición de contribuyente o apreciándose obligaciones relacionadas con el citado impuesto, se pasaría a analizar la sujeción, con la consiguiente concreción del tipo de gravamen que resulte a aplicar,

---

<sup>404</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Revisión del alcance de la fiscalidad de las fincas agrícolas”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Tráfico inmobiliario...*, cit., pág. 10.

<sup>405</sup> SOLER BELDA, R.: “La propiedad ante los Impuestos Locales de exigencia obligatoria: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Dimensión fiscal...*, cit., págs. 243 a 245.

distinguiendo si en la obtención de las rentas media establecimiento permanente o no<sup>406</sup>.

En relación con lo anterior y dada la importancia de la residencia en este impuesto, conviene traer a colación cuáles son los parámetros para determinarla, cuestión que se extrae respecto de las personas físicas de lo contenido en el artículo 9 LIRPF y en relación a las personas jurídicas habrá que acudir al artículo 8.1 LIS. Así, establece la citada remisión el artículo 6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. Para las personas físicas la residencia habitual se encuentra en la permanencia durante más de ciento ochenta y tres días del determinado año natural en territorio español, o cuando en España se encuentre el foco principal de actividades o intereses económicos. Sin embargo, en lo que atañe a las personas jurídicas el legislador toma como criterio la constitución conforme a las leyes españolas, o que el domicilio fiscal o la sede de dirección efectiva radique en territorio español.

El concepto de residencia fiscal viene dado a grandes rasgos por lo contenido en el artículo 9 LIRPF, siempre que se den una serie de requisitos, por lo que entender este concepto en un sentido contrario es lo que nos llevaría a la aplicación en su caso del IRNR. Esto da lugar a conflictos internacionales que hacen que se tenga que acudir a un sistema de fuentes sobre el que LÓPEZ ESPADAFOR nos clarifica la clasificación de las normas. En este sentido, habría que distinguir entre normas de Derecho Internacional Tributario que serían aquellas que con origen internacional afectan a nuestra materia objeto de análisis, distinguiendo en este ámbito entre normas de índole convencional (tratados y convenios internacionales), normas de Derecho Comunitario y las ya mencionadas normas de Derecho Internacional General,

---

<sup>406</sup> En este sentido véase VÁZQUEZ TAÍN, M.A.: *Fiscalidad de no Residentes. Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Estatutos singulares de tributación y convenios fiscales internacionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 32 a 34.

incluyendo en este último grupo las costumbres y los principios generales del Derecho<sup>407</sup>.

En nuestro sistema, para que un tratado internacional forme parte de nuestro ordenamiento interno es necesario que se publique en el Boletín Oficial del Estado, conforme al artículo 96.1 CE. Ello, nos lleva a cuestionar cuál es la verdadera diferencia entre Derecho Internacional Tributario o Derecho Tributario Internacional y la respuesta no es otra que entender que el primero de los mencionados tiene tal calificación como consecuencia del origen internacional de la norma, a diferencia de las normas de Derecho Tributario Internacional que tienen un origen interno<sup>408</sup>.

La conexión con el Registro de la Propiedad la encontramos en el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Se prevé la obligación del adquirente de bien inmueble situado en España de retener e ingresar un 3%, o efectuar un ingreso a cuenta, siempre que el transmitente sea contribuyente del IRNR sin mediación de establecimiento permanente presentando la correspondiente declaración en el plazo de un mes, a contar desde la fecha de transmisión en la oficina liquidadora donde radique el inmueble.

Esta obligación se completa con la correspondiente declaración e ingreso definitivo del impuesto por parte del transmitente contribuyente, compensando lo retenido o ingresado por el adquirente. En lo que concierne al Registrador de la Propiedad si dicha obligación no se cumple el bien o los bienes quedarían afectos al pago del impuesto, procediéndose a la cancelación de dicha nota marginal o bien por caducidad, o presentando carta de pago o acreditación de no sujeción o prescripción de la deuda. Por otra parte, se ha de tener en cuenta que la devolución que en su caso pueda operar no ha de confundirse con las devoluciones de ingresos indebidos, ya

---

<sup>407</sup> En este sentido véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*, Dykinson, Madrid, 2020, págs. 19 a 22.

<sup>408</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Privilegios...*, *cit.*, pág. 28.

que el ingreso o retención que en estos casos se aplica es conforme y proviene de la aplicación de este tributo<sup>409</sup>.

En la práctica quizás no sean muchos los supuestos habituales que contemplen este supuesto, si bien, es necesario abarcar también dicha casuística ya que se configura en la norma como una garantía de pago, siendo nuevamente el Registro de la Propiedad un filtro de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

---

<sup>409</sup> CALVO VÉRGEZ, J.: *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 391 a 392.

## CAPÍTULO TERCERO.-

### **LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ANTE LA ACTUACIÓN DE LOS REGISTROS**

#### **1. CONCEPTO Y TITULARIDAD DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS A CARGO DE LOS REGISTRADORES.**

Las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario han venido siendo consideradas en el tiempo como organismos públicos<sup>410</sup>, no obstante, en torno a las mismas existe discrepancia en cuanto a la determinación de su naturaleza. En términos similares, se pronuncia PALAO TABOADA al situarlas como órgano que forma parte de los Registros de la Propiedad bajo la dependencia de la respectiva Comunidad Autónoma<sup>411</sup>.

La reforma operada en el RH por el Real Decreto 1867/1998, de 4 de septiembre, por el que se modificó el Reglamento Hipotecario, justificó en su exposición de motivos la llevanza de estas oficinas en los registros, como consecuencia del carácter ya mencionado de funcionarios públicos que los Registradores ostentan, aunque ya fue con la llevanza de las Contadurías cuando nació en cierto modo la vinculación fiscal con los Registradores de la Propiedad. Las mismas además de ajustarse a la normativa de referencia, en el ejercicio de sus funciones podrán disponer de los libros auxiliares que necesiten al efecto y todo ello por lo establecido en el artículo 362 RH, el cual establece que los Registradores podrán llevar cuantos libros y cuadernos auxiliares estimen convenientes para el ejercicio de sus funciones<sup>412</sup>.

---

<sup>410</sup> Véanse en este sentido la STS 2565/1999, de 17 de abril, la STS 1407/2000, de 24 de febrero o la STS 4945/2003, de 12 de julio.

<sup>411</sup> Sobre esta cuestión véase PALAO TABOADA, C.: "Dictamen sobre la función liquidadora tributaria atribuida a los Registradores de la Propiedad", *Revista Quincena Fiscal*, nº18, 2001, págs. 51 a 70.

<sup>412</sup> Sobre esta cuestión véase VENTURA GONZÁLEZ, A.: "Contabilidad auxiliar en los registros y oficinas liquidadoras", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 162, 1941, págs. 682 a 684.

Desde la perspectiva hipotecaria la más directa vinculación de la Administración Tributaria con el Registro de la Propiedad la encontramos en el artículo 254 LH mediante el cierre registral, que será objeto de desarrollo en el capítulo cuarto. En el artículo 536 RH se dispone la titularidad de tales oficinas por parte de los Registradores de la Propiedad en la demarcación que se les venga atribuida. Los mismos como liquidadores tienen atribuidas funciones de gestión, liquidación y recaudación en fase voluntaria con respecto a determinados impuestos, que son normalmente los que van aparejados a los títulos que se presentan a inscripción<sup>413</sup>.

En consonancia con lo expuesto, no hay que perder de vista la previsión que realiza la LGT en su artículo 5.3 al disponer expresamente el ejercicio de competencias de las CCAA en cuanto a la aplicación de los tributos, revisión en vía administrativa de actos que las mismas dicten, o mediante el ejercicio de la potestad sancionadora. No obstante, la titularidad de tales competencias cedidas a las CCAA pertenece al Estado conforme al artículo 45 Ley 22/2009 de 18 de diciembre y en virtud de lo expuesto compartimos la opinión que LÓPEZ ESPADAFOR realiza al respecto sobre tal cuestión y es que las CCAA en cuanto a las competencias asumidas por las OLDH no han de incidir en una alteración del contenido tributario que las mismas desempeñan, ya que ello supondría vaciarlas de su contenido “liquidador”<sup>414</sup>.

La función calificadora sería por tanto independiente a la titularidad que el Registrador pueda ostentar ante una oficina liquidadora, de tal modo que el mismo ante un posible cierre registral no puede entrar en una valoración definitiva en el plano fiscal, pero si por el contrario tiene atribuida una capacidad suficiente para determinar el acceso del título a inscripción y su sujeción o no al pago del impuesto<sup>415</sup>. De ahí, que prevea el artículo 107 RH que en caso de apreciar error o deficiencia en la

---

<sup>413</sup> Resolución de la DGRN de 29 de septiembre de 2016.

<sup>414</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Dimensión fiscal...*, cit., pág. 44.

<sup>415</sup> Resolución de la DGRN de 21 de diciembre de 1987, o más recientemente la de 10 de agosto de 2020.

liquidación, el Registrador ponga en conocimiento de la Delegación de Hacienda dicha cuestión.

De otro lado, en cuanto al ejercicio de la función calificadora junto con la titularidad del Registrador de una oficina liquidadora, han surgido pronunciamientos de la DGRN en cuando a la utilización de datos fiscales obrantes de la misma. Se ha de aclarar en este sentido, que aunque sea posible la consulta de datos en otros organismos oficiales, en la materia objeto de análisis no es posible ya que se tratan de datos reservados<sup>416</sup> y de utilización en su caso en expedientes administrativos de comprobación, gestión, e inspección tributaria. Lo expuesto tiene a nuestro juicio su sentido, dado que además no todos los Registros de la Propiedad disponen de OLDH<sup>417</sup>.

Aunque nos centramos en la función registral, es de recibo conocer que tanto los órganos judiciales como los Notarios también tienen obligaciones que les vinculan a efectos de suministrar información a la Administración Tributaria. Es el caso, de lo dispuesto en el artículo 52 TRLITPAJD, que prevé para los órganos judiciales, aunque con ciertas salvedades en materia de transmisiones patrimoniales, la remisión de una relación a las oficinas liquidadoras, con carácter mensual, de aquellos fallos ejecutoriados, o sentencias firmes. De forma similar también se establece para los Notarios, dentro de la primera quincena de cada trimestre.

En esta línea, los Registradores también pueden ser objeto de requerimientos de información, tanto como sujetos pasivos como activos en el ejercicio de las funciones tributarias que desempeñan como titulares de oficinas liquidadoras a su cargo<sup>418</sup>. La norma básica en materia de obligaciones de información es la LGT. El artículo 177 bis apartado primero LGT regula las actuaciones de asistencia mutua,

---

<sup>416</sup> El carácter reservado de los datos que obtiene la Administración Tributaria es objeto de análisis en el artículo 95 LGT.

<sup>417</sup> Resolución de la DGRN de 29 de septiembre de 2016.

<sup>418</sup> COLOMER FERRÁNDIZ, C., *Todo..., cit.*, pág. 484.

dado que también a la Administración se le puede requerir intercambio de información.

El artículo 93.4 LGT vincularía directamente a los Registradores de la Propiedad, salvo que resultare aplicable el secreto en cuanto al contenido, datos, o en lo que quede afectado por el secreto del protocolo notarial. A estos efectos, son considerados como profesionales oficiales a efectos de las posibles sanciones que se impusieran por vulneración de las citadas obligaciones, conforme al artículo 186.3 párrafo tercero LGT. La información recabada se entiende útil de forma directa e indirecta para la Administración, en cuanto a entender cumplida la obligación que viene impuesta en el artículo 31.1 CE. Cuestión distinta es la de si tal información tiene o no trascendencia tributaria, ya que entiende el TS que por el simple hecho de que la misma se solicite, no concurre tal catalogación teniendo que existir una justificación en la que se sustente dicho requerimiento<sup>419</sup>.

Al respecto, también encontramos varios autos sobre asuntos en los que aún no ha recaído sentencia. Como premisa, partimos de la existencia de un interés casacional objetivo de las cuestiones que pasaremos a anotar, interés que como concepto jurídico indeterminado viene a garantizar igualdad en la aplicación de la norma y la consiguiente protección del ordenamiento jurídico. Aunque actualmente el elenco de resoluciones que pueden acceder a ser objeto de recurso de casación es mayor, no solo basta con el cumplimiento de los requisitos de admisión ya que es necesario que el TS aprecie la necesidad formar jurisprudencia y de darle uniformidad a la misma<sup>420</sup>.

Tras esta premisa encontramos dos asuntos que han sido objeto admisión y a los que se les atribuye interés casacional en relación a la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, ya que

---

<sup>419</sup> STS 7102/2003, de 12 de noviembre.

<sup>420</sup> Véase en este sentido GARCÍA TORRES-FERNÁNDEZ, M.J.: "El recurso de casación en materia tributaria: delimitación del concepto de interés casacional objetivo", *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2018, págs. 103 a147.

se plantea si las compensaciones e indemnizaciones que los Registradores como titulares de las OLDH reciben, son informaciones de interés de público<sup>421</sup>.

Partimos de la premisa que fundamenta la necesidad en el conocimiento de la normativa hipotecaria y tributaria, ya que de no ser así se entorpecería injustificadamente tanto el curso del procedimiento registral, como del tráfico jurídico inmobiliario<sup>422</sup>. El contribuyente ha de partir fundamentalmente del conocimiento sobre la vigencia de las normas de atribución de competencias a las OLDH en aquella Comunidad Autónoma competente, más que en conocer o dilucidar la vigencia de los propios convenios suscritos por aquellas y los registros<sup>423</sup>.

La LGT a lo largo de su articulado se refiere a la oficina de la Administración Tributaria por ejemplo a efectos de notificaciones (artículo 112), con respecto a actuaciones de comprobación limitada (artículo 136.4), actuaciones de inspección (artículos 151 y 152), o con procedimiento de recuperación (artículo 265). Las oficinas liquidadoras tienen una importante labor de cara al reflejo de la cuota tributaria en la carta de pago en el procedimiento registral y en otras materias por disposición expresa, tal y como resulta del Reglamento del ITPAJD en el artículo 89 o 90, en cuanto a la posibilidad de solicitar documentación que justifique supuestos de exención de determinadas entidades, a través de la comprobación o inspección.

Si bien, dado el ámbito en el que nos encontramos, al tratar los tributos cedidos a las CCAA las funciones que nos interesa desarrollar por parte de las OLDH las encontramos en la normativa particular de cada impuesto, así como analizando otros instrumentos legales que sobre la materia resultan de aplicación en cada Comunidad Autónoma. Ahora bien, aunque nos centraremos en los tributos cedidos dado que son los tributos mayoritariamente vinculados a las OLDH, no hay que olvidar que tras la entrada en vigor del ya citado artículo 254.5 LH los Registradores de Propiedad firmaron convenios con los respectivos entes locales para la liquidación del

---

<sup>421</sup> ATS 8255/2022, de 25 de mayo y el ATS 9035/2022, de 8 de Junio.

<sup>422</sup> Resolución de la DGRN de 18 de mayo de 2011 o la de 25 de marzo de 2021.

<sup>423</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Dimensión fiscal...*, cit., pág. 66.

IIVTNU, cuestión que ha suscitado planteamientos sobre la legalidad de los mismos. Si bien, una justificación a favor de los mismos la podemos encontrar en lo contenido en el artículo 8.1 del TRLRHL, que prevé la posibilidad de colaboración entre las distintas Administraciones tributarias en el seno de la temática que estamos analizando<sup>424</sup>.

En consecuencia, los órganos de gestión de cada Administración tendrán encomendadas funciones distintas. Ello se debe en cierto modo al carácter de la cesión, lo que entendemos que implica una coordinación entre cada Administración dirigida a la consecución de los fines legalmente previstos y con un importante énfasis en el cumplimiento de lo establecido en el artículo 31.1 CE.

Se trata por tanto, de atribuir a dichas oficinas determinadas competencias y no que la liquidación sea llevada a cabo por los Registradores de la Propiedad. Del mismo modo, si un documento se presenta a inscripción y no se liquida con la rogación del mismo, no se puede entender que aunque el Registrador ostente la titularidad de una oficina liquidadora al mismo tiempo actúe como liquidador<sup>425</sup>.

Desde un principio, con el Decreto 176/1959 de 15 de enero, se estableció que las mismas dependían de la Administración Provincial y con posterioridad con el ya derogado Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprobaba el Reglamento del ITPAJD se establecía que estas oficinas dependerían orgánicamente de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes y del Delegado de Hacienda de la provincia, en el ámbito territorial y del Director general de Tributos y del Ministro de Hacienda, en el central. Esta transferencia de competencias a las CCAA por parte del Estado sobre la materia objeto de análisis, hace que no se altere la naturaleza administrativa de los actos que lleven a cabo las OLDH, ni el carácter de las mismas<sup>426</sup>.

---

<sup>424</sup> Sobre esta cuestión véase MORENO SERRANO, B.: "Registros. Registradores de la Propiedad, ¿liquidadores del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana?", *La administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, nº6, 2014, págs. 75 a 86.

<sup>425</sup> Resolución de la DGRN de 23 de junio de 2001.

<sup>426</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase MIGUEL CALATAYUD, J.A.: "Iva y emolumentos del Registrador-Liquidador", *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 59, 2000, págs. 835 a 850.

En consecuencia, la delegación de competencias se establece por previsión en nuestro ordenamiento jurídico y de ahí que se hable de actos con trascendencia jurídico administrativa y no puramente materiales<sup>427</sup>. Tras la cesión de los tributos, las CCAA asumieron la posición que tenía el Estado en este ámbito y tal ejercicio viene encomendado por el ordenamiento jurídico. Por lo tanto, en la calificación registral el Registrador actúa con independencia, mientras que en materia liquidadora el mismo está supeditado a las directrices que marcan los órganos competentes de la respectiva CCAA<sup>428</sup>. En conclusión, la actuación que desempeñan las OLDH, se efectúa bajo la dependencia de las CCAA, de tal forma que de no existir las mismas tendrían que ser efectuadas en su totalidad por la Administración autonómica<sup>429</sup>.

## **2. DETERMINACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMPETENTE.**

Una vez contemplada la existencia de las OLDH, así como las competencias que las mismas pueden desarrollar, es primordial tener en cuenta el carácter territorial de las mismas al igual que ocurre con los Registros de la Propiedad. Como venimos apuntando, cada Registro tiene su propia demarcación por lo que la inscripción de un bien en el mismo se realizará en el Registro que resulte competente por razón de su demarcación. Este paralelismo ha sido analizado por la DGRN al determinar que si por ejemplo, nos encontramos ante un derecho real que se constituye conforme a una determinada legislación foral, el mismo no será inscribible en el Registro de un territorio común donde el mismo no esté reconocido<sup>430</sup>.

La cobertura normativa es diversa para lo cual hay que partir tanto de la CE como de lo contenido en la LGT. Ahora bien, en cuando a la delimitación de la oficina tributaria competente no hay que olvidar la existencia de territorios forales y de su correspondiente normativa de desarrollo, conforme a la disposición adicional primera CE. Como ya hemos apuntado, la potestad tributaria de las CCAA no es plena, el

---

<sup>427</sup> STSJ de Castilla y León 26/2007, de 11 de enero.

<sup>428</sup> Resolución de la DGRN de 29 de septiembre de 2016.

<sup>429</sup> En este sentido véase BERTRÁN GIRÓN, M.: "Las oficinas liquidadoras en el sistema tributario español: evolución y perspectivas de futuro", *Revista Tributaria Oficinas liquidadoras*, nº 12, 2008, págs. 13 a 22.

<sup>430</sup> Resolución de la DGRN de 18 de octubre de 1994.

artículo 156 CE establece la autonomía financiera de las mismas y el artículo 157 CE establece sus recursos, siendo los impuestos cedidos que venimos tratando una fuente para los mismos.

El matiz que establece el apartado segundo del artículo 157 CE viene a confirmar el principio de territorialidad referenciado en el párrafo anterior, por lo que las CCAA no podrán en ningún caso, adoptar medidas sobre otros bienes que no radiquen en su territorio. La LOFCA, los distintos Convenios y Conciertos Económicos aplicables a los territorios forales, así como la normativa que sobre tributos cedidos resulte de aplicación según el territorio, serán algunas de las referencias que habrá que tener en cuenta<sup>431</sup>.

Con todo esto, se demuestra la importancia de ser conocedores de lo expuesto para que en la práctica no se proceda al cierre registral por causas tributarias. Con anterioridad a la entrada en vigor de nuestra norma suprema, en esta materia todo giraba en determinar la competencia entre oficinas, si bien, tras la aparición de la LOFCA junto a las tradicionales reglas de competencia surgieron los denominados puntos de conexión<sup>432</sup>.

Un supuesto particular y que conviene traer a colación en base a la determinación de la oficina liquidadora competente, es el caso en el que habiendo varios sujetos pasivos éstos presenten la autoliquidación en oficinas distintas. Hay que analizar en este sentido varias cuestiones, de un lado la existencia de los puntos de conexión ya que si los mismos están previstos en nuestra normativa han de ser respetados en cada territorio y de otro lado que la presentación ante una oficina

---

<sup>431</sup> En este sentido véase CANALS BRAGE, F.: “¿En qué oficina liquidadora de los impuestos de transmisiones patrimoniales, actos jurídicos documentados, sucesiones y donaciones deben presentarse los documentos otorgados en el País Vasco o Navarra que contengan actos sujetos a tales impuestos, como requisito previo, conforme al artículo 254 de la ley hipotecaria, para su inscripción en un registro de la propiedad no radicado en tales territorios, y viceversa?”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 13, 1996, págs. 646 a 655.

<sup>432</sup> COLOMER FERRÁNDIZ, C., *Todo...*, cit., pág. 535.

distinta a la territorialmente competente no permite entender salvado el cierre registral<sup>433</sup>.

Del mismo modo, se plasma en el artículo 55.3 Ley 22/2009 de 18 de diciembre, el cual matiza que la obligación tributaria exclusivamente surte efecto liberatorio cuando la presentación se realice ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma. Si bien, esta interpretación ha ido evolucionando en el tiempo, ya que con anterioridad, este mismo supuesto generaba efectos liberatorios para el contribuyente que hubiese ingresado el importe correspondiente en otra oficina distinta a la competente, teniendo ésta que remitir las oportunas actuaciones al órgano competente. Así lo recogía el artículo 106 del Reglamento del ITPAJD en su redacción anterior al año 2018<sup>434</sup>.

En el caso de existir conflicto en la distribución de competencias entre los distintos entes ya sea una posible colisión con el Estado, CCAA o Corporaciones Locales, se entiende por gran parte de la doctrina que el ejercicio ha de llevarse a cabo por la entidad que se encuentre más próxima al ciudadano. Por lo que si dicha cuestión la llevamos al ámbito de las OLDH, entendemos que las mismas al estar al servicio del ciudadano en el propio Registro de la Propiedad, no solo facilitan la liquidación y gestión del impuesto, sino que contribuyen a evitar el cierre registral con mayor eficacia, o a levantar el mismo<sup>435</sup>.

Una vez que se acude al Registro de la Propiedad competente por razón del lugar donde radica el inmueble, habrá que determinar previamente cuál es la oficina liquidadora competente que no siempre coincide con el lugar donde radica el inmueble, como consecuencia de los ya referenciados puntos de conexión. Por lo tanto, analizada la normativa de referencia, determinado el Registro de la Propiedad al que hay que acudir, conviene delimitar el hecho imponible objeto del título que se

---

<sup>433</sup> Resolución de la DGRN de 18 de febrero de 2016.

<sup>434</sup> Resolución de la DGSJFP de 9 de marzo de 2022.

<sup>435</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Dimensión fiscal...*, cit., pág. 54.

presenta a inscripción en los términos analizados, para poder concluir con la Administración Tributaria competente, de conformidad con las siguientes reglas:

- Si corresponde la liquidación por el ITPAJD modalidad de transmisiones patrimoniales, habrá que acudir a la Administración del lugar donde radique el inmueble, siendo este un claro ejemplo en el que por razón del territorio se hace coincidir el lugar donde se liquidaría y se inscribiría el bien. Ante la modalidad de actos jurídicos documentados, habrá que acudir a la Administración donde haya que inscribir dichos actos y para la modalidad de operaciones societarias la oficina competente será aquella donde la sociedad tenga su domicilio social<sup>436</sup>.
- En el ámbito del ISD, en materia de sucesiones la competencia radica en el lugar donde el causante tuviera su residencia habitual al tiempo del fallecimiento y en materia de donaciones atenderíamos a lugar donde radique el inmueble, siendo competente la Comunidad Autónoma donde el donatario tuviera su residencia habitual en el momento del devengo para el resto de bienes y derechos<sup>437</sup>. Ahora bien, conforme a la disposición adicional segunda LISD encontramos excepciones que hacen que la tributación se realice ante la Administración Tributaria del Estado y todo ello nace a su vez para dar cumplimiento y adecuar nuestra normativa a la Europea<sup>438</sup>, para aquellos supuestos en los que el causante o el contribuyente fuera no residente en España.

Como complemento a lo expuesto, también habrá de tener en cuenta una serie de reglas especiales, para aquellos supuestos en los que un mismo título presente varias convenciones. Si se trata del mismo impuesto y de la misma Administración competente, solo se exigiría un solo impuesto<sup>439</sup>, pero en el caso de

---

<sup>436</sup> Véase el artículo 33 Ley 22/2009.

<sup>437</sup> Véase el artículo 32 Ley 22/2009.

<sup>438</sup> Al respecto véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12.

<sup>439</sup> La DGRN trata esta cuestión en Resolución de 13 de junio de 2002, en el que presentado un título a inscripción (obra nueva y división horizontal), solo se liquida por uno de ellos siendo en estos casos la

que la Administración sea distinta, ha de presentarse en ambas<sup>440</sup>. Sin embargo, de encontrarnos ante el caso contrario en que las convenciones estén sujetas a distintos impuestos, con carácter general habrá que autoliquidar por ambos.

En lo que respecta a la presentación, desde un principio, a los efectos de la presentación encontrábamos la figura del presentador, sujeto que la normativa consideraba como mandatario del obligado tributario. Si bien, los preceptos reguladores de esta cuestión fueron declarados inconstitucionales<sup>441</sup>, generándose un panorama de incertidumbre jurídica sobre todo para aquellos gestores administrativos que desempeñaban determinadas funciones en nombre del obligado al pago, encontrando al efecto la cobertura en el artículo 46 LGT dedicado a los supuestos de representación voluntaria<sup>442</sup>.

### **3. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS POR PARTE DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DE DISTRITO HIPOTECARIO.**

#### **3.1. Alcance de la gestión tributaria.**

Desde tiempos remotos, la Administración tributaria en España gestionó los tributos a través de un sistema que se podía llamar como tradicional en el que el sujeto pasivo se obligaba a declarar la realización de los hechos imponible, que una vez calificados se liquidan por parte de la Administración<sup>443</sup>. El artículo 11 LGT establece bajo la rúbrica "criterios de sujeción a las normas tributarias", que la aplicación de los tributos se realizará atendiendo a la residencia o territorialidad según establezca la ley para cada caso y en su defecto, aquellos tributos que ostenten el carácter personal se exigirán con arreglo a la consideración y análisis de la residencia y los restantes atendiendo al criterio de territorialidad. Este artículo se ocupa solo de

---

Oficina Liquidadora competente la que de revisar tal supuesto girase una liquidación complementaria al efecto.

<sup>440</sup> Por ejemplo, escritura de aumento de capital de una sociedad cuyo domicilio se encuentra en Madrid y en la que a su vez se declara una obra nueva de un bien inmueble que radica en Sevilla.

<sup>441</sup> Véase la STC 113/2006, de 5 abril.

<sup>442</sup> En este sentido véase COLOMER FERRÁNDIZ, C.: "La presentación de documentos tributarios por los gestores administrativos en las oficinas liquidadoras", *Revista Tributaria Oficinas liquidadoras*, nº 2, 2006, págs. 4 a 6.

<sup>443</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., *op.cit.*, pág. 140.

lo que se viene conociendo como la extensión de la ley tributaria en el espacio, a diferencia del artículo 21 LGT que además de regular lo expuesto, también hace referencia a la eficacia territorial de la norma<sup>444</sup>.

En el ámbito de aplicación de los tributos que procederemos a tratar con posterioridad, encontramos la existencia de procedimientos tributarios, que podrán ser iniciados de oficio o a instancia de parte. Todo ello, sigue unos trámites en los que es de especial importancia el régimen de notificaciones que la Administración efectúa con el obligado, las cuales habrán de efectuarse en el plazo fijado por la propia normativa y que en su caso, no podrá exceder de seis meses salvo disposición en contrario<sup>445</sup>. Existe por tanto, una obligación de motivación de los actos dictados por la Administración y de resolver expresamente todo aquello planteado en el seno del procedimiento tributario, salvo excepciones, tal y como ocurre en los casos de desistimiento o caducidad.

La información y asistencia al ciudadano, así como los mecanismos de colaboración social constituyen un pilar básico, que junto con la publicidad de las normas, de las resoluciones, o de consultas formuladas hacen que se esclarezca el modo de actuar ante la Administración Tributaria. El artículo 85 LGT establece la obligación de asistencia e información de la Administración, siendo el sujeto pasivo la misma, sin más límites que los establecidos en la propia ley y mediante el desempeño de una serie de actuaciones y procedimientos específicos<sup>446</sup>.

Así las cosas, estos procedimientos se regirán por una serie de principios generales, principios que han sido analizados en el capítulo primero y que se vinculan con la función social del derecho de la propiedad. No obstante, el artículo 83 LGT bajo una rúbrica dirigida a la aplicación de los tributos, se refiere también a aquellas actuaciones dirigidas al cumplimiento de las obligaciones y ejercicio de los derechos de los obligados tributarios y ello es entendido como una fórmula que abre paso a

---

<sup>444</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Incidencia del Derecho Internacional...*, cit., págs. 30 a 31.

<sup>445</sup> Véase al respecto la STC 147/2022, de 29 de noviembre que analiza la vinculación del régimen de notificaciones con la tutela judicial efectiva en este ámbito.

<sup>446</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., *op.cit.*, pág. 141.

otros principios informadores como el de economía procesal, o el de transparencia en las actuaciones de la Administración<sup>447</sup>.

En lo que respecta a la gestión y liquidación del ITPAJD conforme a la disposición adicional segunda TRLITPAJD y del Reglamento de dicho impuesto, se atribuyen a las OLDH en el marco de cesión de competencias que en dicha materia hayan sido asumidas por las CCAA<sup>448</sup>. De otro lado, la correspondencia con el ISD la encontramos en la disposición adicional primera de su Reglamento de desarrollo. La gestión del impuesto junto con otras competencias, forma parte de lo que es la aplicación de los tributos conforme al artículo 83 LGT (apartados primero y tercero). El artículo 117 LGT se encarga de esta competencia que englobaría una serie de funciones entre las que podemos destacar las siguientes:

- La recepción y los trámites relacionados con la declaración, autoliquidación, o comunicación de datos u otros documentos con alcance tributario.
- Tramitación relacionada con devoluciones, beneficios e incentivos fiscales, regímenes tributarios especiales, o simplificaciones relativas a la obligación de facturar.
- Actuaciones de control, de verificación de datos, comprobación de valores, comprobación limitada y las relacionadas con el número de identificación fiscal o con los censos tributarios.
- Liquidaciones derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación.
- Emisión de certificados tributarios.
- Información y asistencia tributaria.

---

<sup>447</sup> LOZANO GONZÁLEZ, J.: “La nueva Ley General Tributaria. Procedimientos tributarios: Principios generales”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 106, 2004, págs. 2402 a 2403.

<sup>448</sup> Véase lo contenido en el artículo 56 TRLITPAJD.

- Otras actuaciones necesarias para la aplicación de tributos pero que no impliquen la inspección y la recaudación.

### **3.2. Los procedimientos de gestión tributaria.**

La gestión tributaria, es decir, la aplicación normal u ordinaria de los tributos responde a distintos tipos de inicios conforme al artículo 118 LGT, distinguiendo entre autoliquidación, declaración, comunicación de datos por medio de solicitud por parte del obligado tributario, o bien de oficio por la propia Administración.

Son diversos los procedimientos que prevé la normativa para el desarrollo de la gestión. Para abordar cada uno de ellos nos serviremos de la normativa de referencia, así como del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

No obstante, hay que destacar que el régimen de autoliquidación deviene como obligatorio por parte del Estado para el ISD conforme al artículo 34 LISD en la Comunidad Autónoma de Andalucía, Aragón, del Principado de Asturias, de las Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Región de Murcia, La Rioja, Madrid y Valencia.

#### **3.2.1. El procedimiento de devolución.**

Serán devoluciones las previstas en el artículo 31 LGT y los abonos a cuenta que deba efectuar la Administración tributaria como anticipos de deducciones a practicar sobre cualquier tributo. La tramitación se inicia a instancia de parte y una vez establecida se dicta acuerdo por parte del órgano competente. Si bien, quedan a salvo los procedimientos de comprobación o investigación, si fuera necesaria una ulterior comprobación.

### **3.2.2. El procedimiento de declaración.**

Este procedimiento se inicia mediante la manifestación de realización de un hecho imponible, para que la Administración siguiendo los trámites oportunos de cualificación y cuantificación emita una liquidación provisional. Dicho procedimiento también puede concluir por caducidad, o bien, por el inicio de los procedimientos de comprobación o investigación, al igual que en el procedimiento de devolución reseñado.

### **3.2.3. El procedimiento de verificación de datos.**

La LGT marca que puede iniciarse por parte de la Administración Tributaria mediante requerimiento, o por medio de la notificación de la propuesta de liquidación. Los supuestos vienen marcados por la normativa y se entiende que puede efectuarse en aquellos casos en los que la declaración o autoliquidación no contenga errores aritméticos o defectos formales, cuando no haya correspondencia con otras declaraciones presentadas por el mismo sujeto pasivo. También en los casos en los que se coteje la aplicación indebida de la normativa y cuando sea necesario aclarar, o bien, justificar algún dato en los términos expuestos, salvo en los supuestos de desarrollo de actividades económicas.

La terminación del procedimiento recae mediante resolución que corrija los defectos o que determine la imposibilidad de generar una liquidación provisional, por caducidad, mediante la oportuna liquidación provisional, por medio de subsanación o aclaración de aquellas discrepancias apreciadas, o mediante el inicio del procedimiento de inspección o de comprobación limitada que pasaremos a abordar con posterioridad.

En lo relacionado con la inspección, brevemente podemos distinguir que la Administración dispone de los mecanismos y sujetos necesarios para desempeñar este procedimiento dirigido a la comprobación e investigación de la realización de los hechos imposables y así corroborar la consecución de los fines perseguidos por medio

de la aplicación de los tributos. En añadido, solo en casos en los que la Administración en base a este procedimiento u otros, no logre reunir los datos necesarios para la liquidación, se procede a la determinación de la base en régimen de estimación indirecta<sup>449</sup>.

#### **3.2.4. El procedimiento de comprobación de valores.**

Este procedimiento que puede iniciar la Administración establecerá como su nombre indica una comprobación de valores que en algunos casos puede ser distinto al declarado, en cuyo caso se emitiría una propuesta de valoración motivada ante la que el obligado tributario solo podría elevar una tasación pericial contradictoria o plantear otras cuestiones.

En su caso, la solicitud de inicio de tasación pericial contradictoria generaría la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo establecido para la interposición de recursos o reclamaciones, o de inicio del procedimiento sancionador. En esta tramitación se establecen un sistema de tasación según el cual en base al resultado obtenido, será necesario o no la intervención de un perito tercero. Los medios de comprobación de valores aparecen reseñados en lo contenido en el artículo 57 LGT, si bien, al respecto conviene apuntar que de la jurisprudencia se extrae que la comprobación del valor de los bienes inmuebles ha de realizarse de manera individualizada<sup>450</sup>.

#### **3.2.5. El procedimiento de comprobación limitada.**

Mediante este procedimiento la Administración Tributaria de oficio comprueba elementos de la obligación tributaria y comunicará la propuesta de liquidación con anterioridad a la emisión de liquidación provisional. La terminación tendrá lugar por inicio de procedimiento de inspección, caducidad, o por la resolución emitida por parte de la Administración. Los efectos de la regularización implican que

---

<sup>449</sup> FERRERIRO LAPATZA, J.J., *op.cit.*, pág. 174.

<sup>450</sup> JIMÉNEZ RUBIO, M.R.: "Evolución en la valoración...", *cit.*, pág. 53.

no se podrá efectuar una nueva regularización, salvo que se aprecien nuevas circunstancias en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior. Por ello, dado que este procedimiento se caracteriza por la limitación de ciertas actuaciones como lo es el análisis de datos contables, o los requerimientos dirigidos a la obtención de nueva información, es fundamental dejar reflejo de aquellos actos que la propia normativa permite desarrollar de cara al inicio de un posible procedimiento inspector posterior<sup>451</sup>.

En este procedimiento cabe mencionar el principio de íntegra regularización que la jurisprudencia ha venido configurando con el tiempo. Se extiende así a la comprobación global y de todos los aspectos que afecten al procedimiento tanto en un sentido positivo como negativo y que vincularía a los órganos de gestión. Ejemplo de ello, lo encontraríamos en la posibilidad de aportar documentación fuera de plazo siempre y cuando no se hubiese podido aportar con anterioridad y en todo caso antes de que se dicte resolución<sup>452</sup>. La jurisprudencia ha ido configurando este principio y ha ido ahondando en los aspectos procedimentales del mismo, de tal modo que si lo que hay que solventar deriva del propio procedimiento no será necesario acudir a un procedimiento autónomo, lo cual se conoce como la “regla de la unidad del acto”<sup>453</sup>.

El origen de este principio nace de aquellas situaciones en las de la comprobación efectuada por la Administración se daba lugar a una regularización parcial, dando lugar a supuestos de doble imposición y en algunos casos de enriquecimiento injusto para la Administración, por ello nace este principio para dar lugar a una regularización completa<sup>454</sup>. De esta forma, la Administración actúa de una manera favorable para evitar supuestos de doble pago de la deuda tributaria, doctrina

---

<sup>451</sup> SÁEZ, J., y ORTA, B.: “El procedimiento de comprobación limitada”, *Revista Forum Fiscal*, nº293, 2023 [en línea], consultado en [laleydigital.laleynext.es](http://laleydigital.laleynext.es).

<sup>452</sup> MÁRQUEZ SILLERO, C., y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “La aplicación del principio de íntegra regularización en los procedimientos de gestión tributaria (Comentario a la resolución de 27 de julio de 2021, del recurso de reposición de 14 de Septiembre de 2021 y al acuerdo de imposición de sanción de 8 de Octubre de 2021)”, *Revista de Opinión*, nº 82, 2022 [en línea], consultado en [laleydigital.laleynext.es](http://laleydigital.laleynext.es).

<sup>453</sup> STS 3705/2019, de 25 de septiembre.

<sup>454</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 6, 2021, págs. 163 a 197

que se ha venido fijando para las tasas en aquellos casos en los que el sujeto pasivo autoliquida con anterioridad al devengo de forma errónea<sup>455</sup>.

### **3.3. Las liquidaciones tributarias.**

Por liquidación establece el artículo 101 LGT que se ha de entender aquel acto resolutorio por parte del órgano competente dirigido a determinar el importe de la deuda tributaria, de la devolución o compensación que resulte efectuar. En otras palabras, liquidar un tributo consiste en ajustar la cifra, fijar la cuantía de la obligación que se genera ante la realización de un hecho imponible, así como en determinar todas las actividades previas necesarias para ello<sup>456</sup>.

Con carácter general, serán definitivas aquellas dictadas en el procedimiento de inspección y aquellas a las que la normativa les atribuya tal carácter, por lo que la simple comprobación de valores efectuada no le daría tal catalogación<sup>457</sup>, siendo provisionales todas las demás.

De otro lado, cabe puntualizar para no incidir en confusión, que la autoliquidación no es en sí un acto administrativo y así lo ha venido marcando la jurisprudencia. Se necesitará de una comprobación posterior por parte de la Administración para determinar su firmeza, por ello se consideran a todos los efectos como declaraciones tributarias<sup>458</sup>. De ahí también, la importancia de que éstas vayan suficiente motivadas y clarifiquen los elementos esenciales de la misma, para no incurrir en motivo de anulación<sup>459</sup>.

## **4. OBLIGACIONES DEL REGISTRADOR EN MATERIA FISCAL.**

Al margen de las cuestiones fiscales que pasaremos a tratar, nos interesa distinguir una obligación no menos importante y es la que nace para los Registradores

---

<sup>455</sup> STS 247/2023, de 28 de febrero.

<sup>456</sup> FERRERIRO LAPATZA, J.J., *op.cit.*, pág. 146.

<sup>457</sup> STS 5199/1998, de 18 de septiembre.

<sup>458</sup> STS 15286/1994, de 14 de febrero.

<sup>459</sup> STS 4629/2002, de 24 de junio.

por su condición de empresarios de cara al alta en la Seguridad Social de los mismos y de sus respectivos trabajadores. En términos jurisprudenciales el tratamiento registral recibe una consideración “sui generis” y ello tiene su justificación en la naturaleza de la institución del Registro de la Propiedad y en la propia función pública que desempeñan los Registradores de la Propiedad, aunque si bien, la relación que mantienen con los empleados es una relación laboral como si de un ente privado se tratase por su carácter de profesionales del derecho. Dicha relación se rige según lo dispuesto en el respectivo Convenio Colectivo regulado actualmente por Resolución de 13 de febrero de 2020, de la Dirección General de Trabajo, por la que se publica el III Convenio colectivo de los registradores de la propiedad, mercantiles y de bienes muebles y su personal auxiliar y en lo no previsto expresamente en el mismo, por lo dispuesto en el Estatuto de los Trabajadores<sup>460</sup>.

Los Registradores estarían incluidos en el Régimen especial conforme al artículo 305.2 i) del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre. En suma, les sería de aplicación el Régimen de clases pasivas según el cual se establece un sistema de pensiones para determinados colectivos y que se regula en el Texto Refundido de Ley de Clases Pasivas del Estado, aprobado por el Real Decreto Legislativo 670/1987, de 30 de abril<sup>461</sup>. Además de la titularidad que ostenten sobre una determinada oficina liquidadora, en el ejercicio de su función calificadora como profesionales del derecho, tienen también una serie de obligaciones en materia fiscal. A grandes rasgos podríamos distinguir tres impuestos clave: el Impuesto sobre Actividades Económicas, el IVA y el IRPF.

En torno a las oficinas liquidadoras y su vinculación con los Registros de la Propiedad se ha suscitado el debate de si dicho hecho ha de tributar en el IVA. Cuestión que en cierto modo ha trascendido en el IRPF con respecto a rendimientos

---

<sup>460</sup> Véase al respecto la STSJ de Asturias 1966/2013, de 18 de octubre o la STSJ de Valladolid 856/2008, de 24 de septiembre.

<sup>461</sup> ESTEVE SEGARRA, A.: “Regímenes especiales de Seguridad Social de los funcionarios públicos”, en la obra de AA.VV dirigida por ROQUETA BUJ, R., y GARCÍA ORTEGA, J.: *Derecho de la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pág. 699

profesionales derivados de los servicios que venimos tratando por parte de los Registradores de la Propiedad<sup>462</sup>.

El análisis jurisprudencial de esta cuestión puede partir en cierto modo de una SAN de 1999<sup>463</sup> que fundamentalmente dilucida dos cuestiones, una de ellas la consideración como profesional del Registrador de la Propiedad cuando ostenta la titularidad de una oficina liquidadora y de otro lado la dependencia del mismo con la Administración de cara a determinar la sujeción al IVA, la cual no afecta a la independencia que el mismo ostenta.

Se hace por tanto trascendental en esta línea de interpretación, la independencia en el ejercicio de la actividad, aunque exista una delegación de competencias por parte de la Comunidad Autónoma, a lo que se suma la no existencia de una integración exacta en la propia organización de la Administración Pública<sup>464</sup>. Coexiste el carácter profesional junto con el de funcionario público en el Registrador y es que se entiende que las funciones realizadas en el ámbito objeto de análisis se consideran como un servicio profesional que se presta a la Administración y todo ello, sin olvidar que se realizan bajo un régimen de responsabilidad y con una contraprestación.

Agregado a lo anterior, dispone la disposición adicional primera en su apartado 2 a) de la Ley 39/2015 que la norma que rige en esta materia sería la norma tributaria específica al efecto y ello en cumplimiento del principio de especialidad, principio que a su vez entra en conflicto, en ocasiones, con el principio de vigencia temporal según el cual una ley posterior derogaría a otra de anterior fecha<sup>465</sup>. Por el principio de especialidad la norma especial predomina frente a la norma general en tanto a la

---

<sup>462</sup> Véase la SAN 5762/2013, de 26 de diciembre.

<sup>463</sup> SAN 1388/1999, de 8 de marzo.

<sup>464</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase SERRANO, J.A.: "Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad que tienen a su cargo las Oficinas Liquidadoras del Distrito Hipotecario", *Boletín del Colegio de Registradores de la Propiedad*, nº 312, 1994, págs. 1367 a 1372.

<sup>465</sup> Véase al respecto la STS 749/2022, de 13 de septiembre.

aplicación de las mismas a un caso concreto<sup>466</sup>, aunque cabe destacar que también en la propia norma general se prevén supuestos de prelación ante determinados preceptos y siempre que se cumplan determinados requisitos, tal y como ocurre en los supuestos de responsabilidad solidaria o subsidiaria previstos en la LGT<sup>467</sup>.

Volviendo al tema que nos ocupa, la naturaleza del servicio prestado no es determinante para esclarecer la sujeción o no al IVA, si por el contrario lo sería la dependencia administrativa, para poder aplicar la exención prevista en el artículo 7.5 LIVA. Si partimos de lo establecido en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, la misma ordena la subrogación por parte de cada Comunidad Autónoma en tantos derechos y obligaciones tuviere la Administración en materia de tributos cedidos y en lo que respecta a la aplicación de los tributos.

El TSJ de Castilla y León en 2001 también se pronunció al respecto, resolución que viene a reproducir en cierto modo lo analizado en los precedentes párrafos en base a la citada SAN de 1999. Al efecto, al considerar a los Registradores de la Propiedad como profesionales independientes que planifican y coordinan sus oficinas, con un régimen de dependencia y subrogación en los derechos y obligaciones que correspondían al Estado por cesión de los tributos y no teniendo la función liquidadora la concurrencia de sujetos privados, estima el tribunal la no sujeción al IVA. La dependencia tratada con respecto a las CCAA se entiende que no solo lo ha de ser funcional, sino que además ha de tener el carácter de orgánica en la propia estructura de la Administración autonómica y la expresión encomienda que ya venimos tratando entiende que es una expresión meramente formal, existiendo realmente una delegación de funciones y competencias<sup>468</sup>.

---

<sup>466</sup> RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.: “Principio de especialidad y cláusulas antiabuso en materia tributaria: ¿se avecina un cambio de tendencia?”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 971, 2021 [en línea], consultado en <http://aranzadidigital.es>.

<sup>467</sup> GARCÍA FREIRÍA, M.: “La responsabilidad tributaria en la constitución de sociedades creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta. Un análisis desde la teoría de la interpretación jurídica”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2017, pág. 171.

<sup>468</sup> STSJ de Castilla y León 5239/2001, de 8 de noviembre.

La jurisprudencia como vemos ha ido pronunciándose sobre este aspecto. Hay pronunciamientos clave y que han ido marcando una serie de directrices, así el TS consideró en 2003 que los servicios prestados por las OLDH no están sujetos a IVA. La cuestión principal radica en la determinación de la dependencia a la Administración. Al existir una delegación de competencias a la respectiva Comunidad Autónoma se entiende que resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 5.6 de la Ley 30/85, en cuanto a que la realización directa del servicio una vez cedido a la Comunidad lo desarrolla la oficina competente y en la materia objeto de análisis las OLDH<sup>469</sup>.

Años más tarde Europa se pronuncia sobre la materia al establecer el incumplimiento por parte del Reino de España de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de Mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. Ello es consecuencia, de que son diversos los aspectos normativos que inciden en la materia tributaria y hay elementos que requieren de una concreción o aproximación entre los distintos Estados, de ahí la existencia de la armonización fiscal, o de los recursos comunitarios que sirven como fuente de financiación<sup>470</sup>.

La Comisión requirió por escrito a España tras el pronunciamiento que se realizó en la citada SAN de 23 de octubre de 2003<sup>471</sup>, como consecuencia de la ya analizada Sentencia 4945/2003, de 12 de julio. A lo que España se opuso sintetizando su parecer en que se trata de una actividad pública la que ejercen las oficinas liquidadoras a cargo de los Registradores de la Propiedad, no cupiendo la renuncia a las competencias asumidas y todo ello, con una retribución no destinada a sufragar una actividad económica de mercado ordinaria, sino a los gastos de funcionamiento de la misma. Al respecto, el tribunal entendió que la función que ostentan los Registradores en este ámbito ha de estar sujeta a IVA, confirmando el incumplimiento

---

<sup>469</sup> STS 4945/2003, de 12 de julio.

<sup>470</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Privilegios...*, cit., pág. 23.

<sup>471</sup> Véase la SAN 2168/2003, de 23 de octubre.

de las obligaciones previstas en los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2 de la citada Directiva<sup>472</sup>.

Uno de los principales efectos de toda directiva es su efecto vertical, es decir, entre los ciudadanos y el Estado y conforme al principio de interpretación del Derecho comunitario, el derecho nacional de cada Estado miembro se ha de interpretar a la luz de la directiva que resulte de aplicación al caso concreto<sup>473</sup>. La Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta, vino a adaptar y modificar la normativa interna española en los términos en los que se pronunció Europa e introdujo el apartado c) del artículo 4. Dos LIVA, que al tratar el hecho imponible de este impuesto prevé expresamente la sujeción.

Los efectos de la citada sentencia nos llevan a exponer cuestiones jurídicas fundamentales que nos vinculan a España como Estado Miembro de la UE. De un lado, el principio de primacía<sup>474</sup> del derecho comunitario sobre el interno. La trascendencia de ello, ha traído consigo numerosos pronunciamientos internos que al incurrir en incumplimiento hacen que el Derecho comunitario tenga que aplicarse de una forma íntegra, dejando sin aplicación aquel precepto de la ley nacional que contradice la norma comunitaria. En el ámbito que nos ocupa, la interpretación jurisprudencial que iban marcando los tribunales españoles quedaba afectada, a su vez, al declararse el incumplimiento del Reino de España en los términos expuestos.

En segundo lugar, aunque de forma más escueta pero no menos importante distinguimos el IAE, dado que el mismo sirve de base para el IRPF y el IVA, que pasaremos a tratar con posterioridad. Los Registradores como profesionales están sujetos al hecho imponible de este impuesto conforme al Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. En lo que respecta al régimen de las

---

<sup>472</sup> Véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/2008.

<sup>473</sup> STSJ de Cataluña 699/2016, de 1 julio.

<sup>474</sup> Así se trató en el caso Costa contra E.N.E.L., en Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (actualmente Unión Europea) de 15 de julio de 1964, Asunto 6/64.

tarifas del IAE contempladas en la norma, se han de distinguir tres secciones que vinculan a las actividades empresariales, profesionales y artísticas. En efecto, para la interpretación y aplicación de las mismas es fundamental acudir a lo contenido en la propia norma y no al ordenamiento jurídico en general<sup>475</sup>.

Así las cosas, los Registradores de la Propiedad se encuentran en el grupo 734. Se trata de un impuesto que originariamente tenía una función censal proporcionando un registro de contribuyentes con gran virtualidad desde el punto de vista económico. Si bien, a día de hoy se configura en el artículo 56 TRLRHL como un impuesto municipal, obligatorio, de carácter real y directo<sup>476</sup>.

Finalmente, en lo que los vincula al IRPF, los Registradores tendrán que practicar las retenciones oportunas en su calidad de empresarios y profesionales y demás obligaciones previstas en la LIRPF y en su Reglamento de desarrollo. Se trata de un impuesto que tiene carácter personal y así resulta del artículo 1 LIRPF dado que grava la riqueza resultante de las rentas percibidas por una persona física de forma personal y directa<sup>477</sup>.

Sobre la vinculación de los Registradores de la Propiedad y el IRPF también encontramos pronunciamientos que dilucidan cuestiones muy diversas:

- Retenciones no practicadas en el ejercicio de las funciones<sup>478</sup>.
- Obligación de retener a los Registradores por pagos efectuados a los mismos<sup>479</sup>.
- Participación en los rendimientos de trabajo y del capital por parte de los Registradores de la Propiedad<sup>480</sup>.

---

<sup>475</sup> STSJ de Cataluña 671/2017, de 14 de junio.

<sup>476</sup> En este sentido véase CEPA DUEÑAS, A., y TEJEDOR RUIZ, C.: *Sistema tributario local*, Bosch Editor, Barcelona, 2013, págs. 119 a 121.

<sup>477</sup> STSJ de Andalucía 2734/2019, de 3 de diciembre.

<sup>478</sup> STSJ de Asturias 54/2000, de 19 de enero o la STSJ de Castilla La Mancha 700/2000, de 11 de julio.

<sup>479</sup> STSJ de Asturias 737/2000, de 26 de junio.

<sup>480</sup> SAN 1590/2000, de 9 de marzo.

- Metodologías empleadas distintas en el IRPF por el ejercicio simultáneo de actividad no incompatible con el desarrollo de las funciones de Registrador de la Propiedad<sup>481</sup>.
- Anulación de liquidaciones practicadas al no haber deducidos determinados gastos<sup>482</sup>.

Ahora bien, en relación a la carga de la prueba, en caso de litigio conforme al artículo 105.1 LGT cada una de las partes habrá de probar los hechos que se planteen ante los tribunales, si bien, se ha venido considerando por un sector jurisprudencial que esa carga pesa sobre la propia Administración al disponer la misma de otros medios que no se encuentran al alcance del sujeto pasivo del impuesto en cuestión<sup>483</sup>. Así pues, en los términos de lo expuesto corresponde a quien pretenda la deducción justificar la existencia de gasto, su naturaleza y finalidad así como los rendimientos obtenidos<sup>484</sup>.

De esta forma, la carga de la prueba se configura de manera equilibrada entre las partes<sup>485</sup>, con el añadido de que en los casos que se pretenda justificar la culpabilidad en la figura del obligado tributario habrá que demostrar el dolo, omisión en las obligaciones que le vienen impuestas, o la propia intención de defraudar<sup>486</sup>. En nuestro sistema, por tanto, se lleva a la práctica un criterio que atiende a que cada una de las partes probará lo que más le favorezca, tal y como resulta del referido precepto, lo cual se sintetiza en que la Administración probará la realización del hecho imponible y demás elementos de cuantificación de la obligación tributaria y el sujeto obligado al pago las circunstancias que afecten a todo aquello que no suponga lo que es la realización del hecho imponible en cuestión<sup>487</sup>.

---

<sup>481</sup> STSJ de Andalucía 1284/2018, de 3 de julio.

<sup>482</sup> SAN 2111/2021, de 12 de mayo.

<sup>483</sup> STS 1865/2007, de 19 de marzo.

<sup>484</sup> STS 2256/2015, de 22 de mayo.

<sup>485</sup> STS 5293/2012, de 12 de julio.

<sup>486</sup> STSJ de Madrid 119/2019, de 31 de enero.

<sup>487</sup> STS 1865/2007, de 19 de marzo.

La importancia de la prueba radica no solo en lo expuesto sino en su correcta aportación en el procedimiento, con la oportuna motivación jurídica que viene a ser el juicio a emitir como consecuencia de la aplicación de la norma. Dicha cuestión no se ha de confundir con los hechos dados en un caso concreto, ya que aunque los mismos determinen posicionarnos ante la aplicación de una norma u otra, esta realidad acaecida tiene una sustantividad particular<sup>488</sup>. Esta carga de la prueba, también es conocida como "teoría de la proximidad al objeto de la prueba" y se constituye como una regla de carácter procesal, pero no es un criterio inflexible, por lo que habrá que atender al caso concreto<sup>489</sup>.

Volviendo a los supuestos planteados, vemos que entra en juego en múltiples resoluciones la disposición adicional vigésimo séptima LIRPF en cuanto a la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo, así como con la subrogación que en los supuestos de cambios de registro, o interinidad que los mismos asumen. Esta reducción se pone en relieve de cara a una posible deducibilidad de los gastos, lo cual se entiende justificado no solo en base al cumplimiento de los requisitos citados en la reseñada disposición, sino que ha de existir una correlación con los ingresos<sup>490</sup>.

Asimismo, se distingue entre gastos necesarios y convenientes, siendo necesario en su vertiente positiva aquel que va ligado a la obtención de un beneficio<sup>491</sup>, cuestión que conecta con la deducibilidad de los mismos, teniendo en estos casos que coexistir una serie de requisitos como lo son la justificación de los mismos, contabilización, su imputación en la base imponible del ejercicio que corresponda y la necesidad o no de los mismos<sup>492</sup>. Se parte de lo establecido en el artículo 294 LH que en términos generales establece que los Registradores se harán

---

<sup>488</sup> Véase al respecto la STS 472/1998, de 28 de enero.

<sup>489</sup> STS 22161/1994, de 6 de junio.

<sup>490</sup> Consulta de la DGT V2857-21 de 17 de noviembre de 2021.

<sup>491</sup> Véase entre otras la STS 911/2011, de 24 de febrero, o la STS 680/2012, de 2 de febrero.

<sup>492</sup> STS 2310/2010, de 25 de febrero.

cargo de los gastos relativos al funcionamiento y mantenimiento de sus respectivos registros<sup>493</sup>.

De otro lado, la citada subrogación según el artículo 44 del Estatuto de los trabajadores, se denomina sucesión de empresa, subrogación que se extiende a derechos y obligaciones laborales, de tal forma que el nuevo titular del registro conserva la condición de mismo pagador que el saliente, de cara a la determinación de la retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo a satisfacer a los empleados<sup>494</sup>. Un claro ejemplo, lo encontramos en los casos de interinidad contemplados en los artículos 489 y siguientes RH, dado que los Registradores de la Propiedad asumen de forma provisional otro registro y en consecuencia a sus respectivos trabajadores. Si bien, se ha venido entendiendo por los tribunales que en estos casos, este tipo de subrogación no conlleva la creación de empleo a los efectos de aplicar la citada reducción<sup>495</sup>. Este supuesto también se ha visto trasladado a la existencia de una comunidad de bienes (integrada por varios Registros de la Propiedad), en cuyo caso los tribunales económicos administrativos han venido entendiendo que los requisitos se han de entender cumplidos en el seno de la entidad sin personalidad jurídica<sup>496</sup>.

## **5. EVOLUCIÓN DE LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DE DISTRITO HIPOTECARIO EN LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y EN LAS CIUDADAES AUTÓNOMAS DE CEUTA Y MELILLA.**

### **5.1. Cuestiones generales.**

La asunción de competencias de gestión y liquidación por parte de las OLDH ha supuesto que cada Comunidad Autónoma supedita dicha cuestión a una normativa específica al efecto. Por ello, nace la necesidad de que exista una adecuada coordinación, para que la función auxiliar de los Registros con la Administración

---

<sup>493</sup> STSJ de Murcia 216/2020, de 4 de junio.

<sup>494</sup> Consulta de la DGT V0165-07 de 22 de enero de 2007.

<sup>495</sup> STSJ de Andalucía 3164/2020, de 15 de octubre.

<sup>496</sup> STS 254/2022, de 1 de marzo.

Tributaria se desarrolle correctamente. Que existan este tipo de oficinas, no quiere decir que todos los Registros de la Propiedad dispongan de oficina liquidadora, por lo que en cada Comunidad Autónoma habrá que buscar la oficina liquidadora competente, encontrando muchas de ellas en los distritos hipotecarios. Con todo y con esto, pasaremos a analizar algunos parámetros obtenidos con carácter general de la normativa que afecta a cada Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos, sin perjuicio de las ulteriores modificaciones que puedan acaecer, centrándonos con mayor énfasis en la Comunidad Autónoma de Andalucía y con una breve reseña dedicada a las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

Del estudio de las mismas se desprende que como consecuencia de que los tributos objeto de análisis son cedidos a las respectivas CCAA, cada una tiene su propia normativa reguladora y es mediante órdenes y decretos, con carácter general, por donde se regulan las funciones y el régimen de las OLDH. En complemento a lo anterior encontramos convenios de colaboración entre la Agencia Tributaria de la correspondiente Comunidad Autónoma y los Registradores de la Propiedad, que determinarán las condiciones sobre la materia objeto de análisis.

## **5.2. Comunidad Autónoma de Andalucía.**

Con la finalidad de contribuir a la lucha contra el fraude fiscal y mejorar la gestión de recursos que se le asignan a la Agencia Tributaria, ésta se sirve de los Registros de la Propiedad para poder mejorar el servicio y la atención del contribuyente. En primer lugar, cabe distinguir la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Seguidamente, encontramos que con fecha 19 de noviembre de 2021 se dicta Resolución en lo que respecta a la delegación de competencias y funciones, en materia de aplicación de tributos y revisión de determinados impuestos.

A la Agencia Tributaria de Andalucía le corresponden una serie de competencias y funciones que se desglosan en lo contenido en el artículo 6 de la Ley 23/2007, que a rasgos generales dado la materia de tributos cedidos que abordamos

con respecto al ITPAJD y ISD, podemos distinguir la gestión, liquidación, recaudación, e inspección conforme al artículo 181.2 del Estatuto de Autonomía para Andalucía. Para ello, se establecen oficinas de información, asistencia, catalogación y análisis de riesgo fiscal, comprobación, revisión en vía administrativa, o la digitalización de expedientes, funciones que se atribuyen de forma asimétrica según nos encontremos ante un impuesto u otro. En cuanto al ámbito territorial hay que distinguir que la información y asistencia tendrá carácter regional, mientras que la comprobación se delega a unas veinticuatro oficinas con carácter territorial.

Con fecha 3 de diciembre de 2021, se dicta Resolución por parte de la ATRIAN en la que se da publicidad de lo contenido en el convenio de colaboración establecido entre la misma y los Registradores de la Propiedad, con vigencia hasta el treinta y uno de diciembre de 2025. Los distintos ámbitos (objetivo, subjetivo y territorial) vienen a reproducir lo establecido en la citada ya Resolución de 19 de diciembre.

La información y asistencia se suministra para facilitar los trámites procedimentales y la utilización de los medios telemáticos, facilitando para ello recibos u otra documentación necesaria al contribuyente que les acredita la presentación efectuada. Para ello, se prevén una serie de condiciones de tal forma que tales servicios se prestarán mediante cita previa con una duración determinada cada una, lo cual queda delimitado en un horario y se le atribuyen en base a las citas prestadas por cada oficina, un número de tardes para prestar esos servicios con carácter anual.

De otro lado, en lo que respecta a la comprobación y revisión administrativa, la misma implica también un amplio desglose de tareas dirigido a la emisión de liquidaciones provisionales, devoluciones de ingresos indebidos, tramitación de otros procedimientos ya descritos como el de rectificación, o la práctica de notificaciones, entre otras. La comprobación en base a hechos no declarados pero de los que se pueda tener conocimiento conforme al artículo 136.2.b) LGT, es fundamental ya que ello se suma a la lucha contra el fraude fiscal en nuestro sistema y nuevamente vemos

aquí un ejemplo que conecta el ámbito registral (dado el ejercicio que desempeñan las OLDH) y el tributario.

Como añadido, existirá una comisión de evaluación de la gestión que efectúen las oficinas, integrado por tres representantes de la Agencia Tributaria y tres en representación de los titulares de las oficinas, los cuales se reunirán al menos una vez al bimestre y cuya función irá dirigida a informar sobre el cumplimiento de las funciones descritas, efectuar conclusiones y recomendaciones, así como posibles mejoras coordinando la comunicación entre la propia agencia y las OLDH.

La dependencia y vinculación se somete a la Gerencia Provincial que corresponda por razón del territorio y a los actos que se dicten le son de aplicación las normas de Derecho Administrativo. En suma, encontramos que se asumen una serie de obligaciones y gastos derivados del ejercicio por parte de las OLDH, del mismo modo que a su vez, recibirán una compensación por las funciones delegadas y existirá un régimen de responsabilidad por medio del apercibimiento o avocación por incumplimiento.

La distribución de las oficinas a las que se les atribuye las funciones de información y asistencia son las siguientes:

- Almería: Canyájar, Gergal, Vélez-Rubio, Berja, Cuevas del Almanzora, Huércal-Overda y Purchena.
- Cádiz: Medina Sidonia, Olvera, Urbique, Arcos de la Frontera, Barbate, San Fernando y Sanlúcar de Barrameda.
- Córdoba: Baena, Bujalance, Cabra, Castro del Río, Fuente Obejuna, Hinojosa del Duque, Montilla, Montoro, Rute, Aguilar de la Frontera, la Rambla, Lucena y Pozoblanco.
- Granada: Baza, Loja, Órgiva, Santa fe, Albuñol, Alhama de Granada, Huéscar, Iznalloz, Montefrío y Ugíjar.

- Huelva: Aracena, Palma del Condado y Valverde del Camino.
- Jaén: Alcalá la Real, Andújar, Baeza, Cazorla, Linares, Villacarrillo, Huelma, Mancha Real y Orcera.
- Málaga: Archidona, Campillos, Álora, Benalmádena, Coín, Fuengirola, Manilva, Ronda y Torrox.
- Sevilla: Carmona, Écija, Estepa, Lora del Río, Marchena, Osuna, Sanlúcar la Mayor, Utrera y Cazalla de la Sierra.

Los municipios que se enmarcan a la función de comprobación además de la asistencia e información serían:

- Almería: El Ejido y Vera.
- Cádiz: Algeciras, Chicalana de la Frontera, El Puerto de Santa María y San Roque.
- Córdoba: Priego de Córdoba y Posadas.
- Granada: Almuñécar, Guadix y Motril.
- Huelva: Ayamonte y Moguer.
- Jaén: Martos, Úbeda y La Carolina.
- Málaga: Antequera, Estepona, Mijas, Marbella y Vélez Málaga.
- Sevilla: Alcalá de Guadaira, Dos Hermanas y Morón de la Frontera.

Por último, en lo que respecta a la Comunidad Autónoma de Andalucía cabe analizar el Informe emitido por la Inspección de Hacienda en cumplimiento de lo establecido en el artículo 45.2 de la Ley 22/2009 en lo relativo al ejercicio 2020 por ser el que encontramos publicado con fecha 2021, al tiempo de elaboración de la

presente tesis doctoral. Estos informes se emiten con carácter anual y se adhieren a la documentación de los Presupuestos Generales del Estado.

A rasgos generales, se viene a determinar el cumplimiento de los objetivos pretendidos en lo que respecta a las funciones que conllevan la aplicación de los tributos, la contabilización y fiscalización de los ingresos, coordinación y colaboración entre el Estado y la respectiva Comunidad Autónoma como consecuencia de los tributos cedidos por el mismo.

La metodología empleada para ello parte de contrastar la información suministrada por la Comunidad Autónoma y del análisis de la cuenta de gestión de tributos cedidos y de rentas públicas. En cuanto al tratamiento de los datos conviene apuntar que la utilización de datos de trascendencia tributaria es uno de los aspectos que suscita debate entre la doctrina, de tal forma que entra en juego el principio de proporcionalidad en el sentido de determinar hasta qué punto la utilización de los citados datos vendría a vulnerar algún que otro derecho fundamental. En tal sentido, la doctrina del TS en consonancia con la del TC entiende que el derecho a la intimidad no se ha de desvincular de lo dispuesto en nuestro precepto de referencia artículo 31.1 CE<sup>497</sup>. Para ello, se establecen una serie de circunstancias para entender la legitimidad de lo expuesto y es que haya un fin constitucionalmente legítimo, que la injerencia en el derecho esté prevista en la normativa y que ello se adecue al principio de proporcionalidad<sup>498</sup>.

Partiendo de los tributos cedidos que venimos tratando, del referido Informe sintetizaremos algunos datos e ideas, que con carácter general resultan del mismo:

- Reiteración del carácter asimétrico que vincula las funciones y competencias para el ITPADJ y el ISD, ya que con respecto a este último el ámbito se circunscribe al suministro de información y asistencia.

---

<sup>497</sup> STC 233/2005, de 26 de Septiembre.

<sup>498</sup> Véase en este sentido DORADO FERRER, X.: “Redes sociales, metadatos y derecho a la intimidad en los procedimientos tributarios”, *Quincena Fiscal*, nº 12, 2021, págs. 91 a 103.

- Disminución con carácter general de los sujetos que desarrollan las funciones expuestas.
- Modificaciones y actualizaciones de medios tecnológicos e informáticos.
- Elaboración y ejecución de un Plan de Seguridad propio para medios informáticos y bases de datos.
- Incremento de las quejas con respecto al año 2019, estando la mayor parte de ellas relacionadas con las citas previas y con la asistencia al contribuyente.
- Establecimiento del Plan de control tributario dirigido a la lucha contra el fraude fiscal, a la integración en la utilización de los medios electrónicos y a la mejora en la gestión de los recursos asignados por la ATRIAN.
- Aumento de la presentación de autoliquidaciones por medios telemáticos.
- Análisis de la gestión tributaria en el ISD:
  - Al ser obligatorio el sistema de autoliquidación no existen expedientes de tramitación sin la misma.
  - Disminución de los expedientes con liquidación complementaria.
  - El mayor número de expedientes despachados por causas de prescripción en la modalidad de sucesiones se dio en la provincia de Granada y en la modalidad de donaciones en Jaén.
- Análisis de la gestión tributaria en el ITPADJ:
  - Disminución de los expedientes con liquidación complementaria.
  - La información suministrada por los Notarios al amparo del artículo 32.3 ISD y 52 ITPADJ, facilita la gestión tributaria.

- Establecimiento de medios de control para que los Registradores de la Propiedad contribuyan al control tributario a través de las funciones que la normativa les reconoce.
- Se reflejan una serie de recomendaciones que afectan en mayor medida a la gestión de los tributos, destinadas a mejorar la calificación de los hechos imponibles, régimen de notificaciones y sanciones, o a la motivación de las liquidaciones.
- Reseña a la problemática existente en relación a los importes de autoliquidaciones aceptadas por comunidades que no son competentes, lo cual genera retraso en el envío de la documentación a la Comunidad Autónoma competente y que en ocasiones enlaza con la prescripción.
- Disminución de las reclamaciones económico administrativas presentadas.
- Disminución de la recaudación en materia de tributos cedidos por el Estado respecto del ejercicio anterior.

### **5.3. Comunidad Autónoma de Aragón.**

El texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, trata en el artículo 123 la presentación de declaraciones o autoliquidaciones en las OLDH que por razón del territorio correspondan, por lo que prevé la existencia de las mismas en la Comunidad Autónoma de Aragón. Actualmente, existen aproximadamente unas veintiocho oficinas destinadas a la gestión, siendo veinticinco las que encontramos en los distritos hipotecarios repartidas entre las provincias de Huesca, Zaragoza y Teruel.

### **5.4. Comunidad Autónoma de Canarias.**

En esta Comunidad Autónoma a destacar encontramos el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias

en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2009, de 21 de abril. En virtud del Decreto 251/2008 de 23 de diciembre se estableció el régimen jurídico de las OLDH, con una reorganización destinada a facilitar los trámites con las mismas. Las funciones encomendadas vienen a ser las ya reproducidas en epígrafes anteriores y encuentran su fundamento en los procedimientos contemplados en la LGT.

Se preveía la posibilidad a su vez, de que se avocara por parte de la DGT la competencia de expedientes que se considerarán de su recibo, del mismo modo que se podían atribuir otras funciones de carácter material o técnico. Esta encomienda se formaliza en base a los convenios de colaboración que venimos tratando. Por último, conviene apuntar que en caso de incumplimiento, o derivándose consecuencias que generasen perjuicios, serán los Registradores de la Propiedad los que responderán solidariamente a no ser que la responsabilidad se le pudiera exigir a uno en concreto. Dicho decreto vino a ser modificado por el Decreto 9/2012 de 10 de febrero el cual vino a suprimir las oficinas liquidadoras de San Sebastián de la Gomera y de Valverde de el Hierro, para mejorar la eficiencia en el gasto y poder proporcionar a los contribuyentes una mejor prestación de los servicios.

Por Decreto 104/2012, de 28 de diciembre se reorganiza la Administración Tributaria de esta Comunidad y aunque en virtud de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias se prevé la encomienda a las OLDH en materia de aplicación de tributos, por el citado decreto se entiende que no es necesario mantener la citada encomienda a contar desde el 1 de enero de 2013.

Al respecto, se interpuso recurso contencioso administrativo por parte del Colegio de Registradores de la Propiedad y en la STS 2165/2017, de 2 de junio se discute dicha cuestión así como la naturaleza jurídica de la citada encomienda, que al venir establecida por convenio se entiende que se trata de una encomienda de naturaleza contractual. En suma, la DGT se pronunció entendiendo conforme dicha

extinción, procediendo a las actuaciones necesarias y a dictar las oportunas resoluciones para dar cumplimiento a lo expuesto<sup>499</sup>.

### **5.5. Comunidad Autónoma de Cantabria.**

Podemos distinguir el texto refundido de la Ley de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado aprobado por el Decreto legislativo 62/2008 de 19 de junio. Algunas OLDH a distinguir en esta Comunidad serían la de Villacarriedo, Ramales de la Victoria, Potes, Laredo o Santoña.

### **5.6. Comunidad Autónoma de Cataluña.**

Encontramos la Ley 26/2009 de 23 de diciembre de medidas fiscales, financieras y administrativas. Desde un primer momento, la regulación de las funciones de las OLDH aparecía regulada por el Decreto 4/2006, de 17 de enero y diversas órdenes y resoluciones. No obstante, el mismo quedó derogado con el Decreto 4/2006, de 17 de enero, como consecuencia de la reestructuración que operó en la Administración Tributaria de esta Comunidad.

Con la Resolución de 21 de diciembre de 2009, del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio de colaboración con la Agencia Tributaria de Cataluña para la implantación de la ventanilla única tributaria y la realización de determinados trámites en materia tributaria, se hace partícipe a las OLDH para la colaboración en materia de aplicación de tributos. En la sede electrónica de la Agencia Tributaria de Cataluña encontramos un buscador que determina la oficina liquidadora competente, en base al municipio, servicio e impuesto.

---

<sup>499</sup> Véase la STS 2165/2017, de 2 de junio.

### **5.7. Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha.**

A destacar encontramos la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de medidas tributarias de Castilla La Mancha, que en su artículo 40 menciona la colaboración social que realizan los Registradores de la Propiedad en cuanto a la aplicación de los tributos. Todo ello, se extiende a la presentación telemática de autoliquidaciones mediante Orden 98/2021, de 23 de junio, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, siendo de aplicación a las OLDH.

Se prevé así, que el personal público de estas oficinas pueda realizar la presentación en nombre de terceras personas habilitado por la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego. Para ello, se ha de obtener autorización previa a la iniciación del procedimiento por parte del contribuyente y esta actuación no impedirá que se establezcan otros procedimientos de comprobación por parte de la Administración Tributaria. Lo expuesto se entiende para dar cumplimiento conforme al artículo 41 de la citada ley, que establece la promoción de los medios telemáticos en la materia objeto de tratamiento.

### **5.8. Comunidad Autónoma de Castilla y León.**

El artículo 40 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos aprobado por el Decreto legislativo 1/2013 de 12 de septiembre, establece el suministro de información por parte de los Registradores de la Propiedad en los términos ya reseñados con anterioridad, así como la obligación de archivo en un legajo específico al efecto de las cartas de pago que acompañen los títulos presentados a inscripción. Vemos por tanto, que en muchos casos la normativa autonómica viene a reproducir obligaciones o parámetros ya fijados por medio de otras normas de carácter estatal.

En la Comunidad Autónoma de Castilla y León podemos encontrar en los siguientes puntos territoriales OLDH: Astorga, La Bañeza, Cistierna, Ponferrada, Sahagún, Valencia de Don Juan, La Vecilla o en Villafranca del Bierzo.

### **5.9. Comunidad Autónoma de Extremadura.**

En materia de tributos cedidos encontramos el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2018, de 10 de abril. Ahora bien, en lo que respecta a las OLDH hay que distinguir el Decreto 93/2016, de 5 de Julio que modifica el Decreto 76/2010, de 18 de marzo. En esta Comunidad Autónoma encontramos un desglose muy detallado y concreto en cuanto a las oficinas existentes:

- En Badajoz: Almedralejo, Castuera, Don Benito, Fregenal de la Sierra, Fuente de Cantos, Herrera del Duque, Jerez de los Caballeros, Llerena, Olivenza, Puebla de Alcocer, Villanueva de la Serena y Zafra.
- En Cáceres: Alcántara, Coria, Hervás, Hoyos, Jarandilla, Logrosán, Montánchez, Navalmoral de la Mata, Trujillo y Valencia de Alcántara.

### **5.10. Comunidad Autónoma de Galicia.**

En esta Comunidad nuevamente encontramos un decreto que aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, se trata el Decreto 1/2011 de 28 de julio. Si bien, la encomienda de funciones se realiza por Orden de fecha 19 de diciembre de 2012. La competencia territorial de las oficinas liquidadoras abarca a la de los siguientes Registros de la Propiedad:

- En Coruña: Arzúa, Betanzos, Carballo, Corcubión, Ferrol, Muros, Negreira, Noia, Ordes, Ortigueira, Padrón, Pontedeume y Santiago de Compostela.
- En Lugo: Monforte de Lemos, Becerreá, Chantada. Fonsagrada, Mondoñedo, Quiroga, Ribadeo, Sarria, Vilalba y Viveiro.

- En Ourense: Allariz, Bande, Barco de Valdeorras, Carballiño, Celanova, Pobra de Trives, Ribadavia, Verín, Viana do Bolo y Xinzo de Limia.
- En Pontevedra: Cambados, Estrada, Lalín, Pontearreas, Ponte Caldelas, Redondela, Tui, Vilagarcía de Arousa y Caldas de Reis.

#### **5.11. Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.**

Sobre la encomienda de las funciones de gestión y liquidación se encarga el artículo 75.2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio. En este ámbito no encontramos ningún tipo de ejercicio de competencias por parte de las OLDH, dado que cesaron desde el 1 de enero de 2010 y dichas funciones se llevan a cabo por parte de la Administración Tributaria de las Islas Baleares<sup>500</sup>.

#### **5.12. Comunidad Autónoma de Madrid.**

La encomienda a la gestión y liquidación se establece a tenor de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, en su artículo 26.8. Este precepto viene a establecer que la remuneración y el correspondiente régimen que resulte de aplicación se establecerá a través de convenios. El Registrador será el responsable de la oficina reconocida como administración tributaria territorial en esta Comunidad, bajo la dependencia de la Consejería de Hacienda, pudiendo designar a su personal que no tendrá relación laboral, ni administrativa con la Comunidad. Los Registradores en el desarrollo de lo expuesto, reciben una remuneración por aquellos servicios que las OLDH desempeñan, por lo que no es que exista un contrato de trabajo entre la Comunidad

---

<sup>500</sup> Informe nº29/21 de la Inspección general del Ministerio de Hacienda, respecto al ejercicio 2020 y publicado en julio del año 2021.

Autónoma y el registro en cuestión, sí por el contrario existen convenios en los términos ya reseñados<sup>501</sup>.

Otra reseña normativa se da con el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre que en su artículo 49 trata las obligaciones formales de los Registradores, o el Decreto 81/1996, de 30 de mayo en el que se relaciona las demarcaciones en las que se distribuyen las oficinas en el territorio de la Comunidad de Madrid, encontrando las siguientes: Alcalá de Henares, Alcobendas, Alcorcón, Algete, Aranjuez, Arganda del rey, Collado Villalba, Colmenar Viejo, Coslada, Fuenlabrada, Getafe, Las Rozas, Leganés, Majadahonda, Móstoles, Navalcarnero, Parla, Pinto, Pozuelo de Alarcón, San Fernando de Henares, San Lorenzo de el escorial, San Martín de Valdeiglesias, San Sebastián de los reyes y Torrejón de Ardoz.

### **5.13. Comunidad Autónoma de Murcia.**

El texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la región de Murcia en materia de tributos cedidos aprobado por el Decreto legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, en su artículo 15 prevé las funciones de aplicación y revisión de impuestos y de suscripción de acuerdos con otras Administraciones y entidades para dar cumplimiento a la colaboración y coordinación administrativa. Algunos términos municipales en los que encontrar OLDH en Murcia podrían ser Mazarrón, Caravaca de la Cruz o Águilas.

### **5.14. Comunidad foral de Navarra.**

En la Comunidad foral de Navarra, encontramos para el ITPAJD el texto refundido por el que se aprueba el Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril y su reglamento de desarrollo aprobado por el Decreto foral 165/1999, de 17 de mayo. En la norma general del ITPAJD no encontramos una reseña expresa a la regulación de las OLDH, si por el contrario queda regulado el cierre registral en el

---

<sup>501</sup> Sobre esta cuestión véase MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “La sujeción al IVA de las oficinas liquidadoras a propósito de la doctrina del TJCE”, *Revista Tributaria Oficinas liquidadoras*, nº 22, 2010, págs. 9 a 16.

artículo 40 en los mismos términos que venimos analizando a lo largo de este trabajo. Si bien, en el citado reglamento encontramos una reseña expresa al establecer la disposición transitoria primera el ejercicio de competencias por parte de las OLDH hasta la entrada en vigor de referido Reglamento.

En lo que respecta al ISD la normativa de referencia viene dada por el texto refundido de las disposiciones del ISD aprobado por el Decreto foral legislativo 250/2002, de 16 de diciembre y por su Reglamento aprobado por el Decreto foral 16/2004, de 26 de enero. Fue con la Orden foral de 24 de febrero de 1928 con la que se reguló el ejercicio de competencias de las OLDH en Navarra, declarándose a los Registradores de la Propiedad competentes, siendo por ese entonces de aplicación a lo que era el Impuesto de Derechos Reales y sobre la transmisión de bienes. De este texto, se extraía la importante labor liquidadora que se podía desempeñar en estas oficinas, cuestión que con posterioridad también fue plasmada en otros textos así como en el Acuerdo de la Diputación foral de 10 de abril de 1970, por el que se aprobaron las Normas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Todo ello hizo, que la función de las OLDH de las mismas se mantuviera al mismo tiempo que también fue evolucionando con el tiempo para adaptarse a la realidad y necesidades del momento. Así las cosas, la Ley foral 3/2002, de 14 de marzo, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias, estableció en la disposición adicional octava la encomienda de funciones de gestión y liquidación del ISD a favor de los Registradores por medio de la autorización del Consejero de Economía y Hacienda, siendo la Orden foral 188/2002, de 2 de julio, con la que se abrió la posibilidad de celebración de un Convenio de colaboración entre el Departamento de Economía y Hacienda y el Colegio de Registradores y con la Orden 39/2004, de 13 de febrero, del Consejero de Economía y Hacienda, con la que se determinaron las oficinas liquidadoras competentes siendo los distritos hipotecarios los de Tudela, Tafalla, Estella y Aoiz.

Ahora bien, encontramos que en 2012 se dicta la Orden foral 4/2012, de 16 de enero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se determina el lugar de presentación de los documentos y declaraciones sometidas al régimen de declaración, dada la no renovación del convenio de colaboración con los Registradores de la Propiedad y la supresión de la labor liquidadora desarrollada hasta entonces. Por lo que actualmente, del estudio de lo expuesto no encontramos que estén en funcionamiento las OLDH en esta Comunidad.

### **5.15. Comunidad Autónoma del País Vasco.**

El carácter de territorios históricos del País Vasco y de Navarra presenta una singularidad que se proyecta fundamentalmente en el ámbito competencial con respecto a las CCAA de régimen común, gozando no solo de un carácter concreto, sino que se consideran las competencias atribuidas mucho más amplias<sup>502</sup>. Cuando se habla de derecho histórico se entiende que el mismo ha sido reconocido por nuestro Estado social y democrático de derecho<sup>503</sup>, lo cual no implica que exista un título autónomo sino que ello será conforme al sistema y siempre en el marco de la Constitución y de los respectivos Estatutos de Autonomía<sup>504</sup>. De esta forma, prevé la disposición adicional primera de nuestra norma suprema que cabe el mantenimiento de competencias que conforme a dicho derecho les hubiera correspondido a tales territorios, pero cuyo desarrollo se lleve a cabo conforme a lo expuesto en las precedentes líneas<sup>505</sup>.

Con carácter general, en relación a los territorios históricos encontramos la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, siendo el ámbito competencial que estamos tratando concretado en una serie de materias. Las competencias asumidas gozan de una diversa clasificación concretándose entre

---

<sup>502</sup> Véase la STC 76/1988, de 26 de abril, cuyo fundamento se proyecta en la STC 118/2016, de 23 de junio.

<sup>503</sup> STC 140/1990, de 20 de septiembre.

<sup>504</sup> STC 123/1984, de 18 de diciembre.

<sup>505</sup> STC 208/2012, de 14 de noviembre.

exclusivas, de desarrollo y ejecución o ejecutivas<sup>506</sup>. A tenor de lo expuesto, el TC concreta aún más estas competencias en dos tipos: las exclusivas y aquellas cuya precisión habrá que concretar ya que se pueden añadir, modificar o suprimir, sin afectar a la vertiente foral en estos territorios<sup>507</sup>. En lo que respecta al País Vasco, hemos de distinguir la existencia de la Diputación foral de Álava, Bizkaia y Guipúzcoa, ya que la normativa de referencia que concreta el ejercicio de las competencias atribuidas a las OLDH la encontramos de forma particular para cada una de las tres citadas provincias.

En lo que respecta a Bizkaia encontramos un convenio suscrito con fecha 9 de marzo de 2007, que junto con el Decreto foral de la Diputación foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, se extrae la competencia de la hacienda foral para la aplicación de tributos. Del análisis de esta provincia, encontramos que según un Informe publicado en 2017, con relación al convenio de colaboración en materia tributaria del departamento de hacienda y finanzas de la Diputación foral de Bizkaia y el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles, en las provincias de Álava y Guipúzcoa la aplicación de los tributos no se ejercitaba en ese momento por parte de las OLDH.

Sin embargo, en Bizkaia, según la Norma foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se prevé el ejercicio de competencias por parte de las OLDH bajo la dependencia orgánica del Diputado foral de Hacienda y Finanzas. Son consideradas por tanto, instrumentos eficaces para el ejercicio de las relaciones tributarias con el obligado al pago también en estos territorios y no solo con respecto a las CCAA de régimen común.

De otro lado, conviene apuntar que el Colegio de Registradores también suscribe otro tipo de convenios de colaboración, tal y como se puede observar en la

---

<sup>506</sup> RAZQUÍN LIZARRAGA, M.M.: “La organización territorial interna de los territorios forales”, *Documentación administrativa, Nueva Época*, nº3, 2016 [en línea], consultado en <https://revistasonline.inap.es/index.php/DA/article/view/10372/10979>

<sup>507</sup> STC 76/1988, de 26 de abril.

Resolución 67/2016, de 8 de junio, del Director de la Secretaría del Gobierno y de Relaciones con el Parlamento, por la que se dispone la publicación del Convenio de colaboración suscrito entre el Euskal Estatistika Erakundea/Instituto Vasco de Estadística y los registradores mercantiles de los territorios de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España. Con ello, vemos nuevamente que la función de los Registradores se extiende a otros ámbitos no estrictamente mercantiles o hipotecarios, tal y como se extrae de la citada resolución.

#### **5.16. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias.**

La norma de referencia en materia de tributos cedidos viene dada por el texto refundido de las disposiciones dictadas legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 2/2014, de 22 de octubre. La gestión y liquidación se distribuye en alguno de los siguientes puntos territoriales: Pola de Laviana, Pola de Lena, Pola de Siero, Pravia, Tineo, Villaviciosa, Castropol, Avilés, Belmonte, Cangas del Narcea, Cangas de Onís, Infiesto, Luarca, Llanes o Mieres.

#### **5.17. Comunidad Autónoma de la Rioja.**

La Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos y la Orden 16/2012, de 28 de septiembre, son los textos legales que pueden resultar de interés para analizar esta Comunidad Autónoma. Bajo la dependencia de la DGT se establece el ejercicio de las funciones encomendadas en materia de aplicación de tributos de entre las que se distinguen expresamente la comprobación de valores, o la resolución de recursos de reposición dictados por la oficina competente. Estos son los puntos en los que podemos encontrar alguna de ellas: Alfaro, Arnedo, Calahorra, Cervera del Río Alhama, Haro, Nájera y Santo Domingo de la Calzada.

### **5.18. Comunidad Autónoma de Valencia.**

Es con la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos. Al efecto, sobre la materia objeto de análisis en esta Comunidad se ha dictado la Orden 6/2022, de 10 de agosto, la cual establece una serie de medidas de cara a la retribución que pueden recibir las OLDH, por la gestión y liquidación que se les atribuya tomando de base los ejercicios de 2021 y 2022. En síntesis, se establece para actualizar el régimen que venía utilizándose durante más de veinticinco años y adecuarlo a la realidad de nuestros días donde la utilización de los medios telemáticos es cada vez más frecuente. Las circunstancias económicas que concurren con el tráfico inmobiliario, han supuesto que en esta Comunidad se plantee un ajuste de honorarios en las OLDH tomando de base el principio de proporcionalidad, de seguridad jurídica, transparencia y eficacia. Este sistema establece que no se podrá superar en el último ejercicio el importe que se hubiere percibido en el ejercicio anterior, de tal forma que la diferencia entre los importes percibidos se distribuirá entre las liquidaciones pendientes.

### **5.19. Las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.**

Encontramos la existencia de un Registro de la Propiedad tanto en Ceuta como en Melilla, pero en lo que respecta a las OLDH del estudio no se extrae la existencia de convenios de colaboración entre el Colegio de Registradores y la Administración tributaria competente. Los impuestos que hemos analizado son cedidos por el Estado y al encontrarnos ante ciudades autónomas, entendemos que la función que desempeñan las OLDH en este ámbito territorial no se desarrolla por tales órganos, sino por parte de órganos estatales<sup>508</sup>.

---

<sup>508</sup> Justificación de lo expuesto la podemos extraer de los Estatutos de Autonomía de ambas ciudades. Véase el artículo 38 de la Ley Orgánica 1/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Ceuta y de la Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Melilla.



## CAPÍTULO CUARTO.-

# APLICACIÓN DEL CIERRE REGISTRAL, SU LEVANTAMIENTO Y CUESTIONES TRIBUTARIAS ULTERIORES

### 1. CONCEPTO DE CIERRE REGISTRAL.

El cierre registral por motivos fiscales se produce cuando el título que va a presentarse a inscripción en el Registro de la Propiedad competente, no va acompañado del pago del impuesto que en su caso haya que liquidar conforme a lo tratado en los capítulos anteriores<sup>509</sup>. Los Registradores de la Propiedad y Mercantiles contribuyen a la seguridad preventiva en nuestro país, de tal forma que el cierre registral permite una conexión entre la normativa hipotecaria y fiscal y enlaza la institución objeto de análisis con la Hacienda Pública<sup>510</sup>.

Debe de prevalecer el interés de la Hacienda Pública como interés público sobre el interés privado, para que así no se produzca una violación del derecho de propiedad privada. Todo esto hace que se diferencie el cierre registral con respecto a otro tipo de defectos y que también sea un extremo principal a la hora de calificar un título, conforme a las reglas de la hermenéutica jurídica<sup>511</sup>. Se trata de una interpretación de la norma que abarca no solo su elaboración y que analiza la metodología de la misma, ya que la unión de método y objeto determina la validez de lo contenido en la norma<sup>512</sup>.

---

<sup>509</sup> JIMÉNEZ RUBIO, M.R.: "Efectos registrales vinculados al pago de impuestos", *Revista de Estudios Jurídicos*, nº 20, 2020, pág. 425.

<sup>510</sup> COLOMER FERRÁNDIZ, C., *Todo..., cit.*, pág. 526.

<sup>511</sup> En este sentido véase NAVARRO DÍAZ, M.R.: "El cierre registral y la resolución de 9 de Marzo de 2012", *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 36, 2012, págs. 4 a 14.

<sup>512</sup> LÁZARO PULIDO, M.: "La hermenéutica jurídica desde la perspectiva filosófica", *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, nº 25, 2019, pág. 483.

Lo planteado puede inducir a confusión dado que también se habla de cierre registral cuando entran en conflicto varios derechos que acceden al registro, lo cual queda salvado por el ya aludido principio de prioridad registral que viene a determinar que frente a la compatibilidad entre derechos reales, aquel que primero accede al registro tendrá un rango preferente. Dicho efecto no opera en los supuestos de incompatibilidad, ya que la preferencia cierra y obstaculiza a aquellos derechos que seguidamente traten de ingresar en el registro<sup>513</sup>.

Por otra parte, es ahora cuando conviene distinguir el cierre registral por causas tributarias de los otros tipos de cierre que operan en el registro. Ya lo hemos aclarado con anterioridad y habiendo expuesto conceptualmente en qué consiste el cierre registral expondremos algunos supuestos que se dan en la práctica para clarificar la distinción expuesta. Se habla de cierre también cuando el Registrador emite una calificación que impide la inscripción conforme a las exigencias legales, piénsese en la no identificación de los medios de pago en una escritura en virtud de la cual se produce un reconocimiento de deuda<sup>514</sup>, o en un mandamiento judicial en el que se ordena que se decrete el embargo sobre una finca que no se encuentra a nombre del ejecutado<sup>515</sup>.

En otro orden de ideas, la existencia de cargas intermedias y la vigencia de los asientos es primordial a la hora de decretar el cierre en muchos casos. Un supuesto que enlaza con esta cuestión sería el relacionado con la presentación de un decreto de adjudicación y mandamiento de cancelación de cargas, cuando el embargo anotado en el Registro de la Propiedad y que motivó la ejecución se encuentra caducado y la finca se encuentre inscrita a favor de un sujeto distinto del ejecutado<sup>516</sup>. La suspensión conecta con la función del Registrador, la cual se compone de una serie de funciones que el artículo 18 LH menciona y que englobarían la calificación de la

---

<sup>513</sup> SÁNCHEZ CALERO, F.J., y SÁNCHEZ CALERO ARRIBAS, B., *op.cit.*, pág. 147.

<sup>514</sup> Resolución de la DGRN de 9 de diciembre de 2015, o con respecto a una escritura de compraventa Resolución de la DGRN de 16 de octubre de 2014.

<sup>515</sup> Para garantizar el principio de tracto sucesivo en estos casos el registro genera un cierre con respecto a títulos otorgados por persona distinta al titular. Véase la Resolución de la DGRN de 21 de noviembre de 2019.

<sup>516</sup> Resolución de la DGRN de 24 de junio de 2013.

legalidad de las formas extrínsecas de los títulos que se presenta a inscripción, la capacidad de los otorgantes, así como la validez de aquellos actos dispositivos contenidos en el título que motivará la futura inscripción. La calificación ha de respetar los principios de nuestro sistema, así como los hipotecarios sobre los que se sustenta la misma sin olvidar el principio de legalidad<sup>517</sup>.

En virtud de lo expuesto, consideramos fundamental que sea el Registro de la Propiedad el que desde un primer momento con la presentación del título, a través del principio de rogación, compruebe que el título va acompañado de la exigencia que venimos analizando. De tal forma, si la presentación es física la comprobación se traslada al momento en el que se entrega el título en la ventanilla del registro, si fuera por fax cuando el mismo se fuera a consolidar, si el título se remite por correo en el momento de su apertura y si la remisión es telemática cuando se practique su respectivo asiento y con posterioridad tanto si se realiza una aportación física o telemática del documento ya presentado. El incumplimiento de nuestras obligaciones en la materia objeto de estudio no tiene porqué perturbar otro tipo de relaciones civiles y en este ámbito se pronunció el TC en Sentencia 141/1988, de 12 de julio la cual declaró inconstitucional la prohibición de admisión de documentos no liquidados<sup>518</sup>. Esta exigencia se extiende también a los documentos subsanatorios que supongan una alteración de la cuantía o valor de los derechos<sup>519</sup>.

Desde un principio, las resoluciones de la DGRN eran partidarias de una postura según la cual el Registrador realizaría una calificación global sobre el fondo del asunto, no obstante, es en 2012 cuando la doctrina cambia en el sentido de determinar que la suspensión de la calificación en los términos que venimos analizando no implicaría una calificación sobre otras cuestiones distintas, o defectos de los que pudiera adolecer el documento presentado<sup>520</sup>. Ya hemos destacado las relevantes funciones que entran dentro del procedimiento registral y de la

---

<sup>517</sup> RODRÍGUEZ DE ALMEIDA, M.G.: "La función calificador del registrador: errores y responsabilidad", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 774, 2019, pág. 2045.

<sup>518</sup> STS 5083/1997, de 16 de julio.

<sup>519</sup> Resolución de la DGRN de 27 de marzo de 1999.

<sup>520</sup> En estos términos véase la Resolución de la DGRN de 4 de mayo de 1982, o la de 21 de febrero de 2020.

calificación, pero hay que remarcar que dicha calificación no se adentra en la liquidación practicada por la correspondiente Administración<sup>521</sup> y ello conforme al artículo 107 RH y sin perjuicio de la posible advertencia en el caso de apreciar errores o carencias.

Analizada las competencias de las OLDH y los principales impuestos que se vinculan con los títulos que se presentan en el Registro de la Propiedad, como premisa tenemos que partir de la presentación del mismo en la oficina competente para lo cual habrá que tener muy en cuenta los puntos de conexión que afecten al caso concreto. En efecto, el cierre no queda salvado con la presentación del título ante una Administración distinta a la competente<sup>522</sup>. Por lo que dejando al margen la plusvalía con la que bastaría un mero justificante de presentación, en relación a los restantes impuestos analizados, se ha de acompañar carta de pago.

Identificada la oficina competente y el impuesto que nos correspondería liquidar según el título, surge la duda de si aun en los supuestos de no sujeción o exención es necesario acreditar el pago del impuesto. Nuevamente, la DGRN responde en un sentido afirmativo siendo necesaria la justificación de pago o la exención, prescripción o no sujeción aplicable al caso concreto<sup>523</sup>. Todo ello, entendemos que tiene además bien fundada su justificación para aquellos supuestos en los que desde un principio la ley no tenía prevista la autoliquidación correspondiente<sup>524</sup>, además en los casos de exención existe la realización de un hecho imponible y si ésta no fuera apreciada por el Registrador se estaría vulnerando la finalidad propia del cierre registral y la función que la legislación les atribuye. Si los requisitos para levantar el cierre se exceptuaran en estos casos, el Registrador lo haría bajo su responsabilidad<sup>525</sup>.

---

<sup>521</sup> Resolución de la DGRN de 23 de junio de 2001.

<sup>522</sup> Resolución de la DGRN de 18 de febrero de 2016.

<sup>523</sup> Reciente resolución de la DGSJFP de 13 de enero de 2022 sigue confirmando lo expuesto.

<sup>524</sup> Resolución de la DGRN de 21 de mayo de 1990 en relación a una cesión gratuita.

<sup>525</sup> Resolución de la DGRN de 5 de mayo de 1994.

Un supuesto específico y que puede incitar a confusión es si las cancelaciones de hipoteca van o no liquidadas y es que las mismas están sujetas a la modalidad de AJD, pero a su vez exentas conforme al artículo 45 TRLITPAJD. Por lo tanto, según lo expuesto debería también de exigirse carta de pago, no obstante, nos encontramos que en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía por aplicación del artículo 42 bis del Texto Refundido de Disposiciones dictadas por Andalucía en materia de Tributos Cedidos aprobado por Decreto Legislativo 1/2009 de 1 de septiembre, se exceptúa de la presentación ante la Administración Tributaria, en este caso. En este mismo ámbito, también hay que atender a lo establecido en la Instrucción 2/2017 de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía por la que se establecen los supuestos de no sujeción al ITPAJD, cuya presentación no es obligatoria<sup>526</sup>.

Tampoco podría el Registrador debatir la legalidad de las normas tributarias sobre la forma de acreditar el pago del impuesto<sup>527</sup>. A estos efectos, con independencia de los distintos medios de acreditación del pago, que con posterioridad serán abordados, lo que interesa al registro es la presentación en la Administración competente y no en sí que quede probada la liquidación del impuesto<sup>528</sup>.

La exigencia viene impuesta pero no solo con respecto a documentos notariales, que en términos generales son los que hemos venido analizando. Los documentos judiciales, salvo excepciones, también tienen que liquidarse y ejemplo de ello lo encontramos en la Resolución de la DGRN de 8 de enero de 2002 por un supuesto en el que se suspendió la calificación por falta de liquidación de una anotación preventiva de derecho hereditario<sup>529</sup>.

Desde otro ángulo, duda pueden plantear los supuestos de doble imposición, o que por su misma sujeción a un mismo impuesto siendo diferentes se consideren

---

<sup>526</sup> Véase lo contenido en dicha Instrucción ya que contiene de una forma bastante clara y concisa el listado de los títulos cuya presentación no es obligatoria.

<sup>527</sup> Resolución de la DGRN de 19 de abril de 2006.

<sup>528</sup> Resoluciones de la DGRN de 17 de noviembre de 2009, 16 de noviembre de 2011 o la de 1 de junio de 2020.

<sup>529</sup> Resolución de la DGRN de 8 de enero de 2002.

liquidados por solo uno de los títulos. En lo que respecta a la primera de las cuestiones, ya hemos comentado lo que ocurre si un documento solo se liquida por una sola convención aunque la gestión de los mismos esté transferida a una respectiva Comunidad Autónoma, ello no justifica la sola liquidación por uno de los hechos y así lo ha reiterado el Centro Directivo en numerosas ocasiones<sup>530</sup>. Ejemplo del segundo de los supuestos planteados lo podemos encontrar con un claro supuesto de sucesiones, en el que presentada escritura de aceptación y adjudicación de herencia por fallecimiento de un usufructuario, dicho título además de acompañar las exigencias que la normativa imponga para su inscripción, ha de acompañar la liquidación correspondiente en relación a la extinción del usufructo, teniendo el Registrador en estos casos que tener en cuenta la naturaleza y régimen de cada una de las liquidaciones que puedan recaer sobre el título<sup>531</sup>.

De otro lado, la solicitud de prórroga de plazo para la liquidación del IIVTNU, ha sido admitida como justificante para no proceder a la suspensión y equiparar tal solicitud a una declaración tributaria<sup>532</sup>. También, ha sido admitido el envío por correo certificado del título a la Administración acompañado de carta cuyo duplicado fue sellado e incorporado a la matriz. En este último supuesto, el recurso fue interpuesto por el Notario autorizante de la escritura objeto de inscripción en el Registro de la Propiedad de Villajoyosa número 2. Presentado telemáticamente el título se suspende la calificación por motivos fiscales con respecto al IIVTNU. El Registrador justifica su calificación en el sentido de que entiende que la comunicación en base a la normativa administrativa vigente se tenía que haber realizado mediante medios electrónicos y no por otra vía. La DGRN estima el recurso interpuesto y revoca la calificación considerando válido el envío reseñado a efectos de levantar el cierre registral<sup>533</sup>.

---

<sup>530</sup> Véanse las Resoluciones de la DGRN de 21 de octubre de 1987, de 21 de enero de 1993, de 1 de septiembre de 1998 o la de 1 de junio de 2012.

<sup>531</sup> Resolución de la DGRN de 16 de septiembre de 2003.

<sup>532</sup> Resolución de la DGSJFP de 17 de enero de 2020.

<sup>533</sup> Resolución de la DGRN de 11 de julio de 2018.

Como vemos no son pocos los supuestos que en la práctica están relacionados con el cierre registral y ello nos lleva a abarcar incluso casos que inciden a confusión. Tal es el caso de las obligaciones Notariales que la normativa impone a los Notarios en relación al IIVTNU conforme al ya referenciado artículo 110.7 TRLRHL<sup>534</sup>, o en relación a la naturaleza de la finca como urbana o rústica y la correspondiente sujeción a plusvalía, estableciéndose en caso duda una suspensión<sup>535</sup>. De otro lado, como bien hemos expuesto la prescripción del impuesto no puede ser apreciada por el Registrador y en este sentido, también encontramos pronunciamientos tal y como ocurrió en recurso interpuesto ante una calificación en un supuesto de fusión por absorción de entidades<sup>536</sup>.

## **2. MARCO NORMATIVO APLICABLE.**

### **2.1. Normativa estatal.**

Es la legislación ordinaria la que legitima el nacimiento del Registro de la Propiedad, lo cual no quiere decir que no sea una institución constitucional, por una serie de razones, ya que la seguridad jurídica queda garantizada en este ámbito sobre el derecho de propiedad en atención a la función social. Siempre habrá de tener en cuenta el valor primario de la CE, por lo que la normativa subordinada no puede contravenir lo dispuesto en ella.

Es por esto, que nuestra normativa de referencia no habrá de ir en contra de lo establecido en la Constitución y por tanto, habrá de respetar el principio de reserva de ley que tan importante es en esta materia objeto de desarrollo<sup>537</sup>. Aunque quepan diversas interpretaciones de los textos legales y en muchos casos exista imprecisión, en lo que respecta al cierre registral encontramos una normativa concreta, que viene

---

<sup>534</sup> Resolución de la DGRN de 15 de enero de 2018.

<sup>535</sup> Resolución de la DGRN de 10 de octubre de 2014.

<sup>536</sup> Resolución de la DGSJFP de 10 de agosto de 2020.

<sup>537</sup> MARTÍNEZ, F.: *El sistema español de Registro Inmobiliario*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, págs. 130 a 141.

a reproducir en el mismo sentido una misma finalidad, la de proteger y garantizar un sistema tributario acorde a los principios de justicia tributaria.

Si analizamos nuestra LH, toda modificación acaecida sobre la misma se ha desarrollado por medio de leyes, afectando sus respectivas modificaciones a los siguientes contenidos:

- En 1960: Forma y efectos de la inscripción.
- En 1961: Expediente de liberación.
- En 1984 y 1994: Títulos objeto de inscripción.
- En 1986: Procedimientos judicial en materia de hipotecas.
- En 1992: Título de sucesión hereditaria.
- En 1996: Inscripciones de bienes a favor del Estado y otros.
- En 1998: Información registral, certificaciones, información y protección al consumidor.
- En 2000: Ejercicio de acciones y juicio verbal, anotaciones preventivas, procedimiento de ejecución de bienes hipotecarios.
- En 2001: Fundamentalmente la reforma fue introducida por la ya tratada Ley 24/2001, de 27 de diciembre, sobre el acceso a la información de los Registro Públicos, juicio de suficiencia, condiciones generales de contratación, calificación registral, régimen disciplinario y de recursos, consultas a la DGRN, competencia del Registrador, nuevas tecnologías y seguridad preventiva.
- En 2003: En este año operaron diversas reformas aunque en momentos temporales distintos (abril, julio, noviembre y diciembre) sobre diversas materias de las cuales destacaremos a continuación algunas de ellas: circunstancias que ha de contener la inscripción, certificaciones, ejercicio de acciones reales, anotaciones preventivas, ejercicio de la acción hipotecaria,

procedimiento de ejecución de bienes hipotecados, adjudicación y cancelación de cargas, publicidad registral, libro diario de presentación, cuadro de sustituciones, entre otras.

- En 2005: Reforma introducida por la Ley 24/2005, de 18 de noviembre sobre el plazo de calificación registral, utilización de los medios telemáticos en el registro, régimen de recursos y disciplinario y publicidad registral.
- En 2006: Circunstancias que ha de contener la inscripción.
- En 2007: Inscripción de hipoteca y procedimientos de ejecución.
- En 2009: Por la Ley 13/2009, de 3 de noviembre se incorporan modificaciones que afectan al articulado que regula el tracto sucesivo, inscripción de finca a favor de adjudicatario mediante decreto de adjudicación y mandamiento de cancelación de cargas, cuestiones relacionadas con el procedimiento de ejecución y la expedición de certificación por parte del Registrador en estos casos.
- En 2012: Cierre registral.
- En 2013: Circunstancias que ha de contener la inscripción, acción hipotecaria, cierre registral en relación con el IIVTNU.
- En 2015 tuvieron lugar las siguientes reformas:
  - La Ley 13/2015, de 24 de junio, en cuanto a la concordancia entre el registro y la Realidad Jurídica: Dada la remisión de datos que el Registro de la Propiedad realiza al Catastro y la conexión existente entre ambas instituciones nace esta ley para conseguir una coordinación mediante la utilización de las nuevas tecnologías, garantizando una adecuada seguridad jurídica en lo que respecta al tráfico inmobiliario de bienes inmuebles. De una forma global se abarcan los distintos procedimientos que regulan las relaciones existentes entre el Registro

y el Catastro, para así tener un mayor alcance a las realidades que sobre la materia puedan surgir.

- La Ley 15/2015, de 2 de julio y la Ley 29/2015, de 30 de julio, en cuanto al título de sucesión hereditaria.
  - La Ley 41/2015, de 5 de octubre, en cuanto a la práctica de anotaciones preventivas vinculadas con los procedimientos judiciales.
  - La Ley 19/2015, de 13 de julio, en cuanto al ejercicio de la acción hipotecaria.
- En 2019: La Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, afectó a la regulación dirigida a la protección de los prestatarios estableciendo importantes cuestiones a tratar desde el punto de vista de la inscripción del derecho real de hipoteca en el Registro de la Propiedad. La regulación de los contratos de crédito inmobiliario supone un factor importante para el equilibrio económico social de nuestro sistema. Podemos afirmar que el derecho real de hipoteca, en nuestros días permite el acceso a la propiedad. En lo que respecta al marco europeo, el derecho a la vivienda es un derecho fundamental y su normativa vincula a los créditos que se celebran con consumidores, de tal forma que con la Ley 5/2019 se amplía la esfera de protección ya se trate de personas físicas consumidores o no. En suma, se completa este ámbito atribuyendo al Notario autorizante de la escritura objeto de inscripción una función de asesoramiento y entrega de documentación al efecto, en forma de acta de transparencia.
- En 2021:
- Con la Ley 8/2021, de 2 de junio, se introduce una importante reforma sobre los siguientes términos:
    - Distinción y aclaración terminológica del concepto de discapacidad.

- Uso de la vivienda familiar.
- Nueva regulación de la tutela y de la guarda de menores.
- Nueva redacción sobre la mayoría de edad y la emancipación.
- Medidas de apoyo.
- Modificaciones del Código Civil en materia sucesoria.
- En lo que respecta al ámbito más puramente registral se suprime el Libro de incapacitados, el artículo 28 LH y la anotación de demanda de incapacidad, se modifica la hipoteca del tutor, o se regula el Libro sobre administración y disposición de bienes inmuebles, entre otras cuestiones.
- A través de la Ley 17/2021, de 15 de diciembre de 2021, por la que se introduce un apartado nuevo en el artículo 111, que impide la extensión de hipoteca a animales en fincas destinadas a determinadas explotaciones.

Desde otro lado, el RH encuentra la modificación de sus preceptos por medio de Reales de Decretos y a través de la anulación de sus preceptos como consecuencia de pronunciamientos del TS. A rasgos generales, sería muy complejo delimitar cuáles son todas las reformas operadas sobre el mismo, al igual que las anulaciones pero por distinguir algunas de ellas, podríamos destacar cuestiones sobre las cuales no ha de practicarse inscripción, el plazo de calificación, los créditos refraccionarios o cuestiones relacionadas con la publicidad registral.

En lo que respecta al cierre registral, la primitiva LH en su redacción de 1846 ya comprendía el cierre registral en su artículo 254, aunque de una forma muy escueta. Es en el año 2006 con la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal, cuando a través de su artículo 7.2 se modifica por primera vez el contenido de nuestro precepto objeto de desarrollo en esta tesis.

Además del simple cierre registral por causas tributarias, se añaden tres apartados más. Al efecto, el apartado segundo introducía la necesaria identificación fiscal de los intervinientes, el apartado tercero la acreditación de los medios de pago y el apartado cuarto determina que la calificación en estos últimos dos supuestos será entendida como defecto subsanable.

Finalmente, la última reforma viene impuesta con la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, que añade el actual apartado quinto, el cual introduce el cierre registral en relación al IIVTNU. No hay que olvidar que el cierre registral por causas tributarias no solo se encuentra presente en el Registro de la Propiedad, ya que también es de aplicación al Registro Mercantil conforme al artículo 86.1 de su Reglamento, de cuyo apartado primero se desprende prácticamente lo mismo que resulta del artículo 254.1 LH, siendo mucho más completa y extensa en su redacción la normativa hipotecaria.

Paralelamente, como normas generales podemos distinguir la ya mencionada Ley 22/2009 de 18 de diciembre que en su artículo 61.3 reseña la necesidad de que los documentos que se presenten en la Administración estatal o autonómica han de venir con acreditación del pago del impuesto o declaración de exención, entendiendo a tal efecto que la deuda tributaria ha sido pagada en efectivo cuando se realiza el ingreso en los órganos competentes conforme al artículo 61.1 LGT.

## **2.2. Normativa autonómica o foral.**

Junto con el IIVTNU, habría que mencionar además una importante relación del cierre registral por causas tributarias con otros dos impuestos cedidos a las CCAA y los cuales ya han sido objeto de análisis con anterioridad. Se tratan del ITPAJD y el ISD. La remisión que las normas reguladoras de los distintos impuestos hacen a la

normativa hipotecaria se entiende a los efectos de lo contenido en los artículos 254, 255 y 256 LH que son de los que resultan las cuestiones fiscales relativas al cierre<sup>538</sup>.

De un lado, la correspondencia a lo expuesto para el ISD se encuentra en el artículo 33 LISD y en los artículos 99 y 100 de su Reglamento de desarrollo. De otro lado, el artículo 54.1 del TRLITPAJD y los artículos 122 y 123 de su Reglamento que se refieren a la presentación en oficina o registro público en los mismos términos que lo dispuesto en la Ley 22/2009, añaden que cualquier incidencia será trasladada a la Administración competente y del mismo modo los Juzgados y Tribunales tendrán que remitir a la misma copia autorizada de aquellos títulos que admitan en sus procedimientos y no se encuentren liquidados. En lo que respecta a la gestión el artículo 115 del Reglamento de este impuesto, determina que no se realizará la entrega de bienes sin la previa acreditación del pago, exención o no sujeción, salvo que la propia Administración lo permita, esta exigencia afecta no solo a órganos judiciales, sino también a otras entidades.

Del estudio de la normativa fiscal en este ámbito vemos que la misma también afecta a los territorios forales, por lo que hemos recogido la norma de referencia en estos territorios y los preceptos que se relacionan con el cierre registral:

- Álava: Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su artículo 40 y en relación a las Transmisiones Patrimoniales habría que distinguir los artículos 76 y 80 de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo.
- Guipúzcoa: Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 33 y el 52 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre para Transmisiones Patrimoniales.

---

<sup>538</sup> Sobre esta cuestión véase ORIA ALMUDÍ, J.: "El nuevo Reglamento del Impuesto de Sucesiones en relación con los Registros de la Propiedad", *Boletín del Colegio Nacional de Registradores*, nº 285, 1992, págs. 9 a 11.

- País Vasco: Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, la cual desarrolla el ejercicio de la potestad tributaria en este territorio.
- Navarra: Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 55 y la correspondencia con Transmisiones Patrimoniales en el artículo 40 del Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril.
- Vizcaya: Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su artículo 34 y el 55 de la Norma Foral NORMA 3/1989, de 21 de marzo, para las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En conclusión, la normativa foral viene a reproducir la normativa hipotecaria, si bien, hay muchos otros Decretos que complementan a todas las normas reseñadas. El desarrollo del sistema tributario por los territorios forales tiene su protección conforme a la disposición adicional primera de la CE, ya que la misma respeta el derecho de dichos territorios y su régimen se ha de adaptar a lo establecido por nuestra norma suprema y en los Estatutos de Autonomía. Las bases asentadas por la CE conceden autonomía fiscal, no obstante, el hecho de que el régimen no sea idéntico ha generado un debate acerca de si se ve o no afectada la solidaridad entre regiones<sup>539</sup>.

La regulación y gestión del sistema foral se ha venido desarrollando por estos territorios, sin generar por ende una oposición a los tributos estatales y teniendo fiel reflejo en los mismos<sup>540</sup>. Los conciertos o convenios surgen como instrumento para la

---

<sup>539</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.: "Hacia un nuevo sistema de financiación autonómica. ¿Qué nos queda?", *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, nº 51, 2018, págs. 355 a 377.

<sup>540</sup> STC 110/2014, de 26 de Junio.

integración de un impuesto estatal en el sistema tributario foral, por ejemplo en el País Vasco conforme a la LCE los territorios tendrán una serie de competencias distintas de las que se les atribuyen a las propias Diputaciones Forales correspondiendo a estas últimas la gestión o la liquidación del impuesto. La potestad originaria en cuanto al establecimiento y regulación en este territorio corresponde a las Juntas Generales. Se abre una dualidad que ha de respetar las normas estatales y forales, ya que el Estado no podría establecer nuevos tributos aplicables al ámbito foral, ni estas mismas establecer una estructura que se aparte de la armonización impuesta por nuestro sistema<sup>541</sup>.

### **3. EL PROCEDIMIENTO REGISTRAL**

#### **3.1. Consideraciones generales**

El procedimiento debe de cumplir y garantizar la finalidad el Registro de la Propiedad, por lo que aunque haya una serie de fases y requisitos que cumplir, la Administración ha de facilitar en todo lo posible los trámites al ciudadano, absteniéndose de realizar todo aquello que resulte innecesario y que entorpezca o dificulte la calificación<sup>542</sup>. A todo ello, se le suma lo establecido en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, por lo que habrá aspectos de una determinada calificación que aunque resulten de interés para otros sujetos no puedan ser conocidos por otros titulares<sup>543</sup>.

Partiendo de la base normativa habría que distinguir aquellas normas con carácter rigurosamente registral y por tanto, de competencia estatal de aquellas otras materiales que le complementan<sup>544</sup>. La naturaleza del procedimiento registral no

---

<sup>541</sup> En este sentido véase IRANZO CERREZO, J.D.: “La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal. La concertación de los tributos: naturaleza y efectos”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2019, págs. 105 a 109.

<sup>542</sup> Resoluciones de la DGRN de 5 de noviembre de 2012, de 6 de septiembre de 2013, o la de 27 de julio de 2018.

<sup>543</sup> Resolución de la DGRN de 20 de noviembre de 2012.

<sup>544</sup> Resoluciones de la DGRN de 8 de septiembre de 2016, de 9 de enero de 2017 o la de 26 de noviembre de 2020.

estaría sujeta a la ley 39/2015, es decir, no es su normativa reguladora, sin que ello suponga que no existan garantías para el tercero protegido por la fe pública registral, o para el propio interesado en la inscripción. En el procedimiento registral juega un papel fundamental la notificación de la calificación, sobre todo a los efectos de apreciar un defecto y subsanarlo, o bien interponer recurso en los términos previstos. Esta notificación puede realizarse por escrito o verbalmente, utilizándose el correo certificado con acuse de recibo<sup>545</sup>.

Esa comunicación de la que hablamos no puede tener la consideración de un trámite de audiencia conforme al Derecho Administrativo, ni tampoco se prevé un trámite especial para subsanar los defectos que se apreciarán. Si bien, tras la notificación se podrán subsanar los errores dentro del plazo de vigencia del asiento de presentación. En el caso de que transcurriera el tiempo y caducara el asiento de presentación se podría renovar el asiento asignándole uno nuevo al título y subsanar sobre este nuevo plazo. Si se renueva se abre un nuevo plazo de calificación de quince días, por lo que o bien se subsana en ese plazo, o se retira si no se ha obtenido aún la subsanación, ya que si no puede ser nuevamente objeto de calificación defectuosa<sup>546</sup>.

En la calificación registral conforme al artículo 18 LH predomina la ausencia de contradicción y el Registrador se limitará a determinar la procedencia o no de la inscripción pretendida<sup>547</sup>. En el caso de inscribirse el título en la nota de despacho debidamente firmada se hará constar la identificación del título, la inscripción a favor de quién se ha realizado, la ubicación de la misma en los folios registrales, un resumen de las operaciones practicadas (cancelaciones, si se ha incorporado o no la Referencia Catastral, práctica de la nota de afección fiscal al margen de la inscripción...), régimen de recursos, protección de datos y honorarios despachados.

Por su parte, al Registrador no se le asignan las mismas funciones que al juez por lo que su carácter como funcionario público tiene otro alcance, lo que justifica

---

<sup>545</sup> Resoluciones de la DGRN de 26 de junio de 1986 y de 6 de junio de 1991.

<sup>546</sup> Resolución de la DGRN de 16 de mayo de 2012 y de 30 de mayo de 2018.

<sup>547</sup> Resolución de la DGRN de 27 de enero de 1998.

además que sus decisiones puedan ser recurridas ante los tribunales<sup>548</sup>. El procedimiento ha de respetar los principios hipotecarios, a lo que se suma que en nuestro sistema existe una presunción de exactitud de la inscripción por lo que la misma no puede estar basada en títulos no auténticos o indubitados<sup>549</sup>.

La llegada de la Ley de Jurisdicción Voluntaria a nuestro sistema supuso que un sector criticara la integración de los Notarios y Registradores en este ámbito. La intervención de estos profesionales así como de otras autoridades o funcionarios hay que buscarla en la propia naturaleza jurídica de este tipo de jurisdicción<sup>550</sup>. No considerándose la calificación registral un acto administrativo, se ha declarado que las mismas se acercan más a un acto de jurisdicción voluntaria<sup>551</sup>.

Así, es considerada como una manifestación que emana del poder público y enmarcado en la jurisdicción voluntaria hace que la función calificadora sea considerada especial y a su vez, se encuentre sujeta a la reserva de ley sin eficacia retroactiva<sup>552</sup>. La naturaleza es especial, no encajando con la administrativa<sup>553</sup>, criterio este que también ha sido objeto de desarrollo por el TS que establece que la calificación es en su caso examinada por los tribunales civiles, a lo que se le añade que en régimen de recurso de apreciarse el silencio no hay una remisión al régimen administrativo<sup>554</sup>.

En la suspensión de la calificación por motivos fiscales no cabe la concentración de trámites recogida en el artículo 72 de la Ley 39/2015, de un lado porque no hablamos de un acto administrativo y de otro lado porque aunque veamos el procedimiento desde un cumplimiento a lo recogido en la Ley 24/2001, aunque la

---

<sup>548</sup> Resolución de la DGRN de 5 de marzo de 1999 y de 13 de abril de 2011.

<sup>549</sup> Resolución de la DGRN de 11 de octubre de 2006.

<sup>550</sup> En este sentido véase GARCÍANDÍA GONZÁLEZ, P.M.: "Jurisdicción voluntaria y Registro de la Propiedad: Breves consideraciones sobre el régimen instituido por una reforma frustrada", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 726, 2011, págs. 1997 a 2021.

<sup>551</sup> SAP de Ciudad Real 74/2008, de 16 de abril.

<sup>552</sup> STS 4145/2000, de 22 de mayo.

<sup>553</sup> Resolución de la DGRN de 10 de enero de 2000.

<sup>554</sup> STS 263/2011, de 3 de enero.

calificación sea global, el cierre constituye un instrumento previo y separado del resto de fases a desarrollar en el procedimiento.

No podemos olvidar, que finca es todo lo que abre folio registral y el Registrador se servirá tanto de lo que resulta de los folios y contenido en el registro, como del título a inscribir. Tradicionalmente, al hablar de finca registral su concepto se expone contraponiendo las fincas materiales y las funcionales, entendiendo por finca material aquel trozo de terreno cerrado por una línea poligonal perteneciente a un solo propietario o a varios pro indiviso y por funcionales aquellas que se centran en la finalidad económica y social de la finca<sup>555</sup>. Por ello, nuestro sistema se lleva a cabo por fincas abriendo un folio a cada finca con su descripción, código registral único y plasmando todas y cada una de las transmisiones y cargas que pesen sobre la finca, incluso las caducadas pendientes de cancelación o las canceladas.

El Registrador como consecuencia de su función calificadora asume una responsabilidad independiente derivada de su función como profesional del Derecho, función que se caracteriza según GÓMEZ GALLIGO en la motivación, exclusividad, obligatoriedad, globalidad, independencia y responsabilidad. No se trata de resolver una cuestión o situación contenciosa, sino que se sintetiza la función calificadora en la incorporación o no de lo contenido en el título a los folios registrales de cada finca. La eficacia "*erga homnes*" es un paradigma fundamental en esta institución, la inscripción no genera la eficacia de cosa juzgada sino que va más allá, de tal forma que la inscripción despliega sus efectos de una manera global y no unitaria o específica<sup>556</sup>.

Paralelamente, cuando hablamos en este ámbito de la responsabilidad del Registrador no estamos hablando en sí de una responsabilidad tributaria, por lo que es necesario clarificar esta cuestión. Por responsabilidad tributaria se entiende

---

<sup>555</sup> SILES MARTÍN, M.I.C.: "Las modificaciones de entidades hipotecarias en el ámbito rústico: normativa hipotecaria y urbanística. Problemas que plantea su coordinación", en la obra de AA.VV. dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Tráfico inmobiliario...*, cit., pág. 89.

<sup>556</sup> Sobre esta cuestión véase GÓMEZ GALLIGO, J.: "La calificación registral", *Boletín del Colegio de Registradores*, nº 159, 2009, págs. 1577 a 1582.

aquella garantía personal del crédito tributario por la que la Administración se garantiza el pago de la deuda tributaria. Aunque algunos autores la hayan relacionado con otras figuras o incluso se hable de un carácter sancionador, en nuestra jurisprudencia no se encuentra una posición predominante al respecto<sup>557</sup>.

Es una función como venimos apuntando que se ajusta a la responsabilidad, de manera individual ya que no se realiza en ningún caso una calificación conjunta, lo cual a su vez no se ha de confundir con la posibilidad de que se emita una calificación sustitutoria. La inexcusabilidad resulta también como característica notable, ya que el Registrador no puede eludir su función por existir una laguna o alguna imposibilidad accidental, en cuyo caso no podrá delegar sino que ejercería su función otro Registrador por sustitución, o por la interinidad que en su caso le corresponda<sup>558</sup>.

En los términos expuestos, no hay que olvidar que el carácter de funcionarios públicos no genera una exclusión en cuanto a la aplicación de la Ley 11/2007 al ámbito registral. El avance de las nuevas tecnologías y el empleo de la firma digital faculta al Registrador a emplear los medios digitales a la hora de llevar a cabo la inscripción de un documento, siendo el CSV un mecanismo en el que fundar la vigencia y eficacia de la calificación, por lo que la citada norma no solo beneficia al sistema sino que además complementa a la normativa hipotecaria<sup>559</sup>.

Si conectamos las nuevas tecnologías con la normativa hipotecaria propiamente dicha, conforme al artículo 3 LH se puede considerar que un título presentado no reúne los requisitos de autenticidad y fehaciencia. Ello puede ocurrir, en documentos con firma electrónica, que vinculan a las Administraciones y a la persona firmante. La calificación en estos casos ha sido debatida en torno a si corresponde al Registrador comprobar el CSV ya que para ello tendría que recurrir a otros medios. Se podría confirmar que dicha cuestión entra dentro de su ámbito

---

<sup>557</sup> En este sentido véase FERNÁNDEZ CABALLERO, Z.: *Las garantías del crédito tributario*, Bosch Editor, Barcelona, 2014, págs. 133 a 135.

<sup>558</sup> Sobre esta cuestión véase DE REINA TARTIÈRE, G.: "El procedimiento registral", *La notaría*, nº 3, 2017, págs. 70 a 83.

<sup>559</sup> Resolución de la DGRN de 10 de junio de 2009 y de 6 de marzo de 2012.

competencial conforme al artículo 107 de la Ley 24/2001 y por lo cual el cotejo documento puede evitar posibles suplantaciones o falsedades del mismo. La firma electrónica del Registrador es una firma cualificada con adecuación a lo establecido en el artículo 27.3 de la Ley 39/2015 y conforme al Esquema Nacional de Interoperabilidad y al Nacional de Seguridad. No obstante, el soporte físico o electrónico del título presentado no afecta a la función calificadora del Registrador<sup>560</sup>.

### **3.2. El procedimiento registral y sus fases: especial referencia al asiento de presentación.**

A la hora de presentar un título en el registro hay que tratar diferentes cuestiones. Con carácter previo a la presentación, se ha de realizar una precalificación por parte del registro para visualizar a grandes rasgos que el título reúne una serie de requisitos básicos para su inscripción, pero ¿qué ocurre en los casos en los que la presentación es telemática?. También ésta tiene que reunir una serie de requisitos para no incurrir en causa de denegación del asiento de presentación, así pues habrá que determinar si el Notario es el presentante<sup>561</sup>, exigencia que viene marcada por la ley, por lo que el mismo además hará constar en la copia electrónica autorizada que la misma se expide y remite para su inscripción en el registro, no quedando excluido de tal función salvo que el interesado lo manifieste<sup>562</sup>.

La presentación de copia autorizada electrónica es admitida y la calificación dependerá de si el título es notarial, judicial o administrativo, ya que cada acto o negocio jurídico además de desprender diferentes efectos también requiere un tipo de calificación distinta. En lo que respecta a la acreditación del pago del impuesto también puede realizarse por medios telemáticos<sup>563</sup>. El primer instrumento del que dispone el registro para iniciar el procedimiento registral podría decirse que es el libro

---

<sup>560</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase DÍAZ FRAILE, J.L.: “La documentación electrónica. Sus implicaciones jurídicas en el Registro de la Propiedad”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 657, 2000, págs. 941 a 972.

<sup>561</sup> Resolución de la DGRN de 28 de septiembre de 2007.

<sup>562</sup> Resolución de la DGRN de 4 de junio de 2007.

<sup>563</sup> Véase sobre esta cuestión PLAZA PENADES, J.: “Eficacia de la firma electrónica en los Registros de la Propiedad y Mercantil”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 667, 2001, págs. 2005 a 2046.

de entrada, en el que de manera sincronizada en el tiempo se le asignará un número de entrada a cada título o aportación, con independencia de si se le asigna o no asiento de presentación. Conforme al artículo 248 LH se detalla su funcionamiento y finalidad y el mismo será accesible telemáticamente.

Esta cuestión conecta con la importancia que tiene en el sistema hipotecario el asiento de presentación. Se trata de un asiento preliminar, preparatorio y transitorio, que recoge un breve resumen de lo contenido en el título. Cabe la presentación física, por correo, por fax o por vía telemática, pero con ciertas particularidades en estos dos últimos casos. Este asiento determina el orden en que el Registrador debe inscribir los títulos siempre que no sean contradictorios y además determina la eficacia de la inscripción, que despliega sus efectos desde la fecha del asiento de presentación y entre documentos de igual fecha se atenderá a la hora de presentación<sup>564</sup>. Se habla de vigencia limitada al estar supeditado al plazo indicado con anterioridad, la caducidad opera con carácter inmediato y ello supone que puedan ganar otro rango aquellos asientos que presentados sobre la finca se hubieran suspendido al existir otro documento previo pendiente de despacho<sup>565</sup>.

Una vez extendido este asiento el plazo de duración es de sesenta días hábiles<sup>566</sup>, transcurridos los cuales se cancelará por caducidad de no haber sido despachado el título en el plazo indicado. Son diversos los frentes que se abren a efectos del análisis de este asiento, pero en la práctica relativa al cierre hay que tender claro si el título principal se encuentra o no, ante alguna de las causas de denegación de la práctica del asiento, dado que si no se practica el mismo, tampoco se produciría el cierre registral. Las causas se contemplan en el artículo 420 RH que de manera simplificada establece la denegación para documentos privados, de aquellos que versen sobre fincas de otro distrito hipotecario o de los cuales no resulte ningún tipo de operación registral.

---

<sup>564</sup> En este sentido véase SÁNCHEZ CALERO, F.J., y SÁNCHEZ CALERO ARRIBAS, B., *op.cit.*, págs. 114 a 119.

<sup>565</sup> Resolución de la DGRN de 7 de enero de 1999 y de 8 de agosto de 2014.

<sup>566</sup> Véanse los artículos 17 y 66 LH y 109 RH.

El asiento determinará el cómputo del plazo de calificación y acompañará al título a lo largo del procedimiento registral. Aun cuando no se acompañe carta de pago, el documento adquiere asiento accediendo al registro y ganando prioridad con respecto a otros títulos que se presenten con posterioridad en la misma finca. Vemos por tanto, que nuestro ordenamiento no castiga con la práctica o no del asiento de presentación en estos casos, pero sí por el contrario prevé la suspensión en los términos expuestos. Los efectos que desprende la presentación de un título en el registro y por consiguiente la práctica del asiento de presentación, son numerosos. Ahora bien, ¿qué ocurriría si el interesado desea que no se practique finalmente la inscripción?. Podría retirar el título del registro dentro del plazo de calificación, siempre que no se hubiera inscrito, o bien desistir de la inscripción conforme al artículo 433 RH, pudiendo en cualquier caso también denegarse si perjudica a terceros.

Una vez iniciado el procedimiento registral al margen del asiento de presentación se irá dejando constancia de cualquier cuestión que afecte a dicho procedimiento, además de aparecer durante su periodo de vigencia en la publicidad que se solicite sobre la finca. Hemos visto los requisitos y causas de denegación, pero ¿podría un Registrador negarse a dicha práctica?. La respuesta es afirmativa, no quedando indefenso el interesado ya que podría plantear un recurso de queja ante el Juzgado de Primera Instancia competente<sup>567</sup>.

Venimos repitiendo a lo largo de este estudio que el título que se presenta ha de reunir una serie de características y el primer filtro de comprobación de esta cuestión se realiza antes de la práctica de dicho asiento, no cabiendo por tanto la presentación de fotocopias<sup>568</sup>. Una vez suspendida la calificación se produciría el levantamiento del cierre toda vez que se aportara carta de pago acreditativa del pago del impuesto. Ello se realizaría a efectos del libro diario de presentación dándole entrada a la misma y relacionando tal aportación por nota al margen del asiento de presentación correspondiente. Todo ello, se entiende siempre y cuando haya

---

<sup>567</sup> Resolución de la DGRN de 12 de enero de 2000.

<sup>568</sup> Resolución de la DGRN de 9 de mayo de 2003.

compatibilidad por lo que habrá que cotejar si la carta de pago reúne todos los requisitos necesarios<sup>569</sup>.

Toda presentación irá acompañada de la entrega al solicitante de un recibo acreditativo de la presentación, conforme al artículo 419 RH. Por tanto, la presentación va unida al principio de rogación de la inscripción que habrá de solicitarse por los sujetos contemplados en el artículo 6 LH. El Registrador inscribirá conforme al título, lo cual se traduce también en el sentido de que no se puede practicar una inscripción que no sea conforme al título ni a lo requerido por las partes y todo ello sin olvidar que para una adecuada calificación el Registrador se vale de lo contenido en los libros del registro<sup>570</sup>.

Lo expuesto puede cambiar en otros ordenamientos, así pues, en Perú por ejemplo el procedimiento sí que se considera como administrativo especial y la rogación del procedimiento se viene a asimilar a lo establecido en el Derecho español, apreciándose una presunción de representación con respecto al presentante del título y el adquirente<sup>571</sup>.

La rogación no solo parte de lo solicitado en la instancia de presentación, sino también del propio título que es el que marca en cierto modo la actuación a seguir y del mismo, no solo puede resultar un cambio de titularidad sino también la solicitud de cancelación de cargas caducadas conforme al artículo 82 párrafo quinto LH. Como vemos, en la práctica la casuística es diversa y también cabe la solicitud de inscripción parcial en los casos de que haya diversas fincas radicantes en la demarcación de ese registro y objeto de adjudicación<sup>572</sup>. La inscripción no solo implica un cambio de

---

<sup>569</sup> Resolución de la DGRN de 24 de octubre de 2005 y de la DGSJFP de 5 de enero de 2022.

<sup>570</sup> Resolución de la DGRN de 19 de junio de 1975.

<sup>571</sup> Sobre esta cuestión véase PANAY CUYA, M.A.: "El procedimiento de inscripción registral peruano como procedimiento administrativo especial", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 765, 2018, págs. 239 a 273.

<sup>572</sup> Resolución de la DGRN de 24 de diciembre de 1983.

titularidad en la mayoría de los casos, sino que además hay que partir de que el hecho, acto o negocio que las origina se inscribe al completo y no de manera abstracta<sup>573</sup>.

Con la presentación de un título en el registro y la rogación del mismo, se entiende implícita la solicitud en cuanto a la práctica de todos los asientos sobre la finca objeto de inscripción, salvo que expresamente se establezca lo contrario<sup>574</sup>. Del mismo modo, se ha de limitar a lo expresamente solicitado y que a su vez resulte del título, pues no cabría apreciar o practicar otros extremos distintos<sup>575</sup>. Sin embargo, de presentarse un título judicial por el que se solicita la cancelación de cargas, al tratarse de sentencias declarativas o constitutivas en relación a derechos inscritos se ha de especificar por el órgano judicial que es lo que se solicita que sea objeto de cancelación, ya que pueden albergarse dudas sobre lo pretendido en la sentencia<sup>576</sup>. Presentado el título en el registro se procedería a la calificación en los términos expuestos, teniendo en cuenta que la misma puede ser positiva en cuyo caso se inscribiría, se notificaría al interesado y se retiraría el título presentado, o bien negativa lo cual supondría la suspensión de la calificación.

#### **4. CONTENIDO DE LA CARTA DE SUSPENSIÓN REGISTRAL.**

La carta de suspensión registral tendrá una estructura clara y detallada, que con carácter general vendría a reflejar lo siguiente:

- Identificación del título que se presentado a inscripción.
- Reseña del asiento de presentación, entrada así como fecha de acceso del título al Registro.
- Hechos que motivan la suspensión.
- Fundamentación jurídica en la que se asienta dicha calificación.

---

<sup>573</sup> Resolución de la DGRN de 16 de octubre de 1989.

<sup>574</sup> Resolución de la DGRN de 2 de junio de 2017.

<sup>575</sup> Resolución de la DGRN de 28 de diciembre de 2006.

<sup>576</sup> Resolución de la DGRN de 13 de junio de 2014.

- Régimen de recursos.
- Firma por parte del Registrador de la Propiedad de la carta de suspensión.

De todos estos extremos, conviene ahora analizar el régimen de recursos ya que de este tipo de calificaciones también deriva la posible interposición de un recurso frente a la calificación y el régimen de responsabilidad del Registrador. Como empresario la responsabilidad no difiere en sí de la de otros empresarios y por lo tanto, han de cumplir también con sus obligaciones fiscales. Desde una perspectiva penal la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, contempla en su artículo 410 el delito de desobediencia de funcionarios.

Sin embargo, el régimen que ahora nos interesa analizar se contempla en los artículos 296 a 312 LH, que hacen referencia a una responsabilidad personal y patrimonial y que conecta con lo contenido en el artículo 1.911 Cc. De la jurisprudencia del TS<sup>577</sup> se extrae que hablamos de una responsabilidad que contiene los requisitos propios de la extracontractual, ya que no existe una precedente vinculación contractual entre el interesado que roga la inscripción y el Registrador, siendo el plazo de prescripción de un año para reclamar dicha responsabilidad. En estos términos tendría que darse una acción u omisión culposa o negligente, generando daños y perjuicios a un tercero y no olvidando la relación de causalidad<sup>578</sup>.

Estos supuestos no es que estén tasados, sin embargo, en lo que afecta a nuestra tesis si se inscribiera sin tener en cuenta todos los requisitos que estamos analizando, estaríamos ante una responsabilidad por error o inexactitud contemplada en el párrafo segundo del mencionado artículo 296 LH. De otro lado, los Registradores de la Propiedad como funcionarios públicos están sometidos a un régimen disciplinario ante la DGSJFP, de tal forma que de apreciarse un incumplimiento existen sanciones previstas para estos casos y que podemos encontrar en los artículos 313 a 318 LH y 563 a 584 RH.

---

<sup>577</sup> Véase la STS 8187/2009, de 2 de diciembre.

<sup>578</sup> STS 135/2008, de 23 de enero.

Una vez notificada la calificación la misma es susceptible de recurso, los cuales se regulan en el Título IV artículos 322 y siguientes LH. La calificación negativa conlleva la prórroga del asiento de presentación en otros sesenta días más a contar desde la notificación y están legitimados para la interposición el propio interesado a cuyo favor se tuviera que inscribir el título en cuestión, el Notario autorizante o su sustituto, la autoridad judicial o el funcionario competente y el Ministerio Fiscal en determinados casos. Existen dos vías de recurso, una potestativa ante la DGSJFP, o bien se puede acudir a los Juzgados de la capital de la provincia donde se encuentre el inmueble siguiendo los trámites del juicio verbal. En lo que respecta a las normas forales, según los casos, habrá que acudir a la normativa de referencia a efectos de determinar si la Dirección General tiene competencia o no para resolver sobre la materia<sup>579</sup>.

El plazo de interposición sería de un mes a contar desde la notificación de la calificación y el objeto ha de versar exclusivamente sobre cuestiones relacionadas con la calificación. ¿Qué ocurriría si transcurre el plazo de interposición del recurso?. Ante esta problemática puede volver el interesado a presentar el título teniendo el Registrador que emitir nota de calificación sobre el mismo y contra la cual cabría interposición de recurso<sup>580</sup>.

Nos encontramos en estos casos, ante un nuevo procedimiento registral, motivándose el recurso en caso de ser interpuesto, con respecto al último asiento de presentación asignado al título<sup>581</sup>. No obstante, el plazo de presentación ha de ser respetado, ya que si no entiende el Centro Directivo que ello afecta a la seguridad jurídica<sup>582</sup>. Como vemos, si la normativa fija un plazo tanto de interposición como de resolución es por algo. La extemporaneidad siempre tendrá sus consecuencias, así

---

<sup>579</sup> Resolución de la DGRN de 30 de noviembre de 1998, de 24 de marzo de 1999 o de 2 de diciembre de 2002 con respecto a Cataluña, la de 14 de junio de 2005 con respecto a Aragón o la de 19 de abril de 2006 para el País Vasco.

<sup>580</sup> Véanse las Resoluciones de la DGRN de 5 de mayo de 1998, de 2 de diciembre de 2004 o de 22 de julio de 2005.

<sup>581</sup> Resolución de la DGRN de 17 de septiembre de 2014.

<sup>582</sup> Resolución de la DGRN de 21 de abril de 2005.

pues, en el caso de que sea la Dirección la que resuelve fuera del plazo marcado dicha resolución sería nula, quedando libre la vía judicial para la revisión de la calificación<sup>583</sup>.

De interponerse recurso ante la Dirección General, el mismo se presentaría en el mismo registro en el que se emitió tal calificación, aunque cabe la posibilidad de presentarse en otro registro u oficina, los cuales remitirían el mismo al registro competente. Se abre un trámite de alegaciones de cinco días, para aquellos casos en los que no hubiesen recurrido los sujetos legitimados en las letras b) y c) del artículo 325 LH. Seguidamente, una vez interpuesto el recurso se puede o no rectificar la calificación. En este último supuesto es cuando se remite la cuestión a la DGSJFP, la cual resolvería en un plazo de tres meses a contar desde que el recurso tuvo entrada en el registro.

La otra alternativa existente sería la de instar el cuadro de sustituciones conforme al artículo 19 bis y 275 bis LH. No se trata de un recurso, sino de que sea otro Registrador el que realice una segunda calificación, pero solo sobre los defectos que ya se hubieren planteado<sup>584</sup>. El Registrador sustituto ha de recibir el título y la documentación complementaria que fue objeto de la primera calificación<sup>585</sup>.

La calificación sustitutoria por su propia naturaleza suspende el plazo para la interposición de recurso gubernativo y ello se establece así para evitar la indefensión del propio interesado<sup>586</sup>. La solicitud ha de manifestar la oposición a la calificación defectuosa<sup>587</sup> y el Registrador que sustituye no ha de motivar la decisión<sup>588</sup>, a lo que se suma el no poder apreciar en su caso nuevos defectos<sup>589</sup>. La vinculación y obligatoriedad de las Resoluciones de la DGSJFP dependerá fundamentalmente de la publicación de las mismas en el Boletín Oficial del Estado y de que no hayan sido

---

<sup>583</sup> Resoluciones de la DGRN de 30 de noviembre de 2004, de 15 de marzo de 2005 o de 14 de mayo de 2007.

<sup>584</sup> Resolución de la DGSJFP de 10 de enero de 2022.

<sup>585</sup> Resolución de la DGSJFP de 7 de enero de 2020.

<sup>586</sup> Resolución de la DGRN de 23 de julio de 2004.

<sup>587</sup> Resolución de la DGRN de 29 de abril de 2006.

<sup>588</sup> Resolución de la DGRN de 11 de junio de 2014 o de 15 de junio de 2020.

<sup>589</sup> Resoluciones de la DGRN de 1 de marzo de 2019 o de 4 de febrero de 2020.

anuladas judicialmente de manera firme<sup>590</sup>, a lo que hay que añadir que las mismas no pueden hallarse pendientes de recurso<sup>591</sup>. Esta conexión afecta al Registrador y a aquellos que hayan de calificar el título<sup>592</sup>, teniendo presente además la vinculación del mismo con el Colegio de Registradores.

Como hemos indicado con anterioridad, la carta de suspensión tiene una estructura pero, ¿qué ocurriría si no se reseña alguna cuestión?. Se pueden admitir ciertas omisiones por razones de economía procesal siempre y cuando se pruebe la autenticidad de la calificación objeto de recurso<sup>593</sup>. Asimismo, se ha admitido como recurrible aquella nota de calificación de defectos no firmada<sup>594</sup>, incluso la emitida como documento aparte expedido por el Registrador con indicación del título y de los defectos apreciados<sup>595</sup>.

Reiteramos nuevamente que las Resoluciones de la DGSJFP no forman parte de la jurisprudencia de nuestro ordenamiento y ello es necesario recalcarlo ya que se les reconoce una notoria importancia. Si bien, ello no impide que exista una interpretación de la normativa que resulta de aplicación al caso, al igual que ocurre con los pronunciamientos del Centro Directivo como consecuencia de la interposición de recurso por la parte interesada<sup>596</sup>.

Con la reforma introducida por la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de reformas para el impulso a la productividad, se implementa en cierto modo un sistema con una perspectiva dirigida a garantizar una mayor seguridad jurídica en el sistema. Si analizamos la exposición de motivos de dicha ley, entre sus modificaciones se estableció un desarrollo en materia de recursos frente a la calificación registral, ya que con anterioridad existía legitimación por parte del Registrador para recurrir la

---

<sup>590</sup> Dicha cuestión se proyecta en lo contenido en el artículo 327 LH. En este sentido, véase la Resolución de la DGRN de 5 de mayo de 2005.

<sup>591</sup> SAP de Barcelona 29/2008, de 22 de enero.

<sup>592</sup> Resolución de la DGRN de 9 de marzo de 2012 o 4 de abril de 2012.

<sup>593</sup> Resolución de la DGRN de 18 de mayo de 1989 o de 16 de enero de 1990.

<sup>594</sup> Resolución de la DGRN de 4 de mayo de 2001.

<sup>595</sup> Resolución de la DGRN de 29 de marzo de 2001.

<sup>596</sup> Resoluciones de la DGRN de 22 de abril de 1987 y 17 de marzo de 1991 reseñadas en Resolución de la DGRN de 16 de febrero de 2018.

decisión del Centro Directivo. De esta forma, consideramos que se evitó un colapso para los tribunales en este ámbito y se les dotó de mayor relevancia a estas decisiones.

Tampoco se les puede dar a estas resoluciones la catalogación de circulares o instrucciones, ni de reglamentos dado que la potestad reglamentaria se le atribuye al Gobierno conforme al artículo 97 CE y en relación al mismo el artículo 61 de la Ley 40/2015 también a los Ministros, lo cual no engloba a la Dirección General, ya que no se encuentra entre aquellos órganos a los que se les reconoce la citada potestad en base al artículo 22 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre del Gobierno<sup>597</sup>.

## **5. EFECTOS DEL CIERRE REGISTRAL PARA EL CONTRIBUYENTE.**

### **5.1. La suspensión de la calificación registral.**

En primer lugar, cabe destacar que la vinculación de la materia tributaria con el Registro de la Propiedad no solo se produce con el cierre registral. La Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Colegio de Registradores tienen suscrito un Convenio de fecha 22 de septiembre de 2021, que permite la cooperación entre estas instituciones en cuanto a la transmisión de información y desarrollo y mejora de las comunicaciones electrónicas. Esta cuestión requiere de una continua actualización dado el desarrollo de las nuevas tecnologías, de ahí a que con fecha 19 de julio de 2022 encontramos una adenda a dicho Convenio que permite abarcar nuevos campos, sobre todo en cuanto al acceso al Registro de Titularidades Reales.

El principal efecto que genera el cierre registral a grandes rasgos para el contribuyente es la suspensión de la calificación registral, que se traduce en la paralización en sí del procedimiento, ya que como el Registrador no entra en más cuestiones de fondo, con este primer filtro de faltar la vertiente fiscal no se sigue avanzando en la calificación. Es por tanto, un filtro que garantiza el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero que a su vez, también obstaculiza la función calificadora. Esta exigencia se ampara además no solo en la normativa hipotecaria aplicable, ya

---

<sup>597</sup> En este sentido véase PARDO NÚÑEZ, C.: "Las Resoluciones de la Dirección General y el deber de obediencia de los Registradores", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 706, 2008, págs. 767 a 784.

que el título marca las pautas a seguir en cada inscripción de ahí a que el Notario da fe de lo contenido en el mismo y el Registrador no ha de alterar ni contravenir determinadas exigencias, o dicho de otro modo, inscribir en un sentido opuesto a lo contenido en el título<sup>598</sup>.

Para entender esta cuestión es fundamental acudir a lo contenido en el artículo 255 LH. De un lado, un efecto que se desprende de la presentación del título es la práctica del asiento de presentación, no impidiendo el cierre registral la práctica del mismo. Una vez extendida la suspensión se notificará al presentante para que retire el título, o en su caso, aporte la acreditación del pago del impuesto. La suspensión de la calificación que proclama el artículo 255 LH viene impuesta por la normativa hipotecaria en consonancia con la fiscal, de tal forma que si el Registrador no diera cumplimiento a lo previsto en tal precepto como requisito previo a la inscripción se estaría infringiendo la ley<sup>599</sup>.

Los efectos, en todo caso, se retrotraerán a la fecha del asiento de presentación y en el caso de tenerse que extender un nuevo asiento por haber caducado el anterior, se tendrá en cuenta este último. El plazo para solventar el cierre se extiende a la vigencia del asiento de presentación, para lo cual también hay que tener presentes los supuestos de prórroga.

## **5.2. La prórroga del asiento de presentación.**

La prórroga supone una ampliación de plazo del asiento y se hará constar por nota al margen del mismo. Dicho plazo no ha de confundirse con el que rige para la calificación y despacho del documento, ya que este último se encuentra dentro del plazo de vigencia del asiento de presentación. Con carácter general, la prórroga se produce de manera automática, por lo que es un determinado hecho o supuesto la

---

<sup>598</sup> Resolución de la DGRN de 18 de abril de 1994 y la 8 de octubre de 2018.

<sup>599</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase BALLESTEROS ALONSO, M.: "Suspensión de la calificación por falta de pago de los impuestos o por no haberse acreditado la presentación en la Oficina Liquidadora competente", *Boletín del Colegio de Registradores de la Propiedad*, nº 145, 2008, págs. 1049 a 1055.

que la origina, cuestión distinta es la duración y cómputo del plazo de la misma para lo cual en caso de calificación negativa será fundamental el régimen de notificaciones<sup>600</sup>.

La suspensión de la calificación registral por motivos fiscales no supone una prórroga del asiento, salvo en un supuesto específico contemplado en el artículo 432.1 b) RH. Este artículo junto con el ya mencionado 255 LH, establece que para aquellos casos en los que no se haya podido acreditar el pago del impuesto correspondiente, por cuestión o causa no imputable al interesado, el asiento podrá caducar a los ciento ochenta días a contar desde la fecha del mismo siempre que se acredite dicha cuestión.

### **5.3. La prioridad registral.**

La suspensión hace que el documento siga teniendo el mismo valor a los efectos de prioridad registral en el procedimiento, no alterando el cierre dicha cuestión ya que al haberse practicado el asiento de presentación, ya se gana prioridad con respecto a aquel título que no haya accedido al Registro. Hay que tener en cuenta que la prioridad marca la preferencia en la inscripción, pero que habrá supuestos de incompatibilidad y otros de compatibilidad en los que caducado el asiento previo sin inscribirse pasa a ganar prioridad el asiento posterior. Uno de los supuestos más típicos del tráfico inmobiliario es el que se da con la compraventa y la hipoteca y planteamos el siguiente supuesto para que pueda ser entendida la cuestión expuesta.

Piénsese en una hipoteca presentada telemáticamente en primer lugar y que con posterioridad sobre la misma finca se presente el respectivo título de compraventa. El hecho de que la presentación sea telemática no exime al registro, tal y como hemos expuesto, de cotejar que el título venga acompañado del pago del impuesto. Por lo tanto, si ninguno de los títulos que van a ser objeto de presentación van acompañados del impuesto se suspende la calificación en ambos, sin entrar en

---

<sup>600</sup> JIMÉNEZ RUBIO, R.: “Los recursos contra la calificación y sus efectos”, en la obra de AA.VV dirigida por RAMS ALBESA, J.: *Tratado de Derecho Civil, Tomo X, La fe pública registral*, Dykinson, Madrid, 2021, pág. 473.

más cuestiones de fondo. Sin embargo, una vez presentado el impuesto se pueden producir varias situaciones, por lo que expondremos el supuesto más común en la práctica el cual se suele dar con la presentación de los títulos de compra e hipoteca. Al respecto puede ocurrir lo siguiente:

- Que se acredite el pago del impuesto primero de la hipoteca, en cuyo caso sería calificada como defectuosa al no poder inscribirse por falta de título previo.
- Que se acredite el pago del impuesto primero de la compraventa, en cuyo caso aunque este título fue presentado con posterioridad gana prioridad al ser necesaria su previa inscripción, siguiendo la hipoteca suspensa por pago del impuesto hasta su aportación.
- Que se acredite el pago del impuesto de ambos títulos, en cuyo caso al igual que en el apartado anterior se procedería a inscribir primero el título de compraventa y la hipoteca ya pasaría a estar suspensa pero no por cuestiones fiscales sino por existir un título previo, quedando su asiento además prorrogado ante la presencia de esta situación.
- Que se genere un obstáculo añadido a la calificación por apreciarse defectos subsanables, en cuyo caso de ya haberse acreditado el pago del impuesto y la compraventa no subsanarse en el plazo de vigencia del asiento de presentación y en consecuencia caducar, la hipoteca sería calificada negativamente por falta de dicho título, sin perjuicio de los defectos de los que este título pudiera adolecer.

Con todo ello, debemos plantearnos qué es lo que se pretende justificar. El Registrador tiene que comprobar en su calificación que no existen documentos pendientes de despacho de ahí a que tal cuestión también aparezca referenciada en la publicidad informativa. Como vemos, siempre se trata de garantizar que haya inscripciones correlativas y que garanticen el principio de tracto sucesivo, ya que

pueden derivarse otros perjuicios para terceros<sup>601</sup>. Se habrán de tomar en consideración los documentos que acompañan al título, aunque hayan sido aportados por otro presentante con posterioridad, ya que de ello también deriva una adecuada y correcta inscripción<sup>602</sup>.

A todo ello, se suma un efecto de la prioridad registral contenido en el artículo 17 LH, en la que prima frente a la posible incompatibilidad de los títulos presentados con posterioridad respecto de lo ya inscrito o anotado<sup>603</sup>. No obstante, la condición del título que primero accede al Registro no es determinante para la Dirección General, ya que en casos de incompatibilidad el cierre registral será determinante, a lo que se añade que la prioridad es independiente a la fe pública registral del artículo 34 LH<sup>604</sup>.

En consiguiente, todo lo expuesto no puede llevar, tal y como ocurre en otros ámbitos del Derecho, a desnaturalizar el principio<sup>605</sup>. En este último sentido declara la Dirección General que aunque el Registrador tenga en cuenta otros documentos presentados con posterioridad, lo cual completa la calificación, no se puede llegar a desnaturalizar la prioridad ya que de ser así se quebrantaría la seguridad jurídica y se generaría una indefensión para el presentante<sup>606</sup>.

#### **5.4. Seguridad jurídica.**

Otro de los principales efectos de la suspensión es garantizar la seguridad jurídica en la que se ampara nuestro sistema. La seguridad jurídica constituye un principio fundamental dentro de nuestro sistema vinculado con la legalidad y que trae

---

<sup>601</sup> Resolución de la DGRN de 2 de octubre de 1981.

<sup>602</sup> Resolución de la DGRN de 17 de marzo de 1986, de 11 de octubre de 1985 y de 11 de diciembre de 1991.

<sup>603</sup> Resolución de la DGRN de 6 de octubre de 1992.

<sup>604</sup> Resolución de la DGRN de 23 de marzo de 1993 o de 19 de marzo de 2005.

<sup>605</sup> Resolución de la DGSJFP de 24 de septiembre de 2020.

<sup>606</sup> Resolución de la DGRN de 7 de enero de 1999 o de 1 de diciembre de 2014.

consigo una serie de valores que garantizan la consecución de los fines de un Estado social y democrático de derecho.

El equilibrio entre justicia y seguridad jurídica es algo que se ha venido debatiendo y supuso una tensión entre la corriente iusnaturalista y positivista. Si bien, lo que se pretende garantizar también es la confianza en nuestro ordenamiento y en el caso que nos ocupa en la institución del Registro de la Propiedad que opera en todos los supuestos como filtro tributario, cuestión que ha de conectarse con la claridad de la norma ya que el hecho de ser confusa o imprecisa no solo menoscaba este principio sino que dificulta la labor de los tribunales<sup>607</sup>. En las transmisiones inmobiliarias uno de los principales mecanismos donde se ejemplifica es a través de una publicidad registral transparente y real conforme a lo que resulte de los folios del registro.

#### **5.5. Prevención del fraude fiscal.**

Tal y como se ha reflejado en los epígrafes anteriores, el cierre registral por causas tributarias no solo contribuye a evitar el fraude fiscal, sino que hay otros tipos de cierre que también desarrollan una importante función en este campo. Es el caso de la necesidad de acreditar los medios de pago en la escritura pública, exigencia que también viene impuesta por el artículo 254.4 LH y que no solo implica a los Registradores de la Propiedad sino también a los Notarios conforme al artículo 24 de la Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862 y el 177 del Decreto de 2 de junio de 1944 por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado.

En la calificación en este aspecto tampoco se realiza un análisis de fondo, ya que tal cuestión no reporta una trascendencia desde la esfera registral, si bien, de apreciarse alguna omisión o incoherencia la misma ha de ser examinada. En cuanto al Modelo S-1 destinado a la declaración de movimientos de medios de pago nacionales

---

<sup>607</sup> Véase en este sentido BRANDELLI, L.: "Seguridad jurídica y racionalidad", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 729, 2012, págs. 255 a 266.

o de la UE, en la materia que nos ocupa, es doctrina reiterada por la propia Dirección que la calificación de si se ha incorporado o no tal modelo no es competencia del Registrador. El extremo expuesto resulta siempre del negocio más común de transmisión de la propiedad como lo es la compraventa, si bien ¿qué ocurriría con las cancelaciones de hipoteca?. En las cancelaciones también se reseña el capital por el cual se cancela la hipoteca, capital que a su vez ha de corresponder con el que resulte del folio registral. En estos casos no es necesario acreditar, ya que no se trata de un título oneroso, sino de extinción de un derecho real<sup>608</sup>.

En lo que respecta a las cantidades de precio aplazadas las mismas no se han de acreditar, estando solo sujeto a acreditación cualquier pago realizado con anterioridad al otorgamiento de la escritura que se registre, o en su caso efectuado el mismo día<sup>609</sup>. Si en su caso los comparecientes en el título no quisieran aportar dicha acreditación el Notario les advertirá de las consecuencias de ello y de que en todo caso se daría lugar al cierre registral<sup>610</sup>. Si además la operación estuviera sujeta a IVA, la identificación del precio y lo que corresponda por este impuesto también habrá de identificarse<sup>611</sup>. La acreditación se simplifica a tres formas de pago, en metálico, por transferencia bancaria o mediante cheque bancario, no siendo admisible la expresión ingresos en cuenta sin el detalle completo del medio de pago<sup>612</sup>. Si no se testimonia, deberán de consignarse en la propia escritura los datos necesarios para que el medio de pago quede debidamente acreditado (cuenta de cargo, de abono, beneficiario...) <sup>613</sup>.

En otro orden de ideas, destacamos que la simplificación tributaria viene a determinar la necesidad de que la norma sea clara y entendida por todos y todo ello amparado en los principios que rigen la materia y nuestro ordenamiento. Ello supone que en caso de riesgo o conflicto los sistemas de prevención sean eficaces, aunque en algunas ocasiones se trate más de emplear una corrección que la propia prevención.

---

<sup>608</sup> Estas ideas se extraen de lo contenido en la Resolución de la DGRN de 18 de mayo de 2007.

<sup>609</sup> Resolución de la DGRN de 9 de julio de 2009 o de 28 de julio de 2021.

<sup>610</sup> Resolución de la DGRN de 8 de noviembre de 2016 o de 12 de abril de 2018.

<sup>611</sup> Resolución de la DGRN de 9 de julio de 2009.

<sup>612</sup> Resolución de la DGRN de 5 de marzo de 2010.

<sup>613</sup> Resolución de la DGRN de 16 de octubre de 2014 o la de 8 de marzo de 2022.

Sobre esta cuestión, cabe destacar lo contenido en el artículo 43.1 apartados g) y h) LGT en cuanto a la responsabilidad subsidiaria de determinados sujetos con respecto al pago de la deuda tributaria en los casos de sociedades aparentes<sup>614</sup>.

La configuración de estas figuras ha prosperado y evolucionado en el tiempo y han venido a considerarse por la doctrina como una especie de fianzas legales para garantizar el pago de los tributos. Así en el supuesto referido y contemplado en la letra g), la persona jurídica ficticia sería la obligada tributaria, mientras que en el segundo supuesto es la responsable subsidiaria<sup>615</sup>. Paralelamente, frente a los supuestos de responsabilidad expuestos surge lo que se conoce como solidaridad tributaria pasiva la cual refuerza la posición jurídica de la Administración tributaria, ya que su derecho de crédito se garantiza cuando los deudores solidarios responden del cumplimiento de la obligación de una forma completa cada uno de ellos<sup>616</sup>.

Con todo y con esto, otro precepto que nos hace corroborar todo lo expuesto es lo contenido en el artículo 104 RH, ya que si el Registrador aprecia la comisión de un delito además de dar traslado del hecho a la correspondiente autoridad, los plasmará al margen del asiento de presentación, no implicando una suspensión o prórroga del asiento. Con este precepto vemos una vez más otro filtro a través del cual el Registrador garantiza una adecuada seguridad jurídica en nuestro ordenamiento.

De los delitos contra la Hacienda Pública se dedica el Título XIV, artículos 305 y siguientes CP. De manera expresa se hace referencia a la Administración Tributaria en los apartados cuarto, quinto, sexto y séptimo del artículo 305 CP. Un breve desglose de lo contenido en estos preceptos enmarca la regularización de la deuda tributaria siempre que se haya procedido al pago de la misma y no se hayan iniciado otras actuaciones previas de reclamación por parte de la propia Administración. Podrán existir conceptos que no queden vinculados al delito y los cuales se podrán

---

<sup>614</sup> Sobre esta cuestión véase SÁNCHEZ HUETE, M.A.: "Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo", *Revista Quincena Fiscal*, nº 11, 2012, págs. 19 a 44.

<sup>615</sup> Sobre esta cuestión véase GARCÍA FREIRÍA, M., *op.cit.*, págs. 148 a 152.

<sup>616</sup> FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., *op.cit.*, pág. 119.

liquidar de forma separada. El cobro que en su caso se exija no generará un obstáculo para el procedimiento penal, sin perjuicio de que los jueces y tribunales requieran el pago de la deuda al obligado.

Es clave el momento en el que el ilícito constituye blanqueo, ya que la ocultación y el engaño presente en el fraude fiscal proyecta su visión activa y pasiva, dado que las conductas se tipifican en la elusión del pago, obtención indebida de devoluciones fiscales o en el disfrute indebido de beneficios fiscales<sup>617</sup>. En la actualidad, muchos de estos supuestos se han convertido en un instrumento mediático y en nuestros días la casuística que puede darse es diversa, algunos de los pronunciamientos a destacar son los siguientes:

- Prestación de servicios simulada en otros territorios para eludir el IVA<sup>618</sup>.
- Responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública<sup>619</sup>.
- Extraer beneficios de empresas pantalla que pertenecían a cuotas tributarias defraudadas<sup>620</sup>.
- Presentación extemporánea de declaraciones sin ingreso y defraudación de determinados ejercicios fiscales al introducir datos falsos<sup>621</sup>.
- Contrato de compraventa de solar simulado<sup>622</sup>.
- Fraude de IVA intracomunitario<sup>623</sup>.

Existen argumentos a favor y en contra de la consideración de este delito como previo al blanqueo de capitales. Sobre lo cual ya hemos mencionado que el Registro de la Propiedad realiza una importante misión con las comunicaciones que en su caso

---

<sup>617</sup> DE LA CUERDA MARTÍN, M.: “El fraude fiscal como delito previo al blanqueo de capitales”, *Gabilex. Revista del gabinete jurídico de Castilla la Mancha*, nº 12, 2017, págs. 101 a 102.

<sup>618</sup> STS 115/2021, de 11 de febrero.

<sup>619</sup> STS 277/2018, de 8 de junio.

<sup>620</sup> SAN 24/2019, de 30 mayo.

<sup>621</sup> STS 212/2021, de 10 de marzo.

<sup>622</sup> STS 827/2006, de 10 julio.

<sup>623</sup> SAN 8/2017, de 13 marzo.

correspondan al CRAB. De otro lado, el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias –SEPBLAC-, realiza una importante misión sobre lo expuesto a través de la información que recibe por medio de determinados funcionarios o instituciones de nuestro ordenamiento<sup>624</sup>.

También la ya mencionada Ley 11/2021, ha incidido sobre cuestiones relacionadas con el tráfico inmobiliario que como hemos reseñado introducen cambios significativos, sobre todo en cuanto al nuevo valor de referencia, siendo la propia valoración entendida como un mecanismo necesario para evitar conductas fraudulentas<sup>625</sup>. Se ha previsto, no obstante, que dicho valor pueda ser impugnado en aquellos casos en los que se recurra la liquidación practicada por la Administración Tributaria o cuando se solicite la rectificación de la misma<sup>626</sup>.

#### **5.6. La suspensión de los plazos que se sufrió en tiempos de pandemia.**

La crisis sanitaria acaecida como consecuencia del COVID-19 nos planteó un panorama que trajo consigo importantes consecuencias y no solo desde el punto de vista sanitario. La institución del Registro de la Propiedad también se vio afectada, aunque en todo momento fue considerada como un servicio esencial. Fueron varias las Resoluciones que dictó la DGSJFP para adaptar los registros a las medidas que venían imponiéndose por el Estado. Derivado de la exigencia que el artículo 5 del Real Decreto 1935/1983, de 25 de mayo, sobre el libro de entrada y horas de visita en los Registros de la Propiedad, Mercantiles, de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento y Provinciales de Venta a Plazos, la Dirección en Resolución de 15 de marzo de 2020 estableció que la atención al público se realizaría vía telefónica o por correo electrónico.

---

<sup>624</sup> NIETO MARTÍN, A.: “Introducción al derecho penal económico y de la empresa”, en la obra de AA.VV, *Derecho Penal Económico y de la empresa*, Dykinson, Madrid, 2018, pág. 57.

<sup>625</sup> En este sentido véase GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I.: “Comprobación de valores y valor de referencia de bienes inmuebles. Consecuencias de la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 195, 2022, págs. 93 a 133.

<sup>626</sup> BARRANCO AGUAYO, A.M., “Tributación de...”, *op.cit.*, págs. 156 a 157.

El estado de alarma se desarrolla por la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio y la CE dispone la posibilidad de adoptar medidas que suspendan el ejercicio de derechos fundamentales, como consecuencia por ejemplo de la adopción del estado de excepción. En el estado de alarma que se implantó, las limitaciones estaban previstas en la citada ley (que afectan a la libertad de circulación, al derecho de propiedad y a la libertad de empresa) no obstante, de manera indirecta se vieron afectados otros derechos, tomando de base que toda limitación no puede afectar al contenido esencial del derecho. Antes de la pandemia solo había sido decretado en España como consecuencia de una huelga de controladores aéreos. La polémica en este panorama surgió en torno a las restricciones generadas sobre la libertad de circulación, ya que se entendía que tal y como se estaban desarrollando las mismas, se debería de haber aplicado el estado de excepción<sup>627</sup>.

Son diversos los Reales Decretos que en la práctica se dictaron para regular o controlar la situación, aunque el principal es el ya conocido estado de alarma, en virtud del 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. Las medidas de apoyo financiero y tributario que afectaron a Andalucía vinieron por el Decreto-ley 3/2020, de 16 de marzo. Ante esta situación de extraordinaria y urgente necesidad, se procede a la ampliación de plazos o prórrogas de los mismos para determinadas autoliquidaciones.

Se prorrogó el plazo de calificación en quince días para aquellos títulos que a fecha 13 de marzo hubieran tenido acceso al registro. La disposición adicional cuarta del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, estableció la suspensión de plazos de prescripción y caducidad. Así las cosas, la vigencia y la prórroga del asiento de presentación quedó suspendida, por lo que esta cuestión no afectó a la suspensión de la calificación registral por motivos fiscales. No obstante, en tiempos de pandemia también se han producido pronunciamientos en materia de cierre registral. La

---

<sup>627</sup> En este sentido véase CARMONA CUENCA, E.: "Estado de alarma, pandemia y derechos fundamentales ¿limitación o suspensión?", *Revista de Derecho Político*, nº 112, 2021, págs. 15 a 27.

suspensión de los plazos administrativos y por tanto, la del plazo para realizar la correspondiente autoliquidación no cambió lo establecido en nuestra normativa de referencia, teniéndose en estos casos que suspender la calificación por motivos fiscales por la no acreditación del pago del impuesto, la cual se exige con independencia de si el deudor ha cumplido o no, con la autoliquidación en el plazo marcado<sup>628</sup>.

La suspensión de los plazos afecta tanto a los supuestos de prescripción como de caducidad. Nuestro Cc nos distingue en el artículo 1.930 distintos tipos de prescripción, la cual se diferencia fundamentalmente de la caducidad, que implica la extinción de un derecho por el transcurso del tiempo en base a un plazo fijado legalmente y no pudiendo ser objeto de interrupción. En el plano registral, ¿cómo afectó la suspensión de los plazos como consecuencia del establecimiento del estado de alarma?. En este ámbito, resultó fundamental atender a lo contenido en la Instrucción de 4 de junio de la DGSJFP y en el Real Decreto-ley 21/2020, de 9 de junio.

En lo que respecta a la prescripción, la legislación hipotecaria ya prevé una serie de procedimientos para poder cancelar cargas, lo que sí había que tener en cuenta es que la suspensión comprendió 82 días naturales, plazo que había que apreciar a efectos de poder proceder a la extinción de un determinado derecho. Sin embargo, para la caducidad había que atender al periodo comprendido entre el 13 de marzo y el 9 de junio de 2020 y comprobar si el plazo ya había transcurrido a la fecha, si vencía durante la suspensión, o si el vencimiento tenía lugar una vez transcurrido el periodo de suspensión, en cuyo caso había que añadir un plazo adicional de 88 días naturales.

Todo ello, supuso la necesidad de ser conocedores de cada uno de los Reales Decretos que se iban dictando y sus prórrogas, ya que la suspensión analizada afectaba a diversos derechos, siendo la novación modificativa, uno de los principales títulos que generó como consecuencia del estado de alarma, una suspensión y

---

<sup>628</sup> Resolución de la DGSJFP 5 de octubre de 2021.

ampliación del plazo establecido como vencimiento en determinados derechos reales de hipoteca. Los arrendamientos, cuyo análisis fiscal ya fue tratado brevemente con anterioridad, también se vieron afectados por la crisis sanitaria, siendo objeto de debate los supuestos de prórroga vinculados a la inscripción en el Registro de la Propiedad y el perjuicio al tercer adquirente que ello pudiese implicar<sup>629</sup>.

La prórroga de los plazos, generó mayor problemática en cuanto a la cancelación de cargas por caducidad. Ejemplo de ello, lo encontramos en Cáceres, al presentarse una solicitud de cancelación de anotación preventiva de embargo, sin ir acompañada de carta de pago, en cuyo caso se suspendió la calificación a la vez que se advirtió de que como consecuencia de la prórroga señalada la anotación estaba aún vigente. Como bien se ha indicado, en la suspensión que realiza el Registrador en estos casos no se entra en el fondo del asunto y la advertencia realizada en este caso no supone en ningún caso una calificación definitiva<sup>630</sup>.

Desde otra panorámica, hubo una importante reforma que a nuestro entender vinculó a los Registros de la Propiedad mucho más con la Administración Tributaria y es que el Decreto-ley 3/2020, de 16 de marzo introdujo el artículo 52 bis en el ahora derogado 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, trasladándose actualmente su contenido al artículo 64 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Con la finalidad de regular la simplificación de obligaciones formales, en materia de Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se estableció una novedad en cuanto a las formas de acreditación del pago del impuesto.

---

<sup>629</sup> Sobre esta cuestión véase JIMÉNEZ PARIS, T.A.: “Prórroga extraordinaria de los contratos de arrendamiento de vivienda con arreglo al Real Decreto Ley 2/2021, de 26 de enero. El problema de la enajenación de la vivienda arrendada durante la prórroga extraordinaria”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 785, 2021, págs. 1886 a 1898.

<sup>630</sup> Resolución de la DGSJFP de 25 de noviembre de 2021.

En síntesis, lo que se vino es a permitir que el contribuyente para la oportuna autoliquidación no tuviere que presentar el título, al constar una información que remitiría el Notario emitiéndose al efecto una diligencia que serviría como justificante de presentación. La Resolución de 20 de marzo de 2020, de la Agencia Tributaria de Andalucía, instauró la manera de poder obtener la citada diligencia en cuanto a títulos notariales a través de medios electrónicos habilitados al efecto. Vemos nuevamente la necesidad de adaptar nuestras instituciones a la normativa, las cuales se someten a un obligatorio proceso de adaptación y modernización.

¿En qué afecta lo expuesto al cierre registral?. Al establecerse estos mecanismos, los Registros de la Propiedad que no cuenten con OLDH están obteniendo información suministrada que proviene de la propia Administración Tributaria. ¿Se convierte entonces el Registro de la Propiedad en un instrumento para levantar el propio cierre que el mismo decreta de oficio?. En el año 2014, una Comisión de Expertos ante una posible reforma de nuestro sistema planteó una serie de ideas sobre la materia que abordamos, en cuanto a la posibilidad de sustituir el cierre a través de procedimientos por los que obtener información entre los Registros y las Administraciones tributarias<sup>631</sup>.

## **6. FORMAS DE PRESENTACIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO.**

La carta de pago adquiere validez como documento original y adquiere el carácter de justificante de pago liberando al deudor y permitiendo con su aportación no proceder al cierre registral, o bien levantar el mismo si se hubiere decretado el cierre. Deberá de contener una serie de requisitos básicos comunes tanto si la presentación se realiza físicamente o de forma telemática. Con tal aportación siempre que se unan una serie de requisitos que a continuación veremos, se justifica la presentación del documento en la oficina competente, ya que la misma no queda

---

<sup>631</sup> En este sentido véase FALCÓN y TELLA, R.: “El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del informe de los expertos sobre la reforma fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 11, 2014, págs. 11 a 16.

suplida por las obligaciones formales que se les exigen a los Notarios en el ejercicio de sus funciones<sup>632</sup>.

Las cartas de pago han de ser originales, siendo posible la admisibilidad de fotocopias cuando el título contiene la inscripción de fincas radicantes en las demarcaciones de otros registros, o en aquellos casos en los que hay una clara exención o no sujeción al pago del impuesto. En los casos de pérdida de la carta de pago se ha de pedir un duplicado a la Administración competente, no siendo por tanto este supuesto una justificación para no acreditar la misma. De la carta de pago se extraen una serie de elementos identificadores que permiten realizar una correspondencia entre las partes, el título y la finca objeto de transmisión y que son los siguientes:

- Modelo.
- Identificación de la Administración competente y del Impuesto.
- Código de la oficina de presentación.
- Fecha de devengo.
- Código de documento.
- Concepto.
- Identificación del sujeto pasivo.
- Identificación del presentante.
- Identificación de otros sujetos según el Impuesto de que se trate.
- Descripción del bien, operación o acto.
- Liquidación.

---

<sup>632</sup> Resolución de la DGRN de 22 de mayo de 2012.

- Datos de presentación.
- CSV, en los casos de presentación telemática.
- Protección de datos.

### **6.1. Presentación física.**

Para efectuar el levantamiento, la normativa de cada impuesto en el mismo articulado ya mencionado, establece cómo se puede entender acreditado el pago del impuesto. A rasgos generales es necesaria la justificación de la deuda, exención o no sujeción, o bien la presentación ante la Administración del título objeto de inscripción. Ante una presentación física, podemos encontrarnos una serie de supuestos:

- Nota acreditativa al pie del título por parte de la oficina competente.
- Carta de pago debidamente cumplimentada con sello de la oficina liquidadora competente, que a su vez se plasma en el título, correspondiendo al mismo número de expediente.
- Carta de pago con sello, no habiendo ninguna constancia de la presentación ante la Oficina en el título.

### **6.2. Presentación telemática.**

Ante la necesidad de implantar una “Administración electrónica”, se hizo necesario crear los denominados registros electrónicos, en los que las nuevas tecnologías tienen un papel fundamental, pero no olvidando que aquellos que no puedan comunicarse con la Administración por estos medios, puedan seguir utilizando aquellos instaurados con carácter general. Primitivamente, el Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro, ya se refería en cierto modo a los medios telemáticos. En esta línea, hay que distinguir

lo que ha sido la informatización de los registros como consecuencia de los avances tecnológicos, de lo que es la propia creación de los registros electrónicos sobre lo cual la Ley 24/2001, de 27 de diciembre ha dedicado una parte de su articulado<sup>633</sup>.

En Andalucía sobre la materia, encontramos dos Órdenes en 2005, ambas de fecha 10 de junio. Una de ellas regula el Registro Telemático Tributario<sup>634</sup> y de la lectura de la misma podemos extraer una serie de características que definen su funcionamiento:

- Su utilización y funcionamiento permite adecuar el procedimiento tributario a la utilización de los medios informáticos y electrónicos.
- El registro recepciona y da salida tanto a declaraciones u otras solicitudes por medios telemáticos.
- Hay un listado tasado de documentos que pueden acceder al mismo (se realiza un listado de los modelos que se admiten en base a la autoliquidación de cada impuesto).
- Existirá un cifrado que permitirá la identificación de lo recepcionado así como una notificación de dicha recepción.

La otra Orden regula el procedimiento para pago y presentación telemática de tributos<sup>635</sup>, lo cual no excluye otros medios de presentación admitidos en nuestro sistema. El ámbito de aplicación afecta a declaraciones y autoliquidaciones de tributos, a través del Registro Telemático Tributario por parte de los obligados al pago u otros sujetos cuya representación esté acreditada suficientemente. Las

---

<sup>633</sup> Para un mayor estudio de la cuestión véase OLIVER CUELLO, R.: "Los registros electrónicos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria", *Revista Quincena Fiscal*, nº 18, 2011, págs. 79 a 114.

<sup>634</sup> Véase la 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.

<sup>635</sup> Véase la Orden de 10 de junio de 2005, por la que se regula el procedimiento general para el pago y presentación telemáticos de declaraciones y autoliquidaciones de tributos y otros ingresos gestionados por la Administración de la Junta de Andalucía y sus Organismos Autónomos, así como el régimen de las actuaciones en representación de terceros realizadas por medios telemáticos.

declaraciones llevarán firma electrónica al igual que la carta de pago y será necesario introducir un código de cuenta para el oportuno pago. De esta forma, una vez efectuado el mismo se generará un Número de Referencia Completo para cada autoliquidación, junto con un CSV y se emitirá una diligencia.

En consonancia con lo anterior, a los Notarios en su obligación de colaborar con la Administración se le atribuyen una serie de obligaciones en las que se interconecta la remisión de la información con los medios telemáticos. De ello se encarga la Orden de 23 de marzo de 2007 y es que la remisión de datos consiste en una serie de elementos contenidos en la escritura que junto con la remisión de la copia del título, dan cumplimiento a la ejecución de lo expuesto en la ya analizada Orden de 2005. Esta Orden ha sido objeto de modificación tras el Decreto-ley 3/2020, de 16 de marzo, en concreto el artículo 6 en relación a la obtención de diligencia, ahora hace referencia a la ficha que el Notario remitiría en los términos comprendidos en el artículo 63 Ley 5/2021, de 20 de octubre. Es necesario que se haya presentado la autoliquidación junto con la ficha, o en su caso copia electrónica del título, así el obligado podrá obtener la referida diligencia y los registros deberán también obtenerla para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y no decretar el cierre registral, o en su caso poder levantar el mismo. Entendemos en este sentido, que la obtención se habrá de realizar con carácter imperativo por parte de los registros, siempre que los medios telemáticos habilitados para ello lo permitan.

Con esta tramitación telemática se genera una diligencia y la no aportación de la misma ha llevado en algunos supuestos a la suspensión de la calificación. Si bien, hay otros parámetros que permiten la identificación del título con la propia autoliquidación. De la carta de pago se pueden extraer diversos datos y sobre ello se ha pronunciado la DGRN al entender una identidad entre la finca objeto de transmisión y la carta de pago no siendo procedente la suspensión<sup>636</sup>. En otros casos, el Notario autorizante de la escritura que se registra ha podido plasmar por diligencia que se ha cumplido con la liquidación por parte del obligado, pero ello en ningún caso,

---

<sup>636</sup> Resolución de la DGSJFP de 20 de diciembre de 2020.

lleva a considerar que se ha procedido al cumplimiento de las obligaciones que en materia de suspensión admiten el levantamiento del cierre registral<sup>637</sup>.

La diligencia se expide como Resolución automatizada, para dar cumplimiento a lo contenido en el artículo 96.5 LGT en relación a la utilización de los medios electrónicos y todo ello, en el ejercicio de las competencias que se le atribuyen a la ATRIAN en el Decreto 4/2012, de 17 de enero, por el que se aprueba su Estatuto, conteniendo la siguiente estructura:

- Identificación del modelo.
- Identificación de la Agencia Tributaria competente.
- Delimitación del tipo de ejemplar (para el interesado o para el registro).
- Número de documento y código territorial.
- CSV e identificación de la web donde obtener copia del documento electrónico.
- Reseña de Registro en la Consejería de Hacienda y Financiación Europea.
- Número de expediente.
- Certificación de que se ha obtenido copia simple electrónica del título, con identificación de su protocolo y Notario, conforme a la remisión realizada por los Notarios en base a lo contenido en el artículo 6.1 de la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 23 de marzo de 2007.
- Certificación de la autoliquidación presentada con reseña del documento, sujeto pasivo, importe, CSV y NRC.

Analizando las distintas resoluciones de la DGSJFP, vemos relación con lo expuesto en la Resolución de 25 de marzo de 2021. En esta resolución se tratan

---

<sup>637</sup> Véase el Informe número 12, de fecha 4 de abril de 2017 de la Comisión de Consultas Doctrinales del Colegio Nacional de Registradores.

diversas cuestiones, si bien, el objeto de la misma gira en torno a una calificación registral en cuanto a la práctica de una cancelación de condición resolutoria. Ya hemos hecho referencia a múltiples resoluciones de la DGSJFP, si bien, vemos conveniente abordar desde el principio hasta el final una de ellas para así entender su estructura, la cual es similar a la de las sentencias dictadas en sede judicial. Los hechos se desglosan de la siguiente forma:

- Se otorgó en el año 2009 escritura de compraventa en la que el precio se garantizó con condición resolutoria, estableciendo la resolución del contrato en el caso de no proceder a la realización del pago llegado el momento de proceder a la terminación de obra.
- Inscrita la compraventa, así como el préstamo con garantía hipotecaria queda pospuesta la condición establecida.
- Con posterioridad, fallece una de las partes compradoras y se otorga escritura de herencia, inscribiéndose dicho título y creándose una comunidad hereditaria.
- Finalmente, se solicita la cancelación de la condición resolutoria que en su día se estableció, mediante escritura de extinción de condominio y cancelación. Presentada en el Registro de la Propiedad competente se suspende la calificación registral apreciando los siguientes defectos u omisiones:
  - Falta de acreditación previa del pago del impuesto, ya que en el título se incorporaron los modelos sellados por la entidad bancaria correspondientes al ITPO pero no acompañándose diligencia de presentación ante la oficina competente y no pudiendo el registro obtener la misma.
  - No consta el consentimiento del acreedor, ni la verificación de determinados pagos a efectos de cancelar la carga pretendida.

- Se interpone recurso por la Notaria autorizante y en lo que respecta al cierre registral se aportan modelos con CSV los cuales no fueron aportados al tiempo de la calificación.

Son por tanto, dos las cuestiones objeto de suspensión, si bien, dado que estamos tratando la suspensión de la calificación registral por motivos fiscales nos centraremos en el primero de los defectos indicados, desarrollando los siguientes Fundamentos de Derecho que en cierto modo ya han venido siendo analizados:

- El Decreto Ley 3/2020, de 16 de marzo trajo consigo una serie de modificaciones sobre la materia de tributos cedidos en Andalucía.
- En este nuevo ámbito, en el que la justificación del pago se realiza mediante diligencia, pudiéndose obtener la misma por parte de los registros se dicta el 20 de marzo de 2020 Resolución por la ATRIAN. Se impone así una obligación, de obtención de la diligencia por medios electrónicos y la posibilidad de cotejo de la misma si se aportase en formato físico.
- La calificación registral abarca también el hecho de analizar en cierto modo si el título ha de venir acompañado del pago del impuesto, ya que en caso contrario no estaríamos hablando de cierre registral. Se trata de un filtro de acceso del título, dirigido a la consecución del procedimiento registral, ya que desde el punto de vista fiscal, la competencia está en la oficina liquidadora. Si bien, esta calificación de la que venimos hablando si se traslada a otros aspectos tributarios entiende la DGSJFP que ello supondría el establecimiento de declaraciones tributarias y que esta cuestión no ha de ser resuelta por la propia Dirección al tratarse de una cuestión que quedaría al margen de su competencia.
- El hecho de que conste el NRC que genera la entidad bancaria, no sule de la aportación de la diligencia que venimos tratando, ya que no equivale a la misma. El NRC viene a ser un identificador del ingreso tributario, pero no del resto de cuestiones que como hemos visto se extraen de la diligencia, ya que

ésta misma tal y como lo configura la normativa, contiene una serie de requisitos que permiten levantar el cierre registral.

- No es admisible para considerar levantado el cierre registral, el hecho de incorporar junto con la interposición del recurso modelos debidamente identificados y que permitirán el cotejo de la carta de pago por parte del registro, así como la obtención de la oportuna diligencia.

Por todo lo expuesto, la DGSJFP desestima el recurso interpuesto y se confirma el defecto, quedando libre la posibilidad de recurrir ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la provincia en los términos ya abordados.

En relación con lo anterior y volviendo a la temática objeto de desarrollo conviene aclarar que en los casos de aportación física del título, la carta de pago puede haberse presentado física o telemáticamente. Sin embargo, en los casos de presentación telemática del título en el registro solo cabe la presentación telemática del impuesto, ya que no cabe dar cumplimiento a los requisitos de presentación física. No hay que confundir, por tanto, los modos de presentación de la escritura o título en el registro, con los de presentación del pago del impuesto.

Finalmente, en el hipotético caso de que solo se aporte una carta de pago no habiendo sido presentado el título en el registro, ello no supondría la suspensión ya que no se podría dar inicio al procedimiento registral. Ante la emisión de la diligencia, existe también la posibilidad de que se emitan propuestas de diligencia en aquellos casos en los que los documentos aportados no van acompañados de la copia electrónica del título. Las propuestas han de ir firmadas y selladas manualmente, ya que no contienen firma electrónica. La firma electrónica también es objeto de análisis en la Resolución de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 22 de septiembre de 2021, de la cual extraemos las siguientes puntualizaciones:

- La práctica de comunicaciones encuentra su amparo en las Leyes 39 y 40/2015.

- Los certificados electrónicos que se utilicen deberán de adecuarse a la normativa europea aplicable al efecto.
- Se establece un sistema de intercambio de datos por medios electrónicos:
  - El CSV asignado al documento permitirá su ulterior comprobación a través de un sistema de consulta electrónico.
  - Cada documento irá provisto de un certificado cuya correspondencia es la de sello por parte de la Administración.
  - Se emitirá una diligencia para cada documento que se emita al registro competente.
  - Las notificaciones que hubiera que efectuar con respecto a los documentos que hayan sido remitidos por medios electrónicos al registro, también serán remitidas por el mismo medio.
  - En relación a la acreditación del pago del impuesto se establece lo siguiente:
    - Si la declaración se presenta por medios electrónicos a la Administración competente de cada Comunidad Autónoma, se podrá incluir un localizador que irá asociado al título presentado en el registro, pudiendo así obtener éste la diligencia acreditativa de la presentación indicada.
    - De no ser posible, cabe la acreditación del pago mediante diligencia en formato físico, o mediante archivo electrónico válido. También podrá el registro expedir certificación del título presentado por medios telemáticos para poder ser presentada a su liquidación en la oficina competente.

### **6.3. Archivo de las cartas de pago.**

Para terminar con el reflejo fiscal en el procedimiento registral se procede a archivar las cartas de pago. El artículo 256 LH establece esta obligación, estableciendo que la omisión de ello generará una responsabilidad por parte del Registrador con respecto a aquellas cantidades que no se hayan satisfecho. La práctica registral es heredera desde 1959, de lo regulado en el antiguo Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, de tal forma que si un mismo título contiene fincas radicantes en las demarcaciones de otros registros, podrá archivar la carta de pago el último registro en que se solicite la práctica de la inscripción, pudiendo los restantes con anterioridad, archivar una fotocopia de ésta<sup>638</sup>. Por esta última razón, hemos destacado con anterioridad que si el registro observara que existen más fincas objeto de inscripción en otras demarcaciones, puede archivar ejemplar de la carta de pago en fotocopia.

Para ello, el registro se sirve de un legajo creado al efecto, disposición que figura en lo contenido en el artículo 410 y siguientes RH. Cada carta de pago será archivada cronológicamente, según se vaya despachando cada título, quedando constancia sobre la misma del asiento de presentación al que acompañan y, en su caso de la nota al pie del título. El plazo que se estima por conveniente para la conservación de dichas cartas de pago es de veinte años.

Ejemplo de ello lo podemos encontrar en el Reglamento que regula el ITPO, el cual contiene en el artículo 122.3 una disposición expresa que obliga al archivo de una copia de la autoliquidación. También si el título devengare derechos a favor del Estado establece el artículo 51.13 RH, que se hará constar además la reseña de que la carta de pago ha sido archivada en un legajo al efecto.

---

<sup>638</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., y JIMÉNEZ RUBIO, M.R.: *Impuestos y Registro de la Propiedad*, Dykinson, Madrid, 2021, págs. 37 a 38.

## 7. LAS NOTAS MARGINALES DE AFECCIÓN FISCAL.

Las notas marginales de afección fiscal que se practican al margen de las inscripciones en el Registro de la Propiedad, tienen como finalidad garantizar a la Hacienda Pública el pago de la cuota tributaria de determinados tributos. Originariamente, se configuraron para hacer constar en el registro las liquidaciones caucionales o liquidaciones futuras cuando se extinguiera el usufructo. Quizás la doctrina no se ha pronunciado en abundancia sobre las mismas, pero sí que podemos afirmar que no es que exista una regulación unitaria y que en añadido, se plantea el interrogante sobre la naturaleza y alcance de las mismas en nuestro sistema inmobiliario<sup>639</sup>.

La cancelación de la nota marginal de afección fiscal responde al correcto cumplimiento del principio de seguridad jurídica<sup>640</sup>. Esta nota marginal una vez plasmada en el folio registral tendrá su reflejo en la publicidad informativa que sobre la finca se emita y en la nota al título del documento despachado, siendo además objeto de minutación. Culmina la constancia de lo contenido en la carta de pago con una reseña en el Registro de la Propiedad y con esta operación se entiende justificada nuevamente la obligación de exigir el pago del impuesto para inscribir un bien en el registro, ya que no tendría sentido por tanto, la exigencia de la misma sin una mínima constancia en el procedimiento registral. En los supuestos de exención también se practicará dicha nota al margen, haciendo constar la declaración provisional de exención al pago del impuesto.

El principio de afección de los bienes transmitidos puede llegar al conocimiento del adquirente o contribuyente por dos mecanismos, de un lado, por la advertencia que el Notario realice en la escritura pública autorizada, o bien, a través de la práctica de la nota marginal de afección fiscal en el Registro de la Propiedad<sup>641</sup>. La existencia de las notas de afección fiscal no implica la no transmisión de un bien

---

<sup>639</sup> En este sentido véase QUIRÓS CASCIARO, J.B.: "Las notas marginales de afección fiscal", *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 60, 2000, págs. 973 a 986.

<sup>640</sup> Resolución de la DGRN de 17 de mayo de 2016.

<sup>641</sup> ALFONSO GALÁN, R.M., *op.cit.*, págs. 31 a 32.

hasta la cancelación de las mismas, siendo su plazo de caducidad de cinco años a contar desde la fecha de la propia inscripción. Sobre el plazo de caducidad se puede pensar si el mismo no debería de ser menor, o es justo el plazo legal marcado en nuestros días. Si miramos hacia atrás en el primitivo reglamento regulador del ITPO en su artículo 118 se establecía un plazo de caducidad de dos años. La cancelación de las notas de afección fiscal, al igual que ocurre con otras cargas caducadas, se cancelan de oficio por el registro, no obstante, hay supuestos en los que no habiendo transcurrido el plazo, es posible la cancelación con acreditación del pago del impuesto, mediante el consentimiento de la Hacienda Pública o por resolución judicial por la que se solicite la cancelación<sup>642</sup>.

En la práctica en una misma finca nos podemos encontrar diversas notas de afección y no toda operación registral supone la práctica de una sola nota o varias. Las mismas se reflejarán en función de tantas cartas de pago acompañe el título presentado a inscripción siendo normalmente la herencia el título que más notas marginales de afección al pago del impuesto genera. Piénsese además, que en los supuestos de edificios divididos horizontalmente, cada uno de los inmuebles que resulten como fincas independientes estarán gravados con la afección que resulte de la propia división horizontal.

El régimen común que regula la afección fiscal se desprende del artículo 79 LGT, estableciendo un supuesto de responsabilidad subsidiaria al pago de la deuda tributaria en caso de impago, con respecto a los adquirentes de bienes afectos. Se establece un supuesto específico en el que se protege al tercero hipotecario y la justificación de la adquisición para bienes muebles no inscribibles. En suma, el artículo 43.1 d) LGT atribuye expresamente a los terceros adquirentes la consideración de responsables subsidiarios. Se concluye así, que las notas de afección tienen una perspectiva positiva y garantista para la Hacienda Pública, ya que su vigencia hace real la posibilidad de que derive, en su caso, una responsabilidad subsidiaria en los

---

<sup>642</sup> Resolución de la DGRN de 21 de enero de 2002.

términos expresados<sup>643</sup>. Como garantía de crédito tributario la normativa tributaria da lugar a este referido derecho de afección a favor de la propia Administración para garantizar el pago de los tributos, no obstante, es definido también como una obligación *popter rem*, es decir, que sigue a la propiedad del bien con independencia de su titular. A su vez, es generadora de responsabilidad tributaria en caso de incumplimiento y clasificada por algún sector doctrinal como derecho real de garantía<sup>644</sup>.

De otro lado, cuando se aprecie un beneficio fiscal que dependa de un cumplimiento por parte del obligado tributario, la Administración expresará la liquidación total que hubiere resultado en caso de no existir dicho beneficio y ello se plasmará también mediante nota de afección. Si bien, si de una ulterior comprobación resultare un importe mayor, se comunicará al Registrador para que deje constancia de ello. Esto mismo es objeto de regulación en la normativa del ITPAJD (artículo 5 TRLITPAJD) y del ISD (artículo 9 LISD). Desde el punto de vista reglamentario, tal cuestión se regula en el ISD (artículo 100.3 y 100.4) y en el ITPAJD (artículo 122.3 y 122.4). Se distinguen así dos posibilidades:

- En cuanto al ISD el artículo 100.3 del Reglamento distingue distintos supuestos en los que se puede encontrar la liquidación (pendiente, provisional o definitiva), siendo la cantidad que constará en la nota al margen la que resulte en su caso de la liquidación provisional o de la autoliquidación.
- En lo que respecta al ITPAJD el artículo 122.3 del Reglamento se hace referencia a la afección con respecto a liquidación complementaria y la cantidad que se reflejará será la que conste de la autoliquidación correspondiente.

---

<sup>643</sup> En este sentido véase CALVO VÉRGEZ, J.: "El derecho de afección general y las afecciones especiales del artículo 79 de la LGT: algunas consideraciones", *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 41, 2013, págs. 4 a 17.

<sup>644</sup> FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., *op.cit.*, págs. 71 a 76.

Al igual que el cierre registral es objeto de regulación en los territorios forales, la práctica de las notas de afección fiscal también se desarrolla en su normativa de referencia. Así las cosas, por ejemplo la norma foral en Álava, viene a reproducir lo expuesto con anterioridad, si bien, el plazo de caducidad en este territorio es de cuatro años. La práctica de las mismas se desarrolla de oficio por parte del Registrador, no obstante, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en el artículo 67 establece que se podrá realizar a solicitud si la liquidación no se consigna en el título presentado a inscripción.

Ya hemos hecho referencia a los supuestos generales en los que se practicaría dicha nota de afección, no obstante, hay otros que se extraen de la normativa de referencia y de otras normas específicas. Es el caso de lo establecido los supuestos de desmembración del dominio<sup>645</sup>, explotaciones agrarias prioritarias o con el ya analizado IRNR. En lo que respecta a las explotaciones agrarias prioritarias, la norma de referencia es la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, que en el artículo 9 hace referencia a aquellos supuestos en los que transmitido el dominio o el usufructo de las citadas explotaciones, establece una reducción de 90% de la base imponible del impuesto, siempre y cuando no se menoscabe dicha condición.

En los casos en los que se continúe con la explotación por parte del cónyuge superviviente, la reducción se eleva al 100%. Todo ello, habrá de hacerse constar en escritura pública, dejando el Registro de la Propiedad constancia en forma de prohibición de disponer plasmándose que en caso de enajenación, arrendamiento o cesión en el plazo de los cinco años siguientes a la adquisición, habrá de justificarse el pago del impuesto, o de la parte que corresponda como consecuencia de la reducción que ha operado, junto con los intereses de demora que en su caso correspondan<sup>646</sup>.

---

<sup>645</sup> Véase sobre esta cuestión, ORIA ALMUDÍ, J., *op.cit.*, págs. 11 a 14.

<sup>646</sup> En este sentido véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., y JIMÉNEZ RUBIO, M.R., *Impuestos y Registro...*, *cit.*, págs. 45 a 48.

En cuanto al IRNR, opera con la adquisición de bienes sitios en la demarcación de un registro radicante en territorio español, siendo el adquirente no residente con las especialidades ya reseñadas. La nota marginal que en su caso hubiese que practicar por no aportarse el modelo con la retención efectuada, no guarda una relación idéntica con las tratadas con anterioridad, ya que aquí se grava la renta y no la propia transmisión, pero al apreciarse este supuesto se practican dos notas de afección, una por el ITPAJD y otra por la sujeción al pago de este impuesto. Del Reglamento de desarrollo del IRNR se extrae que dicha nota, solo se practicaría en los casos en los que conste en el título que se ha producido la retención oportuna o ingreso a cuenta, no siendo competencia del Registrador nuevamente apreciar la procedencia o no de dicha sujeción.



## CONCLUSIONES

Del análisis e investigación de cada una de las cuestiones planteadas se extraen conclusiones que no solo permiten un enriquecimiento sobre la materia, sino que confirman los objetivos pretendidos con el presente trabajo. Partir del estudio histórico de la propiedad de la tierra y su conexión con otros derechos reales, permite entender el interés que la sociedad fue teniendo para lograr la adquisición de la misma, cuestión que a su vez, fue evolucionando atendiendo a las necesidades de cada momento.

Las legislaciones primitivas la consideraban como algo sagrado y los principales esfuerzos iban dirigidos al mantenimiento de la propiedad de cada familia, viniendo del Derecho Romano una de las principales influencias que desencadenaron la transformación de la propiedad hacia una concepción más privada y sin límites. No obstante, avanzando en el tiempo a lo largo del siglo XVIII se llega a la conclusión de que no puede ser considerada como una potestad totalmente plena lo cual lleva al establecimiento de las primeras condiciones para su ejercicio, que se traducen en una manera de protección, tal y como ocurre en nuestros días con el poder expropiatorio.

La propiedad como derecho constitucional fundamental en nuestros días, siendo la función social delimitadora de su contenido, sigue en cierto modo ligada al poder político y al tráfico jurídico inmobiliario en el que nuestro orden socioeconómico se ve envuelto. La fiscalidad en los términos que señalamos *supra* no solo vincula al derecho de la propiedad en la actualidad, sino que desde tiempos remotos al estar presente en la práctica la confiscación, se implementaron medidas por medio de los Catastros o Cuadernos sobre la riqueza territorial, para así poder establecer un sistema garantista y seguro de control. Esto y más, nos lleva a poder justificar la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por parte de todos, de ahí a que la idea de no confiscatoriedad sea uno de los principios sobre los que se asienta nuestro sistema tributario.

Entender el dominio y la propiedad en nuestro sistema, su proyección en otros países, así como la comparación de otras realidades de nuestro ordenamiento con el derecho comunitario, enriquece el conocimiento plasmado en la presente tesis obteniendo una visión integral de todo lo abordado. Ello sirve a su vez, para tomar como referentes las distintas ramas del derecho, junto con el sistema de fuentes y la teoría general del derecho a la hora de realizar una investigación en cualquier campo. En consecuencia, lo planteado nos lleva a entender que es ineludible la sola observancia de la norma que resulte de aplicación, ya que la interpretación en algunos casos lleva a la remisión de unas normas a otras.

El análisis normativo y competencial desde una perspectiva estatal, autonómica, o local, sin perder de vista los derechos civiles forales vigentes allí donde existan, nos confirma la importancia de nuestra norma suprema a la hora de regular las bases de este derecho y su relación con el ámbito tributario. Tanto el artículo 31 como el 33 CE, se encuentran ubicados en la misma sección, de ahí a que las consecuencias que el sistema da, aun no gozando de la protección reforzada de amparo constitucional, son relevantes y encuentran su reciprocidad con el principio de reserva de ley relativa o con la tutela que reciben por parte de algunos tribunales.

Al igual que el control de la fiscalidad requiere de una regulación para garantizar un buen funcionamiento del sistema, el nacimiento de los Registros de la Propiedad encontraba igualmente su justificación en aras a establecer una serie de garantías y obtener una protección de determinados derechos por parte de los tribunales. El hecho de analizar la vertiente registral desde el derecho comparado, nos ha permitido entender que nuestra estructura se ha visto influenciada por otros países y consecuentemente esto nos lleva a concluir que el análisis del ordenamiento jurídico de un país si se realiza observando el derecho comparado ayuda a consolidar las bases en las que el mismo se sustenta, prestando especial atención, a su vez, al Derecho de la Unión Europea y al Derecho Internacional Privado que sobre la materia resulte aplicable.

Habiendo analizado de forma preliminar la institución jurídica del Registro de la Propiedad, así como su objeto y su vinculación con otras instituciones, tal y como ocurre con el Catastro inmobiliario, se confirma la relación existente de la propiedad con la fiscalidad en nuestros días. A su vez, el asentar el sistema de fuentes con presencia de los principios de justicia tributaria se ha observado la realidad que los tribunales españoles o europeos se pueden encontrar a la hora de resolver una posible violación del derecho de propiedad privada, lo cual sin el estudio jurisprudencial no habría sido posible. Ante una laguna jurídica el acudir a los mismos, incluso verlos de forma implícita en una determinada norma, contribuyen a la toma de decisiones de forma racional englobando el interés común. Aunque con diversos interrogantes sobre esta línea de investigación, se puede afirmar que no es que exista una primacía de unos principios sobre otros y que han de ser entendidos sobre el conjunto del sistema y sin exclusión.

Dada la vinculación y obligatoriedad de las Resoluciones de la DGSJFP, aunque las mismas no constituyan jurisprudencia, han sido uno de nuestros principales instrumentos en el desarrollo de la presente tesis. A tenor de lo expuesto, se evidencia el sentido de que en la práctica el estudio de una cuestión se lleve a cabo desde un modo particular, para que en base al resultado obtenido éste pueda resultar de aplicación a supuestos similares por analogía.

El análisis a rasgos generales de los tributos y en particular de los impuestos aparejados a los títulos que se presentan a inscripción en el registro ha permitido clarificar y visualizar de una manera más práctica cada uno de los hechos imposables que se entienden realizados con el otorgamiento de determinados títulos. De un lado, la heterogeneidad del ITPAJD, plantea una casuística en la que se demuestra la presencia de conflictos con otros impuestos en forma de incompatibilidades.

La evolución de las distintas figuras impositivas en el tiempo y su distinción con otros tributos, permite concebir el porqué de la regulación actual, el origen de cada uno de los tributos analizados, así como los pilares sobre los que sustentan. El análisis de la figura del sujeto pasivo entendiendo al mismo como el más correcto para

asegurar el pago de la deuda tributaria, o el estudio del valor de referencia en la determinación de la base imponible, nos lleva a poder justificar el sentido de cada uno de los impuestos que con más frecuencia van aparejados a los títulos que se presentan en el registro. Ello va ligado a su vez, con la finalidad pretendida encontrando el más claro ejemplo con la figura del prestamista como sujeto pasivo en los préstamos con garantía hipotecaria.

El estudio de los distintos títulos, así como de otras figuras que se proyectan en la realidad de nuestros tiempos, tal y como ocurre con el blockchain o con el Smart contract, admite ampliar el campo de actuación tanto desde una virtualidad registral como fiscal, aunque dichos avances, así como el empleo de las nuevas tecnologías nos pueda llevar a pensar, que ciertas garantías presentes en nuestro sistema desaparezcan. Determinar la sujeción a un impuesto conforme al hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, dentro de una determinada materia imponible, o en su caso delimitar los supuestos de no exención o no sujeción, evita posibles conflictos desde una perspectiva fiscal, aunque en otros casos lo que implica un conflicto registral no tiene porqué generar un problema fiscal.

No obstante, ante una vulneración de derechos, la norma ha de adecuarse a las distintas realidades y aplicar las modificaciones que en su caso operen, tal y como ha ocurrido con el IIVTNU. Todo ello, puede provocar una posible pérdida económica, generándose posibles litigios que tengan que resolver nuestros tribunales, ya que aunque haya supuestos que impliquen cuestiones que parecen de una sencilla interpretación práctica, no son pocos los casos que día a día se ven necesitados de una resolución judicial y que tienen interés casacional.

Con todo ello, el ámbito de concreción de la disciplina tributaria en relación al cierre registral no solo permite trasladar lo expuesto a la práctica, sino ser conocedores también de qué impuestos no tendrán una vinculación directa con el Registro de la Propiedad, pero sí con los bienes que como fincas registrales dan lugar a la apertura del folio registral. Ello ocurre con la tributación en el IBI, un impuesto más que conocido por la sociedad y por los contribuyentes titulares de inmuebles,

cuestión que podría generar una confusión dada su vinculación con los inmuebles que accedan al registro. Así, el análisis realizado en relación con este impuesto concluye con que el cierre registral por causas tributarias no se adentra en el mismo, no siendo necesario que el título que se presenta a inscripción se acompañe de carta de pago justificativa de haber liquidado dicho impuesto, sin que ello quite la vinculación del citado impuesto con el Registro de la Propiedad.

Los procedimientos tributarios ante la institución jurídica del Registro de la Propiedad encuentran su finalidad en la existencia de las OLDH, las cuales por su trayectoria y existencia en el tiempo vienen a conectar el plano fiscal con el ámbito inmobiliario registral. Su titularidad pertenece al Registrador, lo cual no significa que el mismo actúe como liquidador, dado que la función calificadora es independiente y el mismo no puede servirse de tal titularidad para levantar el cierre registral.

Una de las finalidades para las que fueron creadas las OLDH se enmarca en el desarrollo de la aplicación de los tributos por medio del ejercicio de competencias asumidas por estas oficinas, como consecuencia de la cesión de determinados impuestos a las CCAA y de la delegación de competencias por parte del Estado a las mismas. Esta clase de tributos constituye una importante fuente de ingresos en nuestro sistema, pero todo ello sin perder de vista las limitaciones existentes que determinan que no exista una yuxtaposición en la regulación y recaudación de esta clase de impuestos. Al respecto, al regular cada Comunidad Autónoma su propia normativa hemos encontrado dificultad a la hora de determinar cuáles serían los textos que resultarían de aplicación, así como dónde encontrar cada oficina según el distrito hipotecario. Si bien, se podría concluir que en la mayoría de los casos la normativa autonómica viene a reproducir obligaciones o parámetros ya fijados por medio de otras normas de carácter estatal.

La interpretación dada de la normativa autonómica tanto para fundamentar las bases de nuestro sistema como a la hora de realizar el estudio de las OLDH no es restrictiva, ya que da sentido a la coordinación del sistema sin que ello suponga un solapamiento de las distintas competencias delegadas o propias de cada Comunidad

Autónoma. El hecho de que existan ciertas diferencias en el ámbito autonómico genera una tendencia social dirigida a considerar necesaria la supresión de algunos impuestos o la modificación de los mismos, tal y como ocurre con las bonificaciones aplicadas en materia de sucesiones y donaciones en cada Comunidad.

La casuística generada al respecto dependerá de los puntos de conexión establecidos, a lo que se le suma la determinación de la residencia habitual y la territorialidad en los términos analizados, lo cual implicará tener en cuenta tanto la eficacia de la norma en el espacio, como el lugar en el que se entiende realizado el hecho imponible. De igual modo, la observancia del bien objeto sobre el que recae el hecho imponible será determinante en algunos casos ya que los tipos de gravamen podrán presentar variaciones en función de si los bienes son muebles o inmuebles y de la modalidad de impuesto en que nos encontremos.

A través de la gestión y liquidación el ámbito de actuación se circunscribe con carácter general al ISD y al ITPAJD, para lo cual habrá que determinar cuál es la Administración Tributaria competente, que no siempre coincidirá con el lugar donde se encuentren las OLDH del Registro de la Propiedad al que el contribuyente acuda. Aunque los impuestos cedidos que las OLDH tratarán sean el ISD y el ITPAJD, encontramos que los principales pronunciamientos jurisprudenciales giran en torno a cuestiones que se relacionan con otros impuestos, tal y como ocurre con el IVA o el IRPF, en cuanto a la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo, así como con la subrogación que en los supuestos de cambios de registro o interinidad que los Registradores asumen.

En lo que respecta al IVA, del estudio de las obligaciones en materia fiscal en este ámbito, caemos en la cuenta nuevamente de que nuestro sistema está conectado en su conjunto y no se puede perder de vista ninguna rama del Derecho. Claro ejemplo, lo hemos podido hallar con la importancia del conocimiento de la norma europea, en cuanto a la sujeción al IVA de los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad, cuestión que supuso una modificación de la norma interna española.

El cierre registral por causas tributarias genera una garantía en nuestro sistema, sirviendo a su vez de instrumento para el incumplimiento de los intereses de la Hacienda Pública. Encontramos aquí un supuesto concreto que conecta la normativa fiscal e hipotecaria, lo que permite identificar este tipo de cierre en otras instituciones tal y como ocurre en el Registro Mercantil y también diferenciarlo de otros cierres que generan otro tipo de defectos a calificar por parte del Registrador de la Propiedad.

Esta unificación normativa se proyecta sobre los distintos impuestos de una forma similar, incluso en la normativa específica que encontramos en los territorios forales. Los efectos que se despliegan son diversos siendo el principal la suspensión a través de la oportuna carta indicativa del cierre al efecto, la prórroga del asiento de presentación, así como la finalidad garantista y de seguridad jurídica que proporciona a nuestro ordenamiento.

La suspensión de la calificación por motivos fiscales genera un primer filtro, que no entra en una calificación global del resto de lo contenido en el título presentado a inscripción. Se puede observar aquí la importancia de la aportación de las cartas de pago en el procedimiento registral, porque de ello en su parte dependerá la consecución de la inscripción pretendida.

Sin la rogación, ni la práctica del asiento de presentación, no hay inicio del procedimiento registral. El estudio de la naturaleza del procedimiento, así como de sus fases ha sido fundamental para entender la importancia del mismo y ver cómo la exigencia fiscal que venimos tratando se proyecta en distintos aspectos a lo largo del procedimiento, siendo con la nota de afección fiscal donde encontramos la máxima exposición de lo contenido en la carta de pago, con reflejo de cara a terceros en la publicidad que se pudiese emitir sobre la finca.

En consecuencia, lo mismo ocurriría si se traslada lo expuesto al ámbito de las OLDH. Si se presenta a inscripción un título en un Registro de la Propiedad que cuente con oficina liquidadora, no se puede entender que el Registrador liquide de oficio,

aunque ostentara la titularidad de dicha oficina en la demarcación correspondiente. Esta actuación se desempeña en los términos expuestos bajo la dependencia de la Comunidad Autónoma y ello justifica también que su operatividad no se plasme sobre todo tipo de impuestos. Si en las CCAA no existieran las funciones de las OLDH serían efectuadas de forma íntegra por la Administración autonómica, salvo en aquellos territorios en los que no nos encontramos ante la presencia de una Comunidad Autónoma propiamente dicha, sino de Ciudades Autónomas tal y como ocurre en los territorios de Ceuta y Melilla.

En lo que respecta a la concreción de la oficina liquidadora competente, esta cuestión está próxima a la actuación del ciudadano con la Administración y ante el supuesto en el que se presente la liquidación ante una oficina liquidadora distinta a la competente, ello no deriva al levantamiento del cierre registral decretado. Si bien, ante una posible colisión de competencias, entendemos que dado que existen en nuestro ordenamiento los puntos de conexión y el principio de territorialidad, sería conveniente que fueran más los Registros de la Propiedad que contaran con OLDH.

En este sentido, aunque ello supusiera un cambio estructural orgánico y una inversión en recursos, se facilitaría la contribución a los gastos públicos por parte de los sujetos pasivos, se aumentaría la recaudación dado el buen funcionamiento de las mismas y se agilizarían los trámites en el procedimiento registral dada la proximidad de estas oficinas, con los Registros de la Propiedad.

En este orden, se puede afirmar que los procedimientos tributarios en su interconexión con los registros garantizan la consecución no solo de los fines previstos en nuestra norma suprema, sino que además permiten que el levantamiento del cierre registral encuentre una salida que también beneficie al sistema. Estos procedimientos que se regirán, a su vez, por principios generales y por los principios de justicia tributaria, no desplazan a la propiedad ni a la función social proyectada y ello da luz y transparencia a nuestro sistema. Este paralelismo hace que no se pueda entender el levantamiento del cierre sin un procedimiento tributario previo y al igual que la finalidad plasmada a través del principio de íntegra regularización, nuestro

ordenamiento jurídico mediante una comprobación completa y efectiva ha de integrar la vertiente tributaria e inmobiliaria para avanzar en un mismo sentido.

Entender el cierre registral desde los impuestos a través del análisis de supuestos reales ha permitido ver su virtualidad práctica, así como entender la función que el Registrador desempeña en este campo, ya que el mismo no se adentra en la liquidación practicada. La relación del Registro con la Administración Tributaria también se proyecta en otros campos, siendo la utilización de las nuevas tecnologías y el desarrollo de los medios electrónicos un elemento clave para facilitar los trámites en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Con este intercambio de información o más bien acceso a la misma, se traduce lo expuesto en una coordinación entre el Registro de la Propiedad y la Administración Tributaria, que con muchos matices consideramos que mejorará y avanzará en el tiempo. Cuestión que tiene su punto de partida a nuestro juicio, en los propios requerimientos que la normativa viene imponiendo a los Registradores de la Propiedad y ello sin olvidar, los fines estadísticos de la información facilitada por los mismos.

Así las cosas, esta conclusión no se puede entender sin ser conocedores del carácter reservado de los datos obrantes del registro y de las propias OLDH. Los Registradores de la Propiedad en el ejercicio de sus funciones pueden consultar datos a otros organismos oficiales o públicos, pero ello no resulta trasladable al posible planteamiento dirigido a levantar el cierre registral si se utilizasen datos que resultasen de la propia oficina liquidadora, sin obtención o justificante acreditativo del pago del impuesto.

Por ello, dando visibilidad a las funciones que las OLDH como organismos públicos integrados en los registros desempeñan, vemos que constituyen un mecanismo eficaz y eficiente para evitar no solo el cierre registral sino también el fraude fiscal, dada su integración en los Registros y su carácter de “liquidadoras”. No obstante y sin perjuicio de lo anterior, se podría concluir que el cierre registral no

podría desaparecer ante la existencia de procedimientos de obtención o intercambio de información entre los Registros de la Propiedad y la Administración Tributaria, del mismo modo que no se podrían vaciar de contenido a las OLDH dada la mayor eficiencia y el menor gasto que las mismas suponen para nuestro sistema.

## **RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA**

### **SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.**

STC 4/1981, de 2 de febrero.

STC 11/1981, de 8 de abril.

STC 32/1981, de 28 de junio.

STC 22/1981, de 2 de julio.

STC 27/1981, de 20 de julio.

STC 32/1983, de 28 de abril.

STC 111/1983, de 2 de diciembre.

STC 123/1984, de 18 de diciembre.

STC 94/1985, de 29 de julio.

STC 166/1986, de 19 de diciembre.

STC 19/1987, de 17 de febrero.

STC 37/1987, de 26 de marzo.

STC 179/1987, de 12 de noviembre.

STC 67/1988, de 18 de abril.

STC 141/1988, de 12 de julio.

STC 45/1989, de 20 de febrero.

STC 170/1989, de 19 de octubre.

STC 76/1990, de 26 de abril.

STC 140/1990, de 20 de septiembre.

STC 150/1990, de 4 de octubre.

STC 64/1991, de 22 de marzo.

STC 13/1992, de 13 de enero.

STC 13/1992, de 6 de febrero.

STC 221/1992, de 11 de diciembre.

STC 88/1993, de 12 de marzo.

STC 89/1994, de 17 de abril.

STC 195/1994, de 23 de junio.

STC 150/1994, de 4 de octubre.

STC 50/1995, de 23 de febrero.

STC 118/1996, de 27 de junio.

STC 134/1996, de 22 de julio.

STC 159/1997 de 2 de octubre.

STC 182/1997, de 28 de octubre.

STC 46/1999, de 22 de marzo.

STC 233/1999, de 16 de diciembre.

STC 194/2000, de 19 de julio.

STC 276/2000, de 16 de noviembre.

STC 289/2000, de 30 de noviembre.

STC 96/2002, de 25 de abril.

STC 150/2003, de 15 de julio.

STC 204/2004, de 18 de noviembre.

STC 233/2005, de 26 de septiembre.

STC 382/2005, de 25 de octubre.

STC 117/2006, de 28 de marzo.

STC 112/2006, de 5 de abril.

STC 113/2006, de 5 de abril.

STC 7/2010, de 27 de abril.

STC 38/2011, de 28 de marzo.

STC 9/2012, de 15 de febrero.

STC 208/2012, de 14 de noviembre.

STC 210/2012, de 14 de noviembre.

STC 110/2014, de 26 de junio.

STC 141/2014, de 11 de septiembre.

STC 102/2015, de 26 de mayo.

STC 142/2016, de 21 de julio.

STC 26/2017, de 16 de febrero.

STC 53/2017, de 11 de mayo.

STC 59/2017, de 11 de mayo.

STC 126/2019, de 31 de octubre.

STC 182/2021, de 26 de octubre.

STC 20/2022, de 9 de febrero.

STC 147/2022, de 29 de noviembre.

**SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO.**

STS 4898/1988, de 24 de junio.

STS 15286/1994, de 14 de febrero.

STS 2161/1994, de 6 de junio.

STS 5083/1997, de 16 de julio.

STS 472/1998, de 28 de enero.

STS 5199/1998, de 18 de septiembre.

STS 2565/1999, de 17 de abril.

STS 1407/2000, de 24 de febrero.

STS 4145/2000, de 22 de mayo.

STS 4205/2000, de 24 de mayo.

STS 571/2001, de 31 de enero.

STS 5419/2001, de 25 de junio.

STS 4629/2002, de 24 de junio.

STS 1110/2002, de 26 de noviembre.

STS 4945/2003, de 12 de julio.

STS 7102/2003, de 12 de noviembre.

STS 6444/2005, de 24 de octubre.

STS 827/2006, de 10 julio.

STS 1865/2007, de 19 de marzo.

STS 135/2008, de 23 de enero.

STS 3050/2009, de 20 de febrero.

STS 8187/2009, de 2 de diciembre.

STS 2310/2010, de 25 de febrero.

STS 226/2010, de 23 de abril.

STS 511/2010, de 20 de julio.

STS 263/2011, de 3 de enero.

STS 911/2011, de 24 de febrero.

STS 680/2012, de 2 de febrero.

STS 5293/2012, de 12 de julio.

STS 2623/2013, de 14 de mayo.

STS 352/2014, de 19 de junio.

STS 2256/2015, de 22 de mayo.

STS 4397/2015, de 28 de octubre.

STS 673/2017, de 18 de abril.

STS 2165/2017, de 2 de junio.

STS 277/2018, de 8 de junio.

STS 3705/2019, de 25 de septiembre.

STS 1784/2019, de 17 de diciembre.

STS 1813/2019, de 17 de diciembre.

STS 942/2020, de 8 de julio.

STS 115/2021, de 11 de febrero.

STS 212/2021, de 10 de marzo.

STS 237/2021, de 4 de mayo.

STS 712/2021, de 20 de mayo.

STS 155/2022, de 9 de febrero.

STS 254/2022, de 1 de marzo.

STS 396/2022, de 30 de marzo.

STS 671/2022, de 3 de junio.

STS 1103/2022, de 27 de julio.

STS 749/2022, de 13 de septiembre.

STS 247/2023, de 28 de febrero.

## **OTRAS RESOLUCIONES JURISDICCIONALES.**

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (actualmente Unión Europea) de 15 de julio de 1964, Asunto 6/64.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/2008.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12.

ATC 237/2002, de 26 de noviembre.

ATC 2617/2003, de 15 julio.

ATC 24/2005, de 18 de enero.

ATC 223/2005, de 24 de mayo.

ATS 1376/2018, de 19 de enero.

ATS 7591/2019, de 1 de julio.

ATS 8255/2022, de 25 de mayo.

ATS 9035/2022, de 8 de junio.

ATSJ de Navarra 21/2022, de 6 de abril.

STSJ de Asturias 54/2000, de 19 de enero.

STSJ de Asturias 737/2000, de 26 de junio.

STSJ de Castilla La Mancha 700/2000, de 11 de julio.

STSJ de Castilla y León 5239/2001, de 8 de noviembre.

STSJ de Castilla La Mancha 3136/2003, de 30 de septiembre.

STSJ de Castilla y León 26/2007, de 11 de enero.

STSJ de Valladolid 856/2008, de 24 de septiembre.

STSJ de la Rioja 186/2009, de 3 de junio.

STSJ de Madrid 12643/2010, de 20 de julio.

STSJ de Valencia 4602/2011, de 6 de junio.

STSJ de Asturias 1966/2013, de 18 de octubre.

STSJ de Castilla y León 958/2016, de 1 de marzo.

STSJ de Cataluña 699/2016, de 1 julio.

STSJ de Cataluña 671/2017, de 14 de junio.

STSJ de Andalucía 1284/2018, de 3 de julio.

STSJ Castilla y León 13/2019, de 21 de enero.

STSJ de Madrid 119/2019, de 31 de enero.

STSJ de Andalucía 2734/2019, de 3 de diciembre.

STSJ de Murcia 216/2020, de 4 de junio.

STSJ de Andalucía 3164/2020, de 15 de octubre.

STSJ de Asturias 1129/2021, de 29 de noviembre.

STSJ de Cataluña 119/2022, de 20 de enero.

STSJ de Galicia 172/2022, de 8 de marzo.

STSJ de Galicia 229/2022, de 23 de marzo.

STSJ de Castilla y La Mancha 88/2022, de 18 de abril.

STSJ de Galicia 263/2022, de 19 de abril.

STSJ de Madrid 279/2022, de 3 de mayo.

STSJ de Madrid 337/2022, de 23 de mayo.

STSJ de Galicia 355/2022, de 3 de junio.

SAN 1388/1999, de 8 de marzo.

SAN 1590/2000, de 9 de marzo.

SAN 2168/2003, de 23 de octubre.

SAN 5762/2013, de 26 de diciembre.

SAN 8/2017, de 13 marzo.

SAN 24/2019, de 30 mayo.

SAN 2111/2021, de 12 de mayo.

SAP de Barcelona 29/2008, de 22 de enero.

SAP de Ciudad Real 74/2008, de 16 de abril.

SJCA nº2 de la Palma 40/2022, de 21 de enero.

SJCA nº2 de Toledo 10/2022, de 3 de febrero.

SJCA de Pontevedra 96/2022, de 10 de mayo.

## **RELACIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

Consulta general de la DGT 0715-00 de 29 de marzo de 2000.

Consulta de la DGT V0165-07 de 22 de enero de 2007.

Consulta de la DGT V2059-09 de fecha 17 de septiembre de 2009.

Consulta de la DGT V2857-21 de 17 de noviembre de 2021.

Resolución de la DGRN de 19 de junio de 1975.

Resolución de la DGRN de 2 de octubre de 1981.

Resolución de la DGRN de 4 de mayo de 1982.

Resolución de la DGRN de 24 de diciembre de 1983.

Resolución de la DGRN de 11 de octubre de 1985.

Resolución de la DGRN de 17 de marzo de 1986.

Resolución de la DGRN de 26 de junio de 1986.

Resolución de la DGRN de 22 de abril de 1987.

Resolución de la DGRN de 21 de octubre de 1987.

Resolución de la DGRN de 21 de diciembre de 1987.

Resolución de la DGRN de 18 de mayo de 1989.

Resolución de la DGRN de 16 de octubre de 1989.

Resolución de la DGRN de 16 de enero de 1990.

Resolución de la DGRN de 21 de mayo de 1990.

Resolución de la DGRN de 17 de marzo de 1991.

Resolución de la DGRN de 6 de junio de 1991.

Resolución de la DGRN de 11 de diciembre de 1991.

Resolución de la DGRN de 6 de octubre de 1992.

Resolución de la DGRN de 21 de enero de 1993.

Resolución de la DGRN de 23 de marzo de 1993.

Resolución de la DGRN de 18 de abril de 1994.

Resolución de la DGRN de 18 de octubre de 1994.

Resolución de la DGRN de 5 de mayo de 1994.

Resolución de la DGRN de 27 de enero de 1998.

Resolución de la DGRN de 5 de mayo de 1998.

Resolución de la DGRN de 1 de septiembre de 1998.

Resolución de la DGRN de 30 de noviembre de 1998.

Resolución de la DGRN de 7 de enero de 1999.

Resolución de la DGRN de 5 de marzo de 1999.

Resolución de la DGRN de 24 de marzo de 1999.

Resolución de la DGRN de 27 de marzo de 1999.

Resolución de la DGRN de 10 de enero de 2000.

Resolución de la DGRN de 12 de enero de 2000.

Resolución de la DGRN de 29 de marzo de 2001.

Resolución de la DGRN de 4 de mayo de 2001.

Resolución de la DGRN de 23 de junio de 2001.

Resolución de la DGRN de 8 de enero de 2002.

Resolución de la DGRN de 21 de enero de 2002.

Resolución de la DGRN de 13 de junio de 2002.

Resolución de la DGRN de 19 de septiembre de 2002.

Resolución de la DGRN de 2 de diciembre de 2002.

Resolución de la DGRN de 9 de mayo de 2003.

Resolución de la DGRN de 23 de julio de 2004.

Resolución de la DGRN de 16 de septiembre de 2003.

Resolución de la DGRN de 30 de noviembre de 2004.

Resolución de la DGRN de 2 de diciembre de 2004.

Resolución de la DGRN de 15 de marzo de 2005.

Resolución de la DGRN de 19 de marzo de 2005.

Resolución de la DGRN de 21 de abril de 2005.

Resolución de la DGRN de 5 de mayo de 2005.

Resolución de la DGRN de 14 de junio de 2005.

Resolución de la DGRN de 22 de julio de 2005.

Resolución de la DGRN de 24 de octubre de 2005.

Resolución de la DGRN de 19 de abril de 2006.

Resolución de la DGRN de 29 de abril de 2006.

Resolución de la DGRN de 11 de octubre de 2006.

Resolución de la DGRN de 28 de diciembre de 2006.

Resolución de la DGRN de 23 de abril de 2007.

Resolución de la DGRN de 14 de mayo de 2007.

Resolución de la DGRN de 18 de mayo de 2007.

Resolución de la DGRN de 4 de junio de 2007.

Resolución de la DGRN de 28 de septiembre de 2007.

Resolución de la DGRN de 4 de mayo de 2009.

Resolución de la DGRN de 10 de junio de 2009.

Resolución de la DGRN de 9 de julio de 2009.

Resolución de la DGRN de 17 de noviembre de 2009.

Resolución de la DGRN de 5 de marzo de 2010.

Resolución de la DGRN de 13 de abril de 2011.

Resolución de la DGRN de 18 de mayo de 2011.

Resolución de la DGRN de 16 de noviembre de 2011.

Resolución de la DGRN de 6 de marzo de 2012.

Resolución de la DGRN de 9 de marzo de 2012.

Resolución de la DGRN de 4 de abril de 2012.

Resolución de la DGRN de 16 de mayo de 2012.

Resolución de la DGRN de 22 de mayo de 2012.

Resolución de la DGRN de 1 de junio de 2012.

Resolución de la DGRN de 3 de septiembre de 2012.

Resoluciones de la DGRN de 5 de noviembre de 2012.

Resolución de la DGRN de 20 de noviembre de 2012.

Resolución de la DGRN de 3 de junio de 2013.

Resolución de la DGRN de 24 de junio de 2013.

Resolución de la DGRN de 8 de julio de 2013.

Resolución de la DGRN de 28 de agosto de 2013.

Resolución de la DGRN de 6 de septiembre de 2013.

Resolución de la DGRN de 15 de noviembre de 2013.

Resolución de la DGRN de 30 de enero de 2014.

Resolución de la DGRN de 11 de junio de 2014.

Resolución de la DGRN de 13 de junio de 2014.

Resolución de la DGRN de 8 de agosto de 2014.

Resolución de la DGRN de 17 de septiembre de 2014.

Resolución de la DGRN de 10 de octubre de 2014.

Resolución de la DGRN de 16 de octubre de 2014.

Resolución de la DGRN de 1 de diciembre de 2014.

Resolución de la DGRN de 6 de febrero de 2015.

Resolución de la DGRN de 17 de julio de 2015.

Resolución de la DGRN de 9 de diciembre de 2015.

Resolución de la DGRN de 4 de febrero de 2016.

Resolución de la DGRN de 18 de febrero de 2016.

Resolución de la DGRN de 17 de mayo de 2016.

Resolución de la DGRN de 19 de mayo de 2016.

Resolución de la DGRN de 15 de junio de 2016.

Resolución de la DGRN de 22 de julio de 2016.

Resolución de la DGRN de 19 de julio de 2016.

Resolución de la DGRN de 5 de septiembre de 2016.

Resolución de la DGRN de 8 de septiembre de 2016.

Resolución de la DGRN de 29 de septiembre de 2016.

Resolución de la DGRN de 8 de noviembre de 2016.

Resolución de la DGRN de 9 de enero de 2017.

Resolución de la DGRN de 2 de junio de 2017.

Resolución de la DGRN de 4 de septiembre de 2017.

Resolución de la DGRN de 27 de noviembre de 2017.

Resolución de la DGRN de 15 de enero de 2018.

Resolución de la DGRN de 16 de febrero de 2018.

Resolución de la DGRN de 3 de abril de 2018.

Resolución de la DGRN de 12 de abril de 2018.

Resolución de la DGRN de 25 de abril de 2018.

Resolución de la DGRN de 30 de mayo de 2018.

Resolución de la DGRN de 11 de julio de 2018.

Resolución de la DGRN de 11 de julio de 2018.

Resolución de la DGRN de 27 de julio de 2018.

Resolución de la DGRN de 8 de octubre de 2018.

Resolución de la DGRN de 8 de noviembre de 2018.

Resolución de la DGRN de 8 de febrero de 2019.

Resolución de la DGRN de 1 de marzo de 2019.

Resolución de la DGRN de 13 de marzo de 2019.

Resolución de la DGRN de 25 de julio de 2019.

Resolución de la DGRN de 10 de octubre de 2019.

Resolución de la DGRN de 21 de noviembre de 2019.

Resolución de la DGSJFP de 7 de enero de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 17 de enero de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 4 de febrero de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 1 de junio de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 15 de junio de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 13 de febrero de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 21 de febrero de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 16 de junio de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 10 de agosto de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 24 de septiembre de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 28 de septiembre de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 19 de noviembre de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 26 de noviembre de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 3 de diciembre de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 20 de diciembre de 2020.

Resolución de la DGSJFP de 10 de marzo de 2021.

Resolución de la DGSJFP de 25 de marzo de 2021.

Resolución de la DGSJFP de 19 de julio de 2021.

Resolución de la DGSJFP de 28 de julio de 2021.

Resolución de la DGSJFP de 30 de julio de 2021.

Resolución de la DGSJFP 5 de octubre de 2021.

Resolución de la DGSJFP de 25 de noviembre de 2021.

Resolución de la DGSJFP de 30 de diciembre de 2021.

Resolución de la DGSJFP de 5 de enero de 2022.

Resolución de la DGSJFP de 10 de enero de 2022.

Resolución de la DGSJFP de 13 de enero de 2022.

Resolución de la DGSJFP de 2 de febrero de 2022.

Resolución de la DGSJFP de 8 de marzo de 2022.

Resolución de la DGSJFP de 9 de marzo de 2022.

Resolución de la DGSJFP de 16 de marzo de 2022.

## **BIBLIOGRAFÍA**

ACEDO PENCO, A.: *Introducción al derecho privado*, Dykinson, Madrid, 2013.

ACEDO PENCO, A.: *Derecho de Sucesiones. El testamento y la herencia*, Dykinson, Madrid, 2014.

AGUALLO AVILÉS, A., y BUENO GALLARDO, E.: “Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE”, en la obra de AA.VV coordinada entre otros por: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2008.

AGUDO GONZÁLEZ, J.: “Concepción estatutaria y propiedad inmobiliaria. O la crónica de la desvalorización anunciada del derecho fundamental a la propiedad privada”, *Revista de Administración Pública*, nº 185, 2011.

ALBA GIL, C.A.: *La delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias*, Dykinson, Madrid, 2014.

ALBALADEJO GARCÍA, M.: “La adquisición de la herencia en el Derecho español”, *Anuario de Derecho Civil*, vol. 8, nº 1, 1995.

ALFONSO GALÁN, R.M.: *El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

ALONSO LANDETA, G.: “La contribución de los registradores de la propiedad al desarrollo del espacio europeo de justicia”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 741, 2014.

ALTAMIRANO, A.C.: *Derecho Tributario, Teoría General*, Marcial Pons, Madrid, 2012.

ÁLVAREZ CONDE, E.: *Administraciones Públicas y Constitución. Reflexiones sobre el XX Aniversario de la Constitución Española de 1978*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1998.

ANGUITA VILLANUEVA, L.A.: *El derecho de propiedad privada en los bienes de interés cultural*, Dykinson, Madrid, 2006.

ARANA LANDÍN, S.: *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Dykinson, Madrid, 2008.

ARANDA RODRÍGUEZ, R.A.: “El derecho de superficie. Análisis de algunos de sus problemas jurídicos”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 759, 2017.

ARMAS ARAIZA, G.: *Derecho Romano*, Unid Editorial Digital, México, 2014.

ARNÁIZ EGUREN, R.: “Algunas consideraciones en torno al Derecho de Propiedad Inmobiliaria”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 560, 1984.

ARRIETA SEVILLA, L.J.: “La finca registral como objeto del registro de la propiedad”, en la obra de AA.VV dirigida por SÁNCHEZ JORDÁN, M.E., y ARRIETA SEVILLA, L.J.: *Estudios sobre la Representación Gráfica de las Fincas Registrales*, Aranzadi, Navarra, 2018.

ARRUÑADA, B.: “Limitaciones de blockchain en contratos y propiedad”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 769, 2018.

AZOFRA VEGAS, F.: “La condición resolutoria explícita: tratamiento registral y sustantivo”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 778, 2020.

BAENA UPEGUI, M.: “Derecho real de dominio y propiedad privada. Función social de la propiedad”, *Opinión Jurídica*, vol. 1, nº2, 2002.

BALLESTEROS ALONSO, M.: “Suspensión de la calificación por falta de pago de los impuestos o por no haberse acreditado la presentación en la Oficina Liquidadora competente”, *Boletín del Colegio de Registradores de la Propiedad*, nº 145, 2008.

BALLESTEROS ALONSO, M.: “El Registro Mercantil Central: historia, régimen y Registros limítrofes”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 765, 2018.

BARRANCO AGUAYO, A.M.: “Tributación de los actos de modificación de entidades hipotecarias”, en la obra de AA.VV. dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Tráfico inmobiliario rústico. Aspectos más relevantes de su realidad registral y tributaria actual*, Dykinson, Madrid, 2023.

BELDA I.: “El Blockchain i el smart contract en relació a l’Impost sobre les Transmissions Patrimonials i els Actes Jurídics Documentats”, *Revista de internet, derecho y política*, nº 29, 2019.

BERMÚDEZ SÁNCHEZ, J.: *El derecho de propiedad: límites derivados de la protección arqueológica*, Editorial Montecorvo, Madrid, 2007.

BERNÉ VALERO, J. L., y FEMEINA RIBERA, C.: “Gestión de la propiedad: coordinación-Registro de la propiedad y Catastro”, *Estudios Geográficos*, nº 253, 2003.

BERTRÁN GIRÓN, M.: “Las oficinas liquidadoras en el sistema tributario español: evolución y perspectivas de futuro”, *Revista Tributaria Oficinas liquidadoras*, nº 12, 2008.

BEUCHOT PUENTE, M.: *Filosofía del derecho, hermenéutica y analogía*, Universidad Santo Tomás, Bogotá, 2006.

BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “El valor de referencia y la reforma encubierta del mecenazgo de bienes inmuebles”, *Nueva Fiscalidad*, nº 4, 2021.

BRANDELLI, L.: “Seguridad jurídica y racionalidad”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 729, 2012.

BRAVO DE MANSILLA, G.: “Límites y limitaciones de la propiedad inmobiliaria: su estado actual en materia de servidumbres. Comentario a la Sentencia del TS de 27 de febrero 2015”, *Revista de Derecho Patrimonial*, nº 37, 2015.

BONELL COLMENERO, R.: “Principio de igualdad y deber de contribuir”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XXXVIII, 2005.

CABEDO MALLOL, V.: “La recuperación del Derecho civil foral Valenciano y su adecuación a la Constitución Española de 1978 y a la realidad social Valenciana del siglo XXI”, en la obra de AA.VV coordinada por RAMÓN FERNÁNDEZ, F.: *La adecuación del Derecho civil foral Valenciano a la sociedad actual*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

CALVO VÉRGEZ, J.: *Reserva de ley estatal y autonomía tributaria cuestiones conflictivas*, Dykinson, Madrid, 2006.

CALVO VÉRGEZ, J.: “El derecho de afección general y las afecciones especiales del artículo 79 de la LGT: algunas consideraciones”, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 41, 2013.

CALVO VÉRGEZ, J.: “La tributación de las operaciones de constitución, ampliación y cancelación de préstamos hipotecarios en la cuota variable del impuesto sobre actos jurídicos documentados”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 737, 2013.

CALVO VÉRGEZ, J.: *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

CALVO VÉRGEZ, J.: “La tributación de las operaciones de constitución de hipoteca unilateral en el IAJD a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la UEx*, nº 34, 2018.

CAMPOS LOZADA, M.: *Bienes y derechos reales*, Iure Editores, México, 2017.

CANALS BRAGE, F.: “¿En qué oficina liquidadora de los impuestos de transmisiones patrimoniales, actos jurídicos documentados, sucesiones y donaciones deben presentarse los documentos otorgados en el País Vasco o Navarra que contengan actos sujetos a tales impuestos, como requisito previo, conforme al artículo 254 de la ley hipotecaria, para su inscripción en un registro de la propiedad no radicado en tales territorios, y viceversa?”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 13, 1996.

CANO MARTÍNEZ DE VELASCO, J.I.: *La analogía derecho y lógica*, Bosch Editor, Barcelona, 2012.

CARMONA CUENCA, E.: “Estado de alarma, pandemia y derechos fundamentales ¿limitación o suspensión?”, *Revista de Derecho Político*, nº 112, 2021.

CARRIÓN MORILLO, D.: “El impuesto sobre el patrimonio y las medidas fiscales patrimoniales de la ley 11/2021 de prevención y lucha contra el fraude fiscal”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios*, Dykinson, Madrid, 2022.

CASANA MERINO, F.: “Los principios generales del sistema tributario regulados en la Ley General Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2021.

CASTILLO MARTÍNEZ, C.C.: “La teoría del título y el modo y los conflictos de adquisiciones inmobiliarias. Reflexión crítica sobre la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo al interpretar y aplicar los artículos 1473, párrafo 2.º, del Código Civil y 34 de la Ley Hipotecaria”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario Registral*, nº 780, 2020.

CELAYA IBARRA, A.: *Curso de Derecho Civil Vasco*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1998.

CEPA DUEÑAS, A., y TEJEDOR RUIZ, C.: *Sistema tributario local*, Bosch Editor, Barcelona, 2013.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *Haciendas Locales y Patrimonio Histórico Cultural*, Dykinson, Madrid, 2017.

COLAO MARÍN, P.A.: *Autonomía municipal, ordenanzas fiscales y reserva de ley*, Bosch Editor, Valencia, 2011.

COLINA CAREA, R.: *La función social de la propiedad privada en la Constitución de 1978*, [tesis doctoral], La Coruña, (Universidad de la Coruña), 1995.

COLOMER FERRÁNDIZ, C.: “La presentación de documentos tributarios por los gestores administrativos en las oficinas liquidadoras”, *Revista Tributaria Oficinas liquidadoras*, nº 2, 2006.

COLOMER FERRÁNDIZ, C. et. al.: *Todo registradores*, Wolters Kluwer España, S.A., Valencia, 2013.

CRUZ PADIAL, I.: “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 109, 2003.

DE AZCÁRATE, G.: *Ensayo sobre la historia del Derecho de propiedad y su Estado actual en Europa*, Imprenta de la Revista de Legislación, Madrid, 1879.

DE FRUTOS, G.: “Concurso de acreedores. Cuestiones fiscales”, *Cuadernos de derecho y comercio, Extraordinario*, 2016.

DE REINA TARTIÈRE, G.: “El procedimiento registral”, *La notaría*, nº 3, 2017.

DEL POZO CARRASCOSA, P.; VAQUER ALOY, A., y BOSCH CAPDEVILA, E.: *Derecho Civil de Cataluña. Derechos reales*, Marcial Pons, Madrid, 2018.

DE LA CUERDA MARTÍN, M.: “El fraude fiscal como delito previo al blanqueo de capitales”, *Gabilex. Revista del gabinete jurídico de Castilla la Mancha*, nº 12, 2017.

DE LA IGLESIA MONJE, M.I.: “El nuevo derecho de superficie”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 712, 2009.

DÍAZ FRAILE, J.L.: “La documentación electrónica. Sus implicaciones jurídicas en el Registro de la Propiedad”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 657, 2000.

DÍEZ PICAZO, L., y GULLÓN A.: *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, Madrid, 1997.

DÍEZ PICAZO, L. M.: *Sistema de derechos fundamentales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.

DORADO FERRER, X.: “Redes sociales, metadatos y derecho a la intimidad en los procedimientos tributarios”, *Quincena Fiscal*, nº 12, 2021.

ENGELS, F.: *El Origen de la Familia, la Propiedad Privada y el Estado*, El Cid Editor, Argentina, 2003.

ESCOBAR FORNOS, I.: “Notas a la aplicación de los derechos fundamentales en las relaciones privadas”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 717, 2010.

ESTER SÁNCHEZ, A.T.: “La propiedad, entre el derecho y la función”, en la obra de AA.VV dirigida por MIRAUT MARTÍN, L.: *Imágenes contemporáneas de la realización de los derechos en la cultura jurídica iberoamericana*, Dykinson, Madrid, 2018.

ESTEVE SEGARRA, A.: “Regímenes especiales de Seguridad Social de los funcionarios públicos”, en la obra de AA.VV dirigida por ROQUETA BUJ, R., y GARCÍA ORTEGA, J.: *Derecho de la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022.

FALCÓN Y TELLA, R.: “Las operaciones sobre el rango hipotecario y la Res. DGT 3 noviembre 2004: la necesidad de una interpretación correctiva”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 7, 2005.

FALCÓN Y TELLA, R.: “Dación en pago de inmuebles hipotecados: consecuencias en el IRPF del deudor, en el IS de la entidad financiera y en el IIVTNU”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 12, 2012.

FALCÓN y TELLA, R.: “El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del informe de los expertos sobre la reforma fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 11, 2014.

FALCON Y TELLA, R.: “Cambio de criterio sobre el sujeto pasivo de AJD en los préstamos hipotecarios: la STS 1505/2018, de 26 de octubre”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 20, 2018.

FAYA BARRIOS, A.L.: “El contexto normativo en materia de protección de datos personales en derecho español”, en la obra de AA.VV dirigida por MURGA FERNÁNDEZ, J.P., FERNÁNDEZ SCAGLIUSI, M.A., y ESPEJO LERDO DE TEJADA, M.: *Cuestiones actuales sobreprotección de datos en España y México*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.

FAYOS GARDÓ, A.: *Manual de introducción al Derecho Civil*, Dykinson, Madrid, 2014.

FAYOS GARDÓ, A.: *Derecho civil: manual de derecho de obligaciones y contratos*, Dykinson, Madrid, 2018.

FAUDOS PONS, P., GÓMEZ VALLE, M.B., GONZÁEZ GARCÍA, I., MARTÍN ALÍAS, J.I., Y SANTOS LLOORO M.: *Lecciones de Derecho Inmobiliario Registral*, Atelier, Barcelona, 2008.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A., y MASBERNAT, P: “La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate”, *Estudios Constitucionales*, nº 2, 2013.

FERNÁNDEZ CABALLERO, Z.: *Las garantías del crédito tributario*, Bosch Editor, Barcelona, 2014.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A.: “Principios tributarios: Una visión desde el derecho romano. Ius fiscale: instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano”, en la obra de AA.VV, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi Thomson Reuters, Navarra, 2010.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M.L.: *Practicum fiscal. Teoría, práctica, fórmulas y esquemas*, Dykinson, Madrid, 2016.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: “Una visión sobre la financiación autonómica”, *Nueva Fiscalidad*, nº 4, 2016.

FERNÁNDEZ SCAGLIUSI, M.A.: *El dominio público funcionalizado: la corriente de valorización*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015.

FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 47, 1997.

FERRAJOLI, L.: *Libertad y propiedad, Por un constitucionalismo de Derecho Privado*, Palestra, Perú, 2018.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Derecho Tributario: Parte General*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

FELLMETH, A.M., y HORWITZ, M.: *Guide to latin in internacional law*, Prensa de la Universidad de Oxford, United States of América, 2009.

GALLEGO DÍAZ, M.: “La desnaturalización del Derecho penitenciario por el Derecho penal: análisis de tres supuestos paradigmáticos en relación con el sistema de individualización científica”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, nº LXIX, 2016.

GALLEGO FERNÁNDEZ, L.A.: “Cadenas de bloques y Registros de derechos”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 765, 2018.

GALLO, F.: *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

GARCÍA COSTA, F.M.: “El derecho de propiedad en la Constitución Española de 1978”, *Criterio Jurídico*, nº 7, 2007.

GARCÍA FREIRÍA, M.: “La responsabilidad tributaria en la constitución de sociedades creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta. Un análisis desde la teoría de la interpretación jurídica”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2017.

GARCÍA GARNICA, M.C.: “La hipoteca inversa: un instrumento financiero para contribuir al sostenimiento económico de las personas dependientes”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº4, 2011.

GARCÍA GUERRERO, D.: “La problemática fiscal de la propiedad en el ámbito local ante los impuestos de aplicación facultativa: el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*, Dykinson, Madrid, 2020.

GARCÍA LÓPEZ, C.: “Relaciones IVA-ITP Y AJD en el tráfico inmobiliario”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº9, 1995.

GARCÍA-MUÑOZ ALHAMBRA, M.A.: “Los límites de la igualdad de trato entre trabajadores temporales e indefinidos en el derecho de la Unión Europea. Comentario a la sentencia C-652/19 Consulmarketing del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Social*, nº 93, 2021.

GARCÍA NICOLÁS, C.: “El papel de Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito rural: la transmisión de fincas rústicas”, *Crónica Tributaria*, nº 182, 2022.

GARCÍA-TREVIJANO HINOJOSA, J.E.: “Oficina liquidadora”, en la obra de AA.VV., *Introducción al sistema registral español*, Asociación Profesional de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2019.

GARCÍA TORRES-FERNÁNDEZ, M.J.: “El recurso de casación en materia tributaria: delimitación del concepto de interés casacional objetivo”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2018.

GARCÍANDÍA GONZÁLEZ, P.M.: “Jurisdicción voluntaria y Registro de la Propiedad: Breves consideraciones sobre el régimen instituido por una reforma frustrada”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 726, 2011.

GARRIGUES DÍAZ – CAÑABATE, J.: “El Registro Mercantil en Derecho español”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 69, 1930.

GIACCAGLIA, M.: “La Orden TMA/336/2020 y el derecho de propiedad en la época del COVID-19: (breves) reflexiones comparativas entre el ordenamiento español, italiano (y supranacional)”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 783, 2021.

GIANNINI, A.D.: *Instituzioni di Diritto Tributario*, Dott. A. Giuffré Editore, Milano, 1965.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I.: “Comprobación de valores y valor de referencia de bienes inmuebles. Consecuencias de la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 195, 2022.

GONZÁLEZ PINO, A.: “La vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria: el Impuesto de Sucesiones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 22, 2019.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *Comentarios a la Constitución Socio-Económica de España*, Comares, Granada, 2002.

GONZALO Y GONZÁLEZ, L.: *Sistema impositivo español estatal, autonómico y local*, Dykinson, Madrid, 2013.

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.: “Hacia un nuevo sistema de financiación autonómica. ¿Qué nos queda?”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, nº 51, 2018.

GÓMEZ GALLIGO, J.: “La calificación registral”, *Boletín del Colegio de Registradores*, nº 159, 2009.

GÓMEZ GÁLLIGO, J.: “Influencia de la legislación hipotecaria en la teoría del título y el modo”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario Registral*, nº 784, 2021.

IBÁÑEZ JIMÉNEZ, J.W.: *Blockchain: primeras cuestiones en el ordenamiento español*, Dykinson, Madrid, 2018.

IGLESIAS CARIDAD, M.: “Patrimonio histórico y turismo: propuestas locales sobre patrocinio y mecenazgo fiscal en la frontera salmantina”, *Tributos Locales*, nº 115, 2014.

IGLESIAS CASAIS, J.M.: “Tributos autonómicos basados en el incumplimiento de la función social de la propiedad y su configuración a la luz de la prohibición de equivalencia del artículo 6.3 de la LOFCA. A propósito del canon de inmuebles en estado de abandono de la Comunidad Autónoma gallega”, *Revista Quincena Fiscal*, nº18, 2020.

IRANZO CERREZO, J.D.: “La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal. La concertación de los tributos: naturaleza y efectos”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2019.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A.: *Lecciones de Derecho Tributario*, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1985.

JIMÉNEZ PARÍS, T.A.: “Prórroga extraordinaria de los contratos de arrendamiento de vivienda con arreglo al Real Decreto Ley 2/2021, de 26 de enero. El problema de la enajenación de la vivienda arrendada durante la prórroga extraordinaria”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 785, 2021.

JIMÉNEZ PARÍS, T.A.: “La inscripción de los contratos de arrendamiento urbano en el Registro de la Propiedad”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 787, 2021.

JIMÉNEZ PARÍS, T.A.: “Arrendamientos urbanos, epidemia del COVID 19 y estado de alarma (III)”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 788, 2021.

JIMÉNEZ RUBIO, M.R.: “Efectos registrales vinculados al pago de impuestos”, *Revista de Estudios Jurídicos*, nº 20, 2020.

JIMÉNEZ RUBIO, M.R.: “Los recursos contra la calificación y sus efectos”, en la obra de AA.VV dirigida por RAMS ALBESA, J.: *Tratado de Derecho Civil, Tomo X, La fe pública registral*, Dykinson, Madrid, 2021.

JIMÉNEZ RUBIO, M.R.: “Evolución en la valoración de las fincas rústicas y tributación de su transmisión”, en la obra de AA.VV. dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Tráfico inmobiliario rústico. Aspectos más relevantes de su realidad registral y tributaria actual*, Dykinson, Madrid, 2023.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.: “Derecho de Propiedad y Tributación en la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Nueva Fiscalidad, Monográfico, Derechos Fundamentales y Tributación*, 2020.

JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M.: “La tributación en el ITO y AJD de las disoluciones de comunidad”, *Cuadernos de Derecho y Comercio*, nº 65, 2016.

JUBERA HIGUERO, B.S.: *Los contratos de crédito inmobiliario, tras la Ley 5/2019 de 15 de Marzo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

LACRUZ BERDEJO, J.L.: *Elementos de Derecho Civil III, Derechos Reales*, Dykinson, Madrid, 2003.

LAGO MONTERO, J.M.: “El impuesto de las hipotecas. Razones de un embrollo y de una jurisprudencia contradictoria del Tribunal Supremo”, *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 7, 2019.

LARIO PARRA, M.J.: “Las últimas reformas del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Andalucía y su relación con los principios constitucionales”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2018.

LARREA HOLGUÍN, J.I.: *Manual elemental de Derecho Civil del Ecuador. Vol. 4: del dominio o propiedad, modos de adquirir y el fideicomiso*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2008.

LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Principios de Derecho civil, Tomo IV, Propiedad y derechos reales de goce*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

LASARTE, C.: “Génesis y constitucionalización de la función social de la propiedad”, *Estudios de Deusto*, vol. 25, nº 49, 1977.

LÁZARO PULIDO, M.: “La hermenéutica jurídica desde la perspectiva filosófica”, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, nº 25, 2019.

LÓPEZ DE LERMA GALÁN, J.: “La constitución económica liberal como garantía del libre mercado. Los derechos de propiedad privada y libertad de empresa”, *Estudios de Deusto*, vol. 64, nº 1, 2016.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Incidencia del Derecho Internacional general en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “La costumbre internacional en el derecho tributario”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2006.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo”, *Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia*, 2008.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 141, 2009.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2012.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Revisión de las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Internacional General”, *Crónica Tributaria*, nº 147, 2013.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “La no confiscatoriedad en sede de armonización fiscal”, *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia: Impuestos*, nº 29, 2013.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Privilegios e inmunidades fiscales*, Tirant lo blanch, Valencia, 2017.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Lagunas en el derecho tributario de la Unión Europea”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 9, nº 2, 2017.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Hacia una perspectiva tributaria del derecho de propiedad”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2017.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Cómo concretar la prohibición de confiscatoriedad haciendo el sistema tributario más progresivo”, *Crónica Tributaria*, nº 166, 2018.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*, Dykinson, Madrid, 2020.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*, Dykinson, Madrid, 2020.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., y SÁNCHEZ BALLESTEROS, V.: “Contemplación normativa del derecho de propiedad y de su función social en la proyección tributaria”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*, Dykinson, Madrid, 2020.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., y GARCÍA GUERRERO, D.: *Cuestiones tributarias actuales a la luz del derecho de propiedad. Disciplina de la Unión Europea versus disciplina estatal*, Dykinson, Madrid, 2021.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., y JIMÉNEZ RUBIO, M.R.: *Impuestos y Registro de la Propiedad*, Dykinson, 2021.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Propuestas para intentar no subir los impuestos en tiempos de crisis, con especial atención a una visión crítica del Impuesto sobre el patrimonio” en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios*, Dykinson, Madrid, 2022.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Revisión del alcance de la fiscalidad de las fincas agrícolas”, en la obra de AA.VV. dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Tráfico inmobiliario rústico. Aspectos más relevantes de su realidad registral y tributaria actual*, Dykinson, Madrid, 2023.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *El Derecho financiero y tributario como articulación jurídica de la redistribución de la riqueza*, Dykinson, Madrid, 2023.

LÓPEZ y LÓPEZ, A.M.: “El derecho de propiedad. Una relectio”, *Anuario de Derecho Civil*, vol. 51, nº4, 1998.

LÓPEZ y LÓPEZ, A.M.: *La disciplina constitucional de la propiedad privada*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

LÓPEZ, M., y TATJER, M.: “Observaciones sobre la histórica de los Oficios de Hipotecas en Cataluña”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 560, 1984.

LÓPEZ QUETGLAS, F.: “El derecho a la propiedad privada como derecho fundamental (breve reflexión)”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XXXIX, 2006.

LÓPEZ-QUIROGA, C., MARTÍNEZ DE AZCOITIA, L., y SÁNCHEZ-FAYOS MARTÍN-PEÑA, J.: *Los contratos sobre el buque en Derecho español*, Dykinson, Madrid, 2018.

LOZANO GONZÁLEZ, J.: “La nueva Ley General Tributaria. Procedimientos tributarios: Principios generales”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 106, 2004.

LUQUE JIMÉNEZ, M.C.: *El rango registral en las novaciones de hipoteca*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

MACHAN, T.: “Reflexiones sobre el derecho de propiedad”, *Libertas*, nº 32, 2000.

MARCOS CARDONA, M.: *Tributación de las cláusulas resolutorias en los contratos inmobiliarios*, Dykinson, Madrid, 2019.

MÁRQUEZ SILLERO, C., y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “La aplicación del principio de íntegra regularización en los procedimientos de gestión tributaria (Comentario a la resolución de 27 de julio de 2021, del recurso de reposición de 14 de Septiembre de 2021 y al acuerdo de imposición de sanción de 8 de Octubre de 2021)”, *Revista de Opinión*, nº 82, 2022 [en línea], consultado en [laleydigital.laleynext.es](http://laleydigital.laleynext.es).

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., FERNÁNDEZ PICAZO CALLEJO, J.L., y GARCÍA CARRETERO, B.: *Manual del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

MARTÍNEZ, F.: *El sistema español de Registro Inmobiliario*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012.

MARTÍNEZ BARRERIRO, J.: “El Registro de la Propiedad inmobiliaria, un instrumentos indispensable en el desarrollo inmobiliario urbano”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 95, 2019.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M.: *Derecho financiero y tributario I*, Editorial Reus, Madrid, 2017.

MARTÍNEZ JIMÉNEZ, F.J.: “El necesario replanteamiento de las haciendas locales: el fomento de una transición ecológica y la lucha contra la despoblación desde el derecho a la propiedad”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios*, Dykinson, Madrid, 2022.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “La sujeción al IVA de las oficinas liquidadoras a propósito de la doctrina del TJCE”, *Revista Tributaria Oficinas liquidadoras*, nº 22, 2010.

MARTÍNEZ RIVILLAS, A.: *Catastro y Propiedad de la tierra en el mundo antiguo, Conceptos introductorios y estudios de caso*, Universidad de Tolima, Colombia, 2019.

MARTÍNEZ ORTEGA, J.C.: *Actuación Notarial y Registral en la Escritura de Declaración de Obra nueva*, Dykinson, Madrid, 2016.

MASBERNATI, P.: “Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho español al Derecho comparado”, *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte*, nº 1, 2013.

MATEO Y RIVAS, N.: “La plusvalía municipal”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 54, 1929.

MATEU-ROS CERESO, R.: “El derecho constitucional a la tutela judicial efectiva y el requisito de la legitimación”, *Revista de Administración Pública*, nº 98, 1982.

MÉNDEZ GONZÁLEZ, F.P.: "Fundamentación económica del derecho de propiedad privada e ingeniería jurídica del intercambio impersonal", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 723, 2011.

MÉNDEZ GONZÁLEZ, F.P., y GALLEGO FERNÁNDEZ, L.A.: "Contratos automatizados, Cadenas de Bloques y Registros de la Propiedad", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 778, 2020.

MENÉNDEZ MORENO, A.: "Los tributos cedidos y los propios de las Comunidades Autónomas. En el Informe de la comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación autonómica", *Revista Quincena Fiscal*, nº19, 2017.

MENÉNDEZ MORENO, A.: "Derecho de propiedad y derecho tributario: una genuina relación amor/odio", *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2019.

MENÉNDEZ MORENO, A.: "La historia interminable del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. A propósito del Auto del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2019", *Revista Quincena Fiscal*, nº 17, 2019.

MERCHÁN FERNÁNDEZ, A.C.: "Las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos constitucionales previas al estatuto municipal (1870-1924)", *Anuario de Historia del Derecho Español*, nº LXVII, 1997.

MERINO JARA, I.: "Derechos fundamentales y fiscalidad", *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2020.

MERRILL, W. T., y HENRY E. S.: *Propiedad y derechos reales: una introducción al sistema jurídico de los Estados Unidos de América*, Aranzadi S.A., Navarra, 2013.

MERRIL, T.W., y SMITH, H.E.: *Propiedad y derechos reales, una introducción al sistema jurídico de los Estados Unidos de América*, Civitas, Madrid, 2013.

MIGUEL CALATAYUD, J.A.: "Iva y emolumentos del Registrador-Liquidador", *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 59, 2000.

MILIONE, C.: *El derecho a la tutela judicial efectiva en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

MIRANDA CALDERÍN, S.: *La actividad de arrendamiento de inmuebles como paradigma de la inseguridad jurídica en el ordenamiento tributario español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

MOLINA BALAGUER, F.: “Los procedimientos tributarios: principios generales. Normas comunes. Disposiciones generales sobre las actuaciones y procedimientos tributarios”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 122, 2006.

MONTERO AROCA, J.: *Ejecución de la hipoteca inmobiliaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

MONTORO FERREIRA, D.: *La novación subjetiva en el arrendamiento de vivienda protegida*, Dykinson, Madrid, 2018.

MORALES BARCELÓ, J.: *El derecho a la información en las sociedades mercantiles capitalistas*, Bosch Editor, Barcelona, 2019.

MORAND DEVILLER, J.: “Los bienes públicos y el derecho de propiedad”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 317, 2011.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 124, 2019.

MORENO MARTÍNEZ, J.A.: *Límites a la Propiedad Intelectual y Nuevas Tecnologías*, Dykinson, Madrid, 2009.

MORENO QUESADA, B.: “Configuración del derecho real”, en la obra de AA.VV coordinada por SÁNCHEZ CALERO, F.J.: *Curso de Derecho Civil III, Derechos Reales y Registral Inmobiliario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.

MORENO SERRANO, B.: “Registros. Registradores de la Propiedad, ¿liquidadores del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana?”, *La administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, nº6, 2014.

MORO SERRANO, A.: “Los orígenes de la publicidad inmobiliaria”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 603, 1991.

MURILLO DE LA CUEVA, P. L.: “Aspectos constitucionales de la propiedad privada y de la expropiación forzosa”, *Estudios de Deusto*, vol. 51, nº 1, 2003.

NAVARRO DÍAZ, M.R.: “El cierre registral y la resolución de 9 de Marzo de 2012”, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 36, 2012.

NIETO MARTÍN, A.: “Introducción al derecho penal económico y de la empresa”, en la obra de AA.VV, *Derecho Penal Económico y de la empresa*, Dykinson, Madrid, 2018.

NORIEGA RODRÍGUEZ, L.: *Notas y supuestos prácticos de derecho civil: obligaciones y contratos*, Bosch Editor, Barcelona, 2020.

NÚÑEZ NÚÑEZ M.: “Registro de Bienes Muebles”, en la obra de AA.VV., *Introducción al sistema registral español*, Asociación Profesional de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2019.

ORTEGA ALMÓN, M.A.: “Impuestos sobre la riqueza y el ciclo político en el ámbito autonómico”, *Gestión y análisis de políticas públicas*, nº 24, 2020.

PALAO TABOADA, C.: “Dictamen sobre la función liquidadora tributaria atribuida a los Registradores de la Propiedad”, *Revista Quincena Fiscal*, nº18, 2001.

PALAO TABOADA, C.: “El abuso del derecho en materia tributaria en el Derecho comunitario europeo”, *Revista española de derecho europeo*, nº 61, 2017.

PALOMO PINEL, C.M., y GEREZ KRAEMER, G.: *Hacia un derecho administrativo, fiscal y medioambiental romano III*, Dykinson, Madrid, 2016.

PANAY CUYA, M.A.: “El procedimiento de inscripción registral peruano como procedimiento administrativo especial”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 765, 2018.

PANERO GUTIÉRREZ, R.: *Derecho Romano*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

PAÑOS PÉREZ, A.: “El Registro de la Propiedad como sistema de garantía en la era de la Blockchain”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 776, 2019.

PERALTA MARISCAL, L.L.: “Análisis crítico del sistema español de numerus apertus en materia de derechos reales”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 751, 2015.

PARDO NÚÑEZ, C.: “La producción de derechos de propiedad: panorama histórico”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 694, 2006.

PARDO NÚÑEZ, C.: “Las Resoluciones de la Dirección General y el deber de obediencia de los Registradores”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 706, 2008.

PARDO NÚÑEZ, C.R.: “La fuerza del asiento de inscripción en la primera Ley Hipotecaria”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 750, 2015.

PARDO PRADO, S.: “Problemática jurídica de blockchain: Circular 1/2022, reglamento MiCA, derechos ARCO, derecho al olvido y consumidores”, *Revista de Derecho vLex*, nº 212, 2022.

PÉREZ GURREAM R.: “La transmisión de dominio en la compraventa: el pacto de reserva de dominio”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 724, 2011.

PÉREZ RODRÍGUEZ, M. D.: *Derecho Urbanístico y Derecho de La Propiedad*, Editorial ICB, Málaga, 2011.

PÉREZ ROYO, J.: *Las fuentes del Derecho*, Tecnos, Madrid, 2007.

PESET, M.: “Los orígenes del Registro de la Propiedad en España”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 527, 1978.

PILLET CAPDEPON, F.: *Planificación territorial, Propiedad y Valoración Catastral (España 1750-2010)*, Biblioteca Nueva, Madrid, 2013.

PLAZA PENADES, J.: “Eficacia de la firma electrónica en los Registros de la Propiedad y Mercantil”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 667, 2001.

PROUDHON, P. J.: *Qué es la propiedad*, Bubok Publishing, Madrid, 2018.

PUNZÓN MORALEDA, J., y PUERTA SEGUIDO, F.: “La expropiación forzosa: antecedentes históricos, concepto y garantías constitucionales”, en la obra de AA.VV dirigida por PUERTA SEGUIDO, F., GÓMEZ ZAMORAANA, L.J., y RODRÍGUEZ MARTÍN, M.: *La expropiación forzosa teoría y práctica de la institución*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

QUIRÓS CASCIARO, J.B.: “Las notas marginales de afección fiscal”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, nº 60, 2000.

RAGA SASTRE, N.: “Retos del Registro de la Propiedad en materia de protección de datos y nuevas tecnologías”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 775, 2019.

RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 6, 2021.

RAMOS QUINTANA, M. I.: *La responsabilidad laboral de los grupos de empresas*, Editorial Bomarzo, Albacete, 2015.

RAZQUÍN LIZARRAGA, M.M.: “La organización territorial interna de los territorios forales”, *Documentación administrativa, Nueva Época*, nº3, 2016 [en línea], consultado: <https://revistasonline.inap.es/index.php/DA/article/view/10372/10979>.

REDONDO TRIGO, F.: “Irretroactividad y Actos Jurídicos Documentados en el Real Decreto-ley 17/2018”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 774, 2019.

ROCA SASTRE, R.M.: “Ensayo sobre el derecho de superficie”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 392-393, 1961.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, 1998.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 13, 2005.

RODRÍGUEZ CATIVIELA, E.J.: “Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: aproximación a un tributo de moda”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 752, 2015.

RODRÍGUEZ DE ALMEIDA, M.G.: “La función calificadoradora del registrador: errores y responsabilidad”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 774, 2019.

RODRIGUEZ DE ALMEIDA, M.G.: “Repaso jurisprudencial al sistema transmisivo de la propiedad del título y modo”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario Registral*, nº 787, 2021.

RODRÍGUEZ DE ALMEIDA, M.G.: "Sistema registral y blockchain", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 790, 2022.

RODRÍGUEZ ELORRIETA, N.: “Repaso a la figura de la doble venta contenida en el artículo 1473 del Código Civil”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 790, 2022.

RODRÍGUEZ MOLINA, A.: “Sentido histórico del Derecho de la propiedad inmobiliaria”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 138, 1936.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M.: “El impuesto extremeño sobre los depósitos de las entidades de crédito: una primera aproximación”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 265, 2002.

RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.: “Principio de especialidad y cláusulas antiabuso en materia tributaria: ¿se avecina un cambio de tendencia?”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 971, 2021 [en línea], consultado en <http://aranzadidigital.es>.

RODRÍGUEZ PARADA, A.I.: “Registro de la Propiedad”, en la obra de AA.VV., *Introducción al sistema registral español*, Asociación Profesional de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2019.

RODRÍGUEZ RUÍZ, B.: *Los derechos fundamentales ante el Tribunal Constitucional, un recorrido jurisprudencial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

ROIG, A.: *La deslegalización orígenes y límites constitucionales, en Francia, Italia y España*, Dykinson, Madrid, 2003.

ROMERO FLOR, L.M.: *Manual de Derecho Financiero y Tributario: parte general*, Ediciones de la Universidad de Castilla la Mancha, Castilla la Mancha, 2014.

ROVIRA FERRER, I.: “El impacto fiscal del COVID-19 en el arrendamiento de bienes inmuebles”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 784, 2021.

ROZAS VALDÉS, J.A.: “De la justicia tributaria a la justicia financiera”, *Revista empresa y humanismo*, nº 2, 2012.

RUÍZ-RICO RUÍZ, G., y CARAZO LIÉBANA, M.J.: *El derecho a la tutela judicial efectiva análisis jurisprudencial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

SABENE, S.E.: “Desafíos actuales en los registros inmobiliarios: modernización, servicio público eficiente y seguridad jurídica”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 775, 2019.

SÁEZ, J., y ORTA, B.: “El procedimiento de comprobación limitada”, *Revista Forum Fiscal*, nº293, 2023 [en línea], consultado en [laleydigital.laleynext.es](http://laleydigital.laleynext.es).

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de derecho financiero*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1999.

SALAS FEBRES, M.A.: “El papel de la Jurisprudencia Constitucional en el principio de Reserva de Ley en materia Tributaria”, en la obra de AA.VV dirigida por GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Temas actuales de Derecho Tributario*, Bosch Editor, Barcelona, 2005.

SÁNCHEZ BALLESTEROS, V.: “La propiedad privada y la expropiación en un estado social y democrático de derecho”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios*, Dykinson, Madrid, 2022.

SÁNCHEZ BALLESTEROS, V.: “El patrimonio como elemento protector de las personas de edad: la hipoteca inversa”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios*, Dykinson, Madrid, 2022.

SÁNCHEZ CALERO, F.J., y SÁNCHEZ CALERO ARRIBAS, B.: *Manual de Derecho Inmobiliario Registral*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

SÁNCHEZ DE LA TORRE, A., y FUERTES-PLANAS ALEIX, C.: *Principios Jurídicos en la definición del Derecho*, Dykinson, Madrid, 2015.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad”, *Revista española de derecho financiero*, nº 153, 2012.

SÁNCHEZ HUETE, M.A.: “Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 11, 2012.

SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Tributación, fraude y blanqueo de capitales. Entre la prevención y la represión*, Marcial Pons, Madrid, 2019.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: “La tributación de la extinción del usufructo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Nueva Fiscalidad*, nº2, 2018.

SANCHEZ SERRANO, L: “Principios de Justicia Tributaria”, en la obra de AA.VV coordinada por LASARTE, J.: *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo II, Comares, Granada, 1996.

SANZ GÓMEZ, R.J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosh Editor, Barcelona, 2010.

SANZ GÓMEZ, R.J.: “Progresividad fiscal (España)”, *Revista en cultura de la Legalidad*, nº 18, 2020.

SARRIÓN ESTEVE, J.: “Una aproximación al derecho fundamental a la propiedad privada desde una perspectiva multinivel”, *Revista de Derecho Político*, nº 100, 2017.

SCHUMANN BARRAGÁN, G.: “Smart contracts y tutela judicial. La incidencia de los contratos autoejecutables en la tutela judicial de los derechos y los intereses materiales de los justiciables”, *Justicia: Revista de derecho procesal*, nº 2, 2021.

SENA FERNÁNDEZ, F.: *¿Conoce el registro de la propiedad?*, Dykinson, Madrid, 2013.

SERNA BLANCO, L.: “La tributación de los actos jurídicos documentados, documento notarial cuota variable de operaciones inmobiliarias no sujetas a IVA y su relación con la disolución de comunidades sobre bienes inmuebles”, *Revista Quincena Fiscal*, nº16, 2015.

SERRANO, J.A.: “Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad que tienen a su cargo las Oficinas Liquidadoras del Distrito Hipotecario”, *Boletín del Colegio de Registradores de la Propiedad*, nº 312, 1994.

SILES MARTÍN, M.I.C.: “Las modificaciones de entidades hipotecarias en el ámbito rústico: normativa hipotecaria y urbanística. Problemas que plantea su coordinación”, en la obra de AA.VV. dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Tráfico inmobiliario rústico. Aspectos más relevantes de su realidad registral y tributaria actual*, Dykinson, Madrid, 2023.

SIOTA ÁLVAREZ, M.: *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

SIOTA ÁLVAREZ, M.: “La exención prevista en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados para las escrituras públicas de subrogación y novación modificativa de préstamos hipotecarios, ¿puede aplicarse también a los créditos hipotecarios?”, *Revista Quincena Fiscal*, nº10, 2013.

SOLANES CORELLA, A.: “Las funciones sociales del derecho”, en la obra de AA.VV.: *Teoría del Derecho*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.

SOLER BELDA, R.R.: *La progresividad en las reformas tributarias*, Dykinson, Madrid, 2015.

SOLER BELDA, R.R.: “Revisión de la vigencia efectiva del principio de progresividad”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Estudios sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*, Editorial Aranzadi, S.A.U., Navarra, 2018.

SOLER BELDA, R.: “La propiedad ante los Impuestos Locales de exigencia obligatoria: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, en la obra de AA.VV dirigida por LÓPEZ

ESPADAFOR, C.M.: *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*, Dykinson, Madrid, 2020.

SOLER ROCH, M.T.: "Los retos tributarios del siglo XXI", *Revista española de Derecho Financiero*, nº183, 2019.

SUBERBIOLA GARBIZU, I.: "Nuevamente sobre la plusvalía municipal: otro capítulo con la capacidad económica y la interdicción de la confiscación como protagonistas", *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2019.

TARELLO, G.: *Cultura jurídica y política del Derecho*, Comares, Granada, 2002.

TELL Y LAFONT, G, A., y PIÑOL AGUADÉ, J, M.: "El Registro de la Propiedad en Egipto en la época romana", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 602, 1991.

TOBAINA ROSABAL, Y.: "El registro de la propiedad y el Catastro en Cuba", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 757, 2016.

TROYA JARAMILLO, J.V., y SIMONE LASSO, C.A.: *Manual de Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014.

OMAR SELEME, H.: "Derecho de propiedad y distribución de la riqueza", en la obra de AA.VV editada por RIBOTTA, S., y ROSSETTI, A.: *Los derechos sociales y su exigibilidad. Libres de temor y miseria*, Dykinson, Madrid, 2015.

OLIVER CUELLO, R.: "Los registros electrónicos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria", *Revista Quincena Fiscal*, nº 18, 2011.

OLLER SALA, M.D.: "Consideraciones sobre el dret civil de Catalunya com a element de la identitat nacional i com instrument de cohesió social", en la obra de AA.VV coordinada por LLEBARÍA SAMPER, S.: *Un codi per al dret civil de catalunya idealisme o pragmatisme?: estudis en commemoració del 50è aniversari de la Compilació*, ESADE, Facultad de Derecho, Universidad Ramón Llull, Barcelona, 2011.

ORIA ALMUDÍ, J.: “El nuevo Reglamento del Impuesto de Sucesiones en relación con los Registros de la Propiedad”, *Boletín del Colegio Nacional de Registradores*, nº 285, 1992.

ORTEGA ALMÓN, M.A.: “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el ciclo político: incidencia económica desde una doble perspectiva”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica. Nueva Época*, nº 13, 2020.

ORTEGA BERNARDO, J.: “Derecho de propiedad y ordenanzas locales: precisiones actuales sobre el fundamento, alcance e intensidad de las normas locales en esta materia”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid*, nº 28, 2013.

ORTI VALLEJO, A.: “El arrendamiento con opción de compra de inmuebles urbanos”, *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, nº8, 2012.

OSSORIO MORALES, J.: “La obligación y el derecho de obligaciones”, en la obra de AA.VV coordinada por SÁNCHEZ CALERO, F.J.: *Curso de Derecho Civil II, Derecho de obligaciones, contratos y responsabilidad por hechos ilícitos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

VALLET DE GOTISOLO, J.: “La propiedad en Santo Tomás de Aquino”, *Revista de Estudios políticos*, nº 195-196, 1974.

VALLET DE GOYTISOLO, J.: “La analogía en el derecho”, *Anuario de derecho civil*, vol. 48, nº 3, 1995.

VARONA ALABERN, J.E.: “Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria”, *Revista Quincena Fiscal*, nº1-2, 2010.

VÁZQUEZ ASENJO, O.G.: *Coordinación entre el Catastro y el Registro de la Propiedad*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

VÁZQUEZ PITA, J.M.: *La actividad urbanizadora como servicio de interés económico general*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2014.

VÁZQUEZ TAÍN, M.A.: *Fiscalidad de no Residentes. Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Estatutos singulares de tributación y convenios fiscales internacionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

VENTURA GONZÁLEZ, A.: “Contabilidad auxiliar en los registros y oficinas liquidadoras”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 162, 1941.

VERDESOTO GÓMEZ, M.: “El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: aspectos relacionados con la familia”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 22, 2011.