

LA REPARACIÓN DEL CIERRE REGISTRAL Y LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA EN MADRID

FERNANDO SERRANO ANTÓN

Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Complutense de Madrid

Extracto:

EN este trabajo se reflexiona sobre los nuevos aires en la gestión y control del fraude fiscal en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) derivada de la aprobación de la Ley 36/2006 de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, y la Ley 22/2006 de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid. La fusión de obligaciones y deberes tributarios que afectan a notarios, registradores y contribuyentes conforman la batería de medios que sustentan la lucha contra el fraude en el IIVTNU.

En las páginas que siguen se examina este refuerzo de las garantías del cobro de la deuda tributaria a la luz de la gestión y de la información tributaria en las Haciendas Locales y, en particular, para el Ayuntamiento de Madrid, y sus consecuencias fiscales para los contribuyentes, al exponer los criterios aplicativos sobre los que se gestiona el IIVTNU.

Este conjunto de nuevos deberes puede tener una eficacia más retórica que real y efectiva, y dependerá de los medios que se pongan a disposición por las distintas Administraciones. De todo el conjunto de medidas, hemos estudiado especialmente la recuperación del «cierre registral», tras la modificación de la Ley Hipotecaria, por la Ley 36/2006, y anteriormente por la Ley 22/2006 de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid. Se han analizado las especialidades de gestión que plantea esta norma para la Administración pública, así como su articulación a través de los distintos convenios con los notarios y registradores.

Palabras clave: IIVTNU, garantías tributarias, cierre registral y deberes de colaboración.

Sumario

1. La génesis del precepto: las garantías tributarias, los notarios, el Registro de la Propiedad y la lucha contra el fraude fiscal.
2. Normas de gestión del IIVTNU en el Ayuntamiento de Madrid.
3. Los deberes de colaboración y las garantías del crédito tributario.
 - 3.1. Los deberes de colaboración de los notarios.
 - 3.2. Los deberes de colaboración del Registro de la Propiedad.
4. Régimen jurídico-fiscal de los nuevos deberes del Registro de la Propiedad relativos al IIVTNU.

1. LA GÉNESIS DEL PRECEPTO: LAS GARANTÍAS TRIBUTARIAS, LOS NOTARIOS, EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD Y LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Como es sabido, el pasado 2 de noviembre se aprobó la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. Esta ley no se estructuró como un conjunto sistemático de medidas de lucha contra el fraude, sino que se dedica a la modificación de artículos de distintas leyes vigentes, pero sin la coordinación y coherencia que le podía haber dado una regulación específica de conjunto. En esta ley, sin embargo, sí podemos sacar un denominador común, que deriva del refuerzo que se realizan de las garantías del cobro de la deuda tributaria. Este paquete de medidas podría suponer una vuelta de tuerca para la reducción del fraude fiscal, otra más tras el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, presentado por el Gobierno en 2005 ¹.

Esta Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal tiene como uno de los grandes referentes al sector inmobiliario, «en el que las novedades se dirigen a la obtención de información que permita un mejor seguimiento de las transmisiones y del empleo efectivo que se haga de los bienes inmuebles», como expone su Preámbulo. Con esta finalidad, la ley no solo ha modificado normas estrictamente tributarias, como la Ley del Catastro Inmobiliario o la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, sino también las condiciones legales relativas a la documentación y a la protección pública del acceso a la propiedad y demás derechos reales constituidos sobre bienes inmuebles.

Este conjunto de nuevos deberes puede tener una eficacia más retórica que real y efectiva. Sin embargo, la Ley 36/2006 también ha modificado la Ley Hipotecaria en lo que atañe al llamado «cierre registral». De esta forma, no se practicará la inscripción en el Registro de la Propiedad de los actos o contratos sobre bienes inmuebles «si el fedatario público hubiere hecho constar en la escritura la negativa de los comparecientes a identificar, en todo o en parte, los datos o documentos relativos a los medios de pago empleados». Con carácter general, el cierre registral en el

¹ El mencionado Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 señaló que el fraude se producía por la tenencia, uso, disfrute y transmisión de los inmuebles, así como su promoción, construcción y venta.

ámbito competencial madrileño había sido objeto de regulación por parte de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid y a la que dedicaremos las siguientes páginas.

2. NORMAS DE GESTIÓN DEL IIVTNU EN EL AYUNTAMIENTO DE MADRID

El IIVTNU es un tributo instantáneo, que grava el incremento de valor experimentado por los terrenos, puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de dichos terrenos, por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, tanto entre vivos, como por causa de muerte. Todo ello, según lo dispuesto en los artículos 104 a 110 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLHL).

Por ello, al tratarse de un impuesto instantáneo, a la Administración tributaria no le es posible conocer con carácter previo cuándo va a producirse el hecho imponible, ni por tanto notificar o informar, con ese mismo carácter previo, a los sujetos pasivos del mismo.

De ahí que su regulación legal (art. 110 TRLHL) establezca la obligación de los sujetos pasivos del impuesto de presentar la correspondiente declaración ante el Ayuntamiento, a efectos de que este pueda practicar seguidamente la pertinente liquidación, declaración para cuya presentación la ley otorga, en el caso de las transmisiones *mortis causa*, un plazo de seis meses siguientes a partir de la fecha del fallecimiento del causante, prorrogable por otros seis meses, a petición del contribuyente.

Seguidamente, en el mismo precepto referido, la ley faculta a los Ayuntamientos a establecer el sistema de autoliquidación, sistema al que se ha acogido el Ayuntamiento de Madrid, regulándolo de esta forma en la correspondiente Ordenanza Fiscal del Impuesto en cuestión.

En concreto, el artículo 23.1 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Madrid, establece que los sujetos pasivos están obligados a practicar autoliquidación e ingresar su importe, para las transmisiones *mortis causa*, en el citado plazo de seis meses, prorrogables por otros seis, previa solicitud, antes de la finalización del plazo anterior. Para las transmisiones *inter vivos* y para la constitución de derechos reales el plazo para la presentación de la autoliquidación es de treinta días hábiles contados a partir del cual haya tenido lugar el hecho imponible.

En consecuencia, es el propio sujeto pasivo quien debe practicar la autoliquidación, sin que deba ser requerido para ello por parte de la Administración, la cual debe recordarse que está sujeta, al igual que los ciudadanos, al principio de legalidad.

Solo existe un par de salvedades en la presentación de la autoliquidación, la primera, cuando la finca urbana o integrada en un bien inmueble de características especiales objeto de la transmisión

no tenga determinado el valor catastral, a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o si lo tuviera, no concuerde con el de la finca realmente transmitida, el sujeto pasivo vendrá obligado a realizar la correspondiente declaración tributaria en las Oficinas Municipales, para que, una vez determinado el valor catastral, previa cuantificación de la deuda, por la Administración municipal, se gire la liquidación o liquidaciones pertinentes.

Así pues, Madrid ha optado por un régimen de autoliquidación del IIVTNU, salvo en dos circunstancias: la primera, ya vista, ante la inexistencia de valor catastral, lo que parece impedir la correspondiente liquidación; y, en segundo lugar, en los casos en los que el sujeto pasivo considere que su transmisión esté exenta, o no sujeta o prescrita, en este caso, el sujeto presenta declaración según lo recogido en el artículo 25 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU².

En este contexto, también cabe incluir la solicitud de ayuda por el contribuyente para la realización de la autoliquidación del IIVTNU, ayuda que presta el Ayuntamiento de Madrid y que se traduce en un «*proyecto de autoliquidación*», tras la aportación de la documentación siguiente por el contribuyente:

- Para transmisiones *inter vivos*:
 - Copia simple de la escritura que origina el devengo.
 - Fotocopia del DNI o NIF del sujeto pasivo, tarjeta de residencia o pasaporte si es extranjero, CIF si es persona jurídica.
 - Si se pacta que se haga cargo del pago el adquirente, este deberá incluir también fotocopia del DNI del vendedor.
 - Fotocopia del último recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

- Para transmisiones *mortis causa*:
 - Copia simple de la escritura de herencia.
 - Fotocopia del DNI del heredero.
 - Fotocopia del último recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
 - Si no hay escritura de herencia: relación de bienes presentada en la Comunidad de Madrid a fin de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones.

² El artículo 25 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Madrid señala que «Cuando el sujeto pasivo considere que la transmisión o, en su caso, la constitución de derechos reales de goce verificada debe declararse exenta, prescrita o no sujeta, presentará declaración ante la Administración Tributaria Municipal dentro de los plazos señalados en el artículo 23, que deberá cumplir los requisitos y acompañar la documentación reseñada en el artículo 24, además de la pertinente en que fundamente su pretensión. Si la Administración Municipal considera improcedente lo alegado, practicará liquidación definitiva que notificará al interesado».

Asimismo, es interesante advertir que existen Ayuntamientos, como es el caso de Barcelona³ o Madrid⁴, que poseen en sus webs la posibilidad de cumplimentar la autoliquidación del IIVTNU o de realizar cálculos estimativos del impuesto.

3. LOS DEBERES DE COLABORACIÓN Y LAS GARANTÍAS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

Dada la dificultad de controlar por parte del Ayuntamiento la realización del hecho imponible del IIVTNU, con los riesgos que ello implica, entre otros, la posible prescripción del derecho a liquidar el impuesto, el TRLHL y la Ley 22/2006, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid (en adelante, LEM) imponen a otros sujetos distintos del sujeto pasivo, el deber de colaborar, directa o indirectamente, en la gestión del impuesto. Todo ello sin perjuicio de los deberes de colaboración establecidos en el artículo 93 de la Ley General Tributaria⁵.

No es el momento de reflejar la jurisprudencia sobre la prescripción del derecho a liquidar de los Ayuntamientos en casos del IIVTNU, en particular, cuando la operación solo es reflejada en un documento privado y concurren los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil⁶. De tal manera, que los sistemas tradicionales de gestión, a veces, no han podido dar una respuesta rápida y eficaz a operaciones realizadas con escasa información, por lo que se han producido prescripciones del derecho a liquidar el IIVTNU.

Dos son los tipos de sujetos obligados a colaborar indicados en el TRLHL y uno el que está previsto en la LEM. Los dos sujetos obligados a colaborar directamente a través de la comunicación de una operación concreta, y que tienen como denominador común su relación con el hecho imponible del IIVTNU, son dos: el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate en el caso de negocios *inter vivos* a título gratuito, y en caso de negocios *inter vivos* a título oneroso, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

- En los negocios *inter vivos* a título gratuito⁷, el obligado a comunicar al Ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que los sujetos pasivos, es el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate (art. 110.6 TRLHL); y,

³ <https://w10.bcn.es/APPS/stplusplusvalues/inicio.do?i=c&pg=tramit&id=20000001295>

⁴ <http://www.munimadrid.es/gestionesWeb/gestiones.asp>

⁵ El artículo 93.1 de la Ley General Tributaria señala que «las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35, de esta Ley, están obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionadas con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidas de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas».

⁶ Entre otras, STS de 14 de octubre de 1996, NFJ004770; STS de 16 de julio de 2002, NFJ012564; STS de 22 de mayo de 2002, RJ2002/4486.

⁷ En cuanto al contenido de la comunicación, véase el artículo 26.2 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Madrid, apartado que ha sido modificado por Acuerdo del Pleno de dicho Ayuntamiento de 29 de noviembre de 2006.

- En los negocios *inter vivos* a título oneroso, los obligados a comunicar son el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. Se impone este específico deber de colaboración a la otra parte interviniente en el acto o contrato que ponga de manifiesto el incremento de valor; dicho sujeto habrá de poner en conocimiento del Ayuntamiento la realización del hecho imponible, esto es, la realización o producción del acto o negocio jurídico susceptible de gravamen por este impuesto. Ahora bien, el Ayuntamiento no podrá considerar a este obligado tributario como sujeto pasivo del IIVTNU⁸; y, en consecuencia, no podrá reclamarle cantidad alguna en dicho concepto, salvo la sanción que le corresponda por el incumplimiento del deber de colaboración⁹. Es más, no se podrá dirigir frente a este sujeto ni siquiera en el supuesto en el que éste se haya comprometido en un contrato a satisfacer el IIVTNU¹⁰.

3.1. Los deberes de colaboración de los notarios.

La reforma de la Ley del Notariado de 1862, por la Ley 36/2006, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal hizo constar el deber especial de colaboración que tienen los notarios con las autoridades judiciales y administrativas. Pues bien, los deberes de los notarios, en este contexto –art. 110.7 LHL–, son¹¹:

⁸ Cfr. STSJ de Extremadura de 30 de julio de 2001 (NFJ011227).

⁹ El artículo 118 de la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección del Ayuntamiento de Madrid, sobre «Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones», establece que:

«1. Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la Ley General Tributaria.

La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la Ley General Tributaria.»

¹⁰ En este supuesto cuando resulte imposible cobrar al sujeto pasivo y exista pacto entre las partes, se ha sugerido por S. ARNAL SURIA y J.M. GONZÁLEZ PUEYO, que la Administración tributaria, una vez agotada en vano la acción contra el sujeto pasivo, se subrogue en la posición de este exigiendo –por la vía civil, no por la contencioso-administrativa– el pago del tributo, en el ejercicio de las acciones que a dicho sujeto pasivo le hubieran correspondido de haber realizado el pago del IIVTNU, de acuerdo al artículo 111 del Código Civil. Cfr. *Manual de Ingresos de las Corporaciones Locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2001, pág. 652.

¹¹ Cfr. J.J. NIETO MONTERO, *La gestión de los impuestos municipales*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 203. F. POVEDA BLANCO, *Manual de Fiscalidad Local*, IEF, Madrid, 2005, pág. 899. J. PAGES I GALTES, *Tratado de Ordenanzas Fiscales*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 708.

- Al tiempo de otorgar la escritura pública en la que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible del IIVTNU, o de ejercer la fe pública notarial respecto de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas: advertir expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones ¹².
- Trimestralmente, dentro de la primera quincena de cada trimestre: remitir al Ayuntamiento respectivo, la relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad, así como relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas.
- Para ambos supuestos, el Ayuntamiento de Madrid prevé el régimen sancionador para los notarios que no cumplan con el deber, así como los elementos que deben contener las comunicaciones (arts. 26 y 27 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU).

Desde el día 1 de abril de 2002, en la relación o índice que deben remitir los notarios al Ayuntamiento exactor se dejará constancia de la referencia catastral de los bienes inmuebles que se corresponda con los que son objeto de transmisión o de la constitución de los derechos reales de goce limitativos de dominio. La comunicación se realizará pues al Ayuntamiento de la imposición, lo que produce, dada la libertad en la elección de notario aunque sea de distintas localidades, que haya un trasiego informativo entre los notarios, el Colegio Oficial del Notariado y los Ayuntamientos para cumplir con el deber informativo ¹³.

Es interesante en este punto hacer notar que los notarios en el ámbito territorial madrileño llevarán a cabo, en virtud de un Convenio firmado entre el Ayuntamiento de Madrid y el Colegio Oficial, la confección de la autoliquidación del IIVTNU en la propia notaría donde se otorgue la escritura pública relativa a la operación inmobiliaria, pudiéndose abonar en el mismo instante, con lo que al menos en Madrid todo parece indicar que se ahorrarían un importante volumen de gestiones (copia de escritura, cuantificación en el Ayuntamiento, entidad financiera donde realizar el pago...). Los notarios, posteriormente, remitirían al Ayuntamiento de Madrid, vía telemática, la escritura ¹⁴. Lo que supone el diseño y la implantación de una plataforma informática que permita el desarrollo de estas funciones, además del pago. Esta última cuestión es la que puede plantear

¹² En la práctica se observa que no todos los notarios llevan a cabo la mención expresa de la obligación de pagar el IIVTNU, ya que existe una reclamación generalizada de la falta de información por este impuesto por parte de los contribuyentes, quizás debido al error de identificación.

¹³ Cfr. G. ORON MORATAL, «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en *Tributos Locales*, coordinador D. MARÍN-BARNUEVO, Thomson-Civitas, Madrid, 2005, pág. 40.

¹⁴ Cfr. *El País*, edición de 12 de mayo de 2006, sección «Propiedades».

más problemas, debido a que el justificante que se obtendría debería valer para su presentación ante el Registro de la Propiedad para llevar a cabo la correspondiente inscripción registral. Luego no debería producir ningún efecto la simple impresión informática, sin validación alfanumérica o de cualquier otro tipo.

Volviendo a la Ley 36/2006, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, y dentro de la panoplia legal que desarrolla, destacan las obligaciones de control que dicha ley endosa a los notarios recordándoles que, como funcionarios públicos, deben velar por la regularidad no solo formal sino, especialmente, por la adecuación material a la ley de los actos o negocios jurídicos que autoricen. Esta circunstancia les somete a un deber más intenso de colaboración con las autoridades judiciales y administrativas que el exigible a meros particulares¹⁵.

Trasladando estos principios generales al ámbito del fraude fiscal en el sector inmobiliario, la nueva redacción de la Ley del Notariado (operada por la Ley 36/2006) exige a estos fedatarios públicos la obligación de identificar los medios de pago empleados por las partes en las escrituras en que intervengan comprensivas de actos o contratos por los que, de forma onerosa, se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, rústicos o urbanos.

Anticipándose a la propia Ley de Medidas, la Dirección General de los Registros y del Notariado ha dictado una Instrucción el 28 de noviembre último para despejar de dudas, imprecisiones o criterios dispares la labor de los notarios, en beneficio de los particulares que otorguen las escrituras relativas a bienes inmuebles (derecho a la seguridad jurídica de sus clientes), como del interés general (derecho de las Haciendas competentes al cobro efectivo de los ingresos públicos). A estos efectos son relevantes, como dice aquel centro directivo, el momento y el medio de pago. Si el pago del precio se hubiera producido con anterioridad a la fecha de la escritura, el notario hará constar en la misma la fecha o fechas en que se realizó y, a continuación, el medio de pago empleado en cada una de ellas. Por ejemplo: en metálico, mediante cheque nominativo o al portador, transferencia bancaria, ingreso en cuenta o compensación. Si el otorgante se negara a facilitar dicha información, en todo o en parte, el notario deberá hacer constar tal circunstancia en la propia escritura pública.

En todo caso, el notario deberá testimoniar en la escritura los documentos justificativos de los medios de pago que le exhiban los intervinientes. Si no efectuaran dicha exhibición documental, el notario deberá pedirles explicación de los motivos de la ausencia, y solicitar igualmente las fechas y medios de pago empleados, haciendo constar en la escritura, bajo responsabilidad de los propios otorgantes «en los términos que procedan», sus manifestaciones a tal respecto¹⁶.

¹⁵ El artículo 6 de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal modifica los artículos 17, 23 y 24 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado.

¹⁶ El artículo 24 de la Ley del Notariado, tras su modificación por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal queda redactado así: «En todo instrumento público consignará el Notario su nombre y vecindad, los nombres y vecindad de los testigos, y el lugar, año y día del otorgamiento. Los Notarios en su consideración de funcionarios públicos deberán velar por la regularidad no solo formal sino material de los actos o negocios jurídicos que autorice o intervenga, por lo que están sujetos a un deber especial de colaboración con las autoridades judiciales y administrativas. En

3.2. Los deberes de colaboración del Registro de la Propiedad.

Los deberes de colaboración previstos en la LEM y, desde el 29 de noviembre de 2006, también en el artículo 32 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Madrid, se refieren al Registro de la Propiedad, y para hechos, como no podía ser de otra manera, con proyección territorial madrileña. Asimismo, la Ley 36/2006, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha modificado algunas normas, tomado en consideración el cierre registral, entre otros deberes, para el Registro de la Propiedad.

Consiste su deber en que no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el IIVTNU en el Ayuntamiento de Madrid, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la correspondiente declaración o comunicación.

Naturalmente, no se exige al obligado tributario de su deber de declarar por el mero hecho de que la entidad municipal tenga conocimiento de los datos necesarios que le permiten liquidar el impuesto a través de las declaraciones o comunicaciones presentadas por sujetos terceros o por los notarios. Al mismo tiempo, el incumplimiento del deber de comunicar por parte de los notarios determinados datos, no comporta la exigibilidad de la deuda tributaria¹⁷.

El artículo 7 de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha modificado los artículos 21 y 254 de la Ley Hipotecaria. La modificación del artículo 21 se encuentra en la misma línea que la operada en los artículos 23 y 24 de la Ley del Notariado, estableciendo la obligación de que la inscripción contenga los datos identificativos de las personas, fincas, derechos inscritos y medios de pago utilizados.

Resulta también interesante la modificación del artículo 254 de la Ley Hipotecaria. En dicho artículo se contiene la regulación del cierre registral con distintas variables, al señalar que ningun-

consecuencia, este deber especial exige del Notario el cumplimiento de aquellas obligaciones que en el ámbito de su competencia establezcan dichas autoridades. En las escrituras relativas a actos o contratos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan a título oneroso el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles se identificarán, cuando la contraprestación consistiere en todo o en parte en dinero o signo que lo represente, los medios de pago empleados por las partes. A tal fin, y sin perjuicio de su ulterior desarrollo reglamentario, deberá identificarse si el precio se recibió con anterioridad o en el momento del otorgamiento de la escritura, su cuantía, así como si se efectuó en metálico, cheque, bancario o no, y, en su caso, nominativo o al portador, otro instrumento de giro o bien mediante transferencia bancaria. Igualmente, en las escrituras públicas citadas el Notario deberá incorporar la declaración previa del movimiento de los medios de pago aportadas por los comparecientes cuando proceda presentar esta en los términos previstos en la legislación de prevención del blanqueo de capitales. Si no se aportase dicha declaración por el obligado a ello, el Notario hará constar esta circunstancia en la escritura y lo comunicará al órgano correspondiente del Consejo General del Notariado. En las escrituras públicas a las que se refieren este artículo y el artículo 23 de esta Ley, el Consejo General del Notariado suministrará a la Administración tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley, la información relativa a las operaciones en las que se hubiera incumplido la obligación de comunicar al Notario el número de identificación fiscal para su constancia en la escritura, así como los medios de pago empleados y, en su caso, la negativa a identificar los medios de pago. Estos datos deberán constar en los índices informatizados».

¹⁷ Cfr. A. JABALERA RODRÍGUEZ, *La gestión impositiva municipal*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 261.

na inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir. Además, se indica que «no se practicará ninguna inscripción en el Registro de la Propiedad de títulos relativos a actos o contratos por los que se adquieran, declaren, constituyan, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, o a cualesquiera otros con trascendencia tributaria, cuando no consten en aquellos todos los *números de identificación fiscal* de los comparecientes y, en su caso, de las personas o entidades en cuya representación actúen». Y sigue diciendo, en relación al cierre registral que «no se practicará ninguna inscripción en el Registro de la Propiedad de títulos relativos a actos o contratos por los que se declaren, constituyan, transmitan, graven, modifiquen o extingan a título oneroso el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, cuando la contraprestación consistiera, en todo o en parte, en dinero o signo que lo represente, si el fedatario público hubiere hecho constar en la Escritura la negativa de los comparecientes a identificar, en todo o en parte, los datos o documentos relativos a los medios de pago empleados».

No obstante lo anterior, en los supuestos de falta del número de identificación fiscal, y de concreción de los medios de pago utilizados, se trata de defectos subsanables. La falta solo se entenderá subsanada cuando se presente ante el Registro de la Propiedad una escritura en la que consten todos los números de identificación fiscal y en la que se identifiquen todos los medios de pago empleados.

Así pues, el cierre registral precisa:

1. El pago de los impuestos establecidos o que se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir.
2. Los números de identificación fiscal de los comparecientes.
3. La identificación de los medios de pago empleados.

Como se puede deducir este conjunto de deberes es todavía de mayor amplitud que la establecida en la LEM, para el IIVTNU, y que resulta de aplicación también para los tributos locales.

4. RÉGIMEN JURÍDICO-FISCAL DE LOS NUEVOS DEBERES DEL REGISTRO DE LA PROPIEDAD RELATIVOS AL IIVTNU

El contenido de la disposición adicional sexta de la LEM rescuita, de alguna manera, el mandato del derogado artículo 361 del Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de Régimen Local (RDLeg. 781/1986), que preveía la imposibilidad de acceder al registro sin la acreditación de haberse presentado la declaración del impuesto y la nota de afección de los bienes al pago del impuesto.

Como es sabido, el artículo 361 del Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de Régimen Local fue derogado tras las dudas de legalidad que planteaba, resueltas en gran medida por la Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales a la Consulta de 8 de enero de 1990 (NFC000279). En esta Consulta se afirmaba que «los adquirentes de inmuebles no tendrán que acreditar la presentación de la declaración ante el Ayuntamiento como requisito previo a la inscripción del documento en el Registro de la Propiedad, ni tampoco deberán hacer constar los registradores la nota marginal de afección del bien al pago del Impuesto»^{18, 19}. Es verdad que la Consulta que se glosa difiere de la situación actual en un par de cuestiones:

1. En la Consulta se analiza la potestad de las Ordenanzas Fiscales para llevar a cabo este deber de colaborar, por lo que hay que colegir con la Consulta citada, que, sin cobertura legal, el Ayuntamiento de Madrid no podría realizar la misma, pero, en este caso, aquella existe a través de la LEM.
2. El caso examinado tomaba en consideración un supuesto distinto al actual IIVTNU, ya que el contexto impositivo y la estructura del impuesto era la del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos –IMIIVT–, en el que el comprador de un inmueble, por ejemplo, era considerado sustituto del contribuyente.

Algunos autores han seguido considerando vigente esta especial garantía por vía del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, que dispone que «ninguna inscripción se hará en el registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieren por las Leyes, si las devengan el acto o contrato que se pretenda inscribir»²⁰. Es verdad que esta opinión no ha sido unánime, y, existen registradores que no niegan la inscripción de un documento, sin acreditación del pago del impuesto²¹.

Pasemos al análisis de la disposición adicional sexta de la LEM, o el artículo 32 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Madrid, fruto de la previsión legal antes dicha, que establece lo siguiente²²:

«1. De conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Sexta de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, el Registro de la Propiedad no

¹⁸ Cfr. F. CASANA MERINO, *Tributos Locales: El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Dir. CALVO ORTEGA, EDERSA, Madrid, 2002, pág. 151.

¹⁹ En cuanto a la afección del bien al pago del IIVTNU hay que reafirmar su desaparición, aparte de que no grava una transmisión como tal, sino un aspecto de un bien exteriorizado a través de una transmisión; no está prevista en el texto legal; y la Consulta de la Dirección General de Tributos de 3 de julio de 2002 (NFC016637) lo reconoce.

²⁰ Cfr. T. COBO OLVERA, «Obligación de declarar y comunicar la producción del hecho imponible en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Quincena Fiscal*, núm.1/1995, págs. 9-18.

²¹ Cfr. Entre otros J.J. NIETO MONTERO, ob. cit., pág. 265; J.I. RUBIO DE URQUÍA, J. CORDERO y L. VALERO, «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 93 (diciembre 1990), pág. 33.

²² Modificado por Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Madrid de 29 de noviembre de 2006.

practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por este impuesto en el Ayuntamiento de Madrid sin que se acredite previamente haber presentado, tal y como se establece a continuación, alguno de los siguientes documentos:

- a) El ejemplar original de la autoliquidación con la validación bancaria del ingreso.
- b) La declaración tributaria debidamente sellada en las oficinas municipales.
- c) La comunicación a que se refiere el artículo 26 de la presente ordenanza, que podrá realizar directamente en las oficinas del Registro de la Propiedad en impreso a tal efecto.

2. En el Registro de la Propiedad se archivará una copia de la autoliquidación o declaración presentada y, además, en los supuestos en los que el documento presentado sea de comunicación, otra copia será remitida por el Registro al Ayuntamiento, utilizando para ello, siempre que sea posible, medios telemáticos. La copia archivada podrá serlo en papel o digital».

Así pues, del texto legal reflejado se observan una serie de deberes que tienen por destinatario al Registro de la Propiedad:

- En primer lugar, una obligación de hacer o de no hacer, dependiendo de la perspectiva, según la cual el Registro, si se acredita el pago del IIVTNU, o que se ha presentado la declaración, o la pertinente comunicación, efectuará la correspondiente inscripción, o lo contrario ante la falta de la misma.
- En segundo lugar, una obligación de mantener el archivo de las copias de autoliquidación o declaración y comunicación presentadas; y
- Por último, una obligación de remisión al Ayuntamiento de la comunicación practicada.

Indudablemente, esta nueva medida, desglosada en distintos deberes, supone una carga de trabajo para los Registradores de la Propiedad que deben tras la aprobación de la LEM, impedir la inscripción si no se acredita el pago, la presentación de la declaración o la comunicación pertinente ²³. En todo caso, el deber de colaboración al estar previsto en una norma legal, no tiene escapatoria alguna de resistencia, ni de incumplimiento, salvo que se quiera hacer frente a la correspondiente sanción.

En relación con la carga de trabajo, debe no pasarse por alto el contenido del apartado segundo del artículo 32 de la Ordenanza. Por un lado, se establece la obligación de mantener un archivo

²³ Los Registradores de la Propiedad tienen, en este sentido, la experiencia del artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que establece que ningún documento que contenga actos o contratos sujetos al ITPAJD se admitirá, ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquel.

con las copias de las autoliquidaciones o declaraciones; por otro lado, tratándose de comunicaciones, el Registro tiene el deber de enviar una copia de la misma al Ayuntamiento de Madrid, y siempre que sea posible, lo debería hacer por medios telemáticos. Es de suponer que se tendrá que diseñar la correspondiente plataforma informática para llevar a cabo esta previsión.

Para que el Registro de la Propiedad lleve a cabo la inscripción de un documento es necesario que se acredite previamente haber presentado alguno de los siguientes documentos:

- *El ejemplar original de la autoliquidación con la validación bancaria del ingreso.* Para ello el actual impreso del «Abonaré» del IIVTNU también se ha retocado con el fin de cumplir con el mandato de la disposición adicional sexta de la LEM. En la actualidad, los impresos de autoliquidación/declaración así como los impresos de proyectos de autoliquidación, es decir, las autoliquidaciones realizadas a petición de los interesados, se configuran con cuatro ejemplares de papel autocopiativo, que se destinan al Registro de la Propiedad, a la entidad financiera, al Ayuntamiento de Madrid y, por último, al interesado. Por lo tanto, la presentación por este último de su ejemplar con validación bancaria, debe ser suficiente para que se lleve a cabo la inscripción según se señala en la disposición adicional sexta de la LEM. En todo caso, parece que no se ha tenido en cuenta la posibilidad del pago por tarjeta de crédito o por banca electrónica, ya que en ninguno de estos dos casos es posible la validación bancaria. Sería interesante que se contemplara esta fórmula, que por otro lado, existe para el pago de otros tributos municipales, y para el propio IIVTNU, de cara al futuro al poderse realizar en las propias oficinas notariales, como ya se ha comentado.
- *La declaración tributaria debidamente sellada en las oficinas municipales.*
- *La comunicación a que se refiere el artículo 26 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Madrid, que podrá realizar directamente en las Oficinas del Registro de la Propiedad en impreso a tal efecto.* El contenido de la comunicación viene prevista en el artículo 26.2 de dicha Ordenanza Fiscal, y señala que dicha comunicación contendrá, como mínimo, los datos siguientes:
 - Lugar y notario autorizante de la escritura.
 - Número de protocolo de esta y fecha de la misma.
 - Nombre y apellidos o razón social del transmitente y del adquirente, DNI o NIF de estos, y su domicilio.
 - Nombre y apellidos y domicilio del representante, en su caso.
 - Situación del inmueble; y
 - Participación adquirida y cuota de copropiedad si se trata de finca en régimen de división horizontal.

Esto ha llevado consigo la necesidad de nuevos modelos de presentación de la comunicación diseñados por dicho Ayuntamiento y consensuados con el Colegio de Registradores, en el que, por supuesto, su presentación no significa en ningún caso que se haya pagado el IIVTNU, ya que son presentados por el comprador de una vivienda, por ejemplo. Es decir, la comunicación tal y como se regula legalmente debe presentarse por aquel que no es el contribuyente, porque, en este caso, es la autoliquidación o declaración la que se presenta. La comunicación, por tanto, corre por cuenta, por ejemplo, en un negocio *inter vivos* oneroso por el comprador de la vivienda, por ejemplo.

La experiencia indica que en una operación inmobiliaria el vendedor, que es el obligado al pago del IIVTNU, puede no tener un especial interés en pagar el impuesto, lo que da lugar a que el comprador no pudiera inscribir en el Registro de la Propiedad el correspondiente inmueble, por la falta de la acreditación del pago con la validación bancaria pertinente. Es, por ello, que se ha previsto el régimen de la comunicación como medio alternativo para que el comprador pueda inscribir en el Registro un documento con relevancia para este. De no existir esta posibilidad, se podía llegar a un callejón sin salida, ante la imposibilidad de poder acreditar el pago del impuesto. Con la información suministrada por el comprador en la citada comunicación se otorga una información suficiente para el cruce informático de datos, y para la apertura del consiguiente procedimiento inspector en los supuestos de impago del impuesto.

En la práctica, sin embargo, es muy común que en el contrato de compraventa de inmuebles se pacte que el IIVTNU sea pagado por el comprador, en lugar del vendedor, como legalmente se indica ²⁴. Estos pactos dan lugar a que sea el comprador el que realice el pago en virtud, teniendo la consideración de pago realizado por un tercero ²⁵, que produce el mismo efecto liberador del pago como si fuera realizado por el contribuyente. Asimismo, y vistas las anteriores consideraciones, el comprador tiene interés en el pago, para la obtención de la correspondiente autoliquidación con la validación bancaria pertinente para llevar a efecto la inscripción en el Registro.

Por último, hay que advertir que este deber que recae sobre el Registro de la Propiedad, tampoco resulta nuevo desde el punto de vista del sistema fiscal, porque nos encontramos que el artículo 54.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

²⁴ El artículo 17.4 de la Ley General Tributaria establece que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. Esta libertad de pactos debe ponerse en relación con el artículo 1.255 del Código Civil, en donde se regula la libertad civil de pactos. El pacto al que nos referimos, que tiene como objetivo trasladar íntegramente la carga tributaria a quien no es por ley, el sujeto obligado frente a la Administración tributaria. Así pues, estos pactos son válidos y producen efectos entre las partes, pero no frente a la Administración. Cfr. R. HUESCA BOADILLA, *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2004, pág. 178. M. VEGA HERRERO y J.L. MUÑOZ DEL CASTILLO, *La nueva Ley General Tributaria*, Dir. R. CALVO ORTEGA, Civitas, Madrid, 2004, pág. 109.

²⁵ El artículo 33 del Reglamento General de Recaudación admite el pago por tercero, si bien es cierto que no podría ejercer ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago, eso sí, tendrá siempre una acción civil de repetición contra el obligado al pago. El tercero que paga no entra en el procedimiento administrativo, limitándose su relación al hecho material del pago y a los derechos dimanantes del mismo, como, por ejemplo, la devolución de ingresos indebidos. Cfr. STS de 13 de marzo de 1987. Consúltense A. APARICIO, B. RODRÍGUEZ ALONSO, J.L. GALLEGOS y S. ÁLVAREZ, *Reglamento General de Recaudación. Especial referencia a la Administración Local*, La Ley, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2006, pág. 245.

dicos Documentados también prevé una garantía similar del crédito tributario. Así, se indica que «ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este Impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquel, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria. Los Juzgados y Tribunales remitirán a los órganos competentes para la liquidación del Impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación».