

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA, JUSTICIA Y RELACIONES CON LAS CORTES

27061 *Resolución de 29 de noviembre de 2024, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la calificación del registrador de la propiedad de Tacoronte, por la que se suspende la inscripción de una escritura de compraventa.*

En el recurso interpuesto por don J. A. H., en nombre y representación de la entidad «Sánchez Parodi & Alonso Abogados, S.L.», contra la calificación del registrador de la Propiedad de Tacoronte, don Ramón Martín-Ambrosio García-Arquimbau, por la que se suspende la inscripción de una escritura de compraventa.

Hechos

I

Mediante escritura autorizada el día 15 de octubre de 2008 por la notaria de La Laguna, doña Ana María Álvarez Lavers, se otorgaba compraventa por la entidad «Construcciones y Promociones Surania, S.L.» a favor de la entidad «Propiedades Premier Sociedad Limitada Gestión Inmobiliaria, S.L.» de una finca sita en Tacoronte.

Presentada el día 16 de octubre de 2008 dicha escritura en el Registro de la Propiedad de Tacoronte, asiento de presentación número 192, Diario 15, fue objeto de calificación negativa por falta de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que correspondía a la adquirente. Posteriormente, no se presentó de nuevo y, por tanto, no causó inscripción.

Mediante escritura autorizada el día 1 de febrero de 2024 por el notario de Santa Cruz de Tenerife, don Isidoro González Barrios, se otorgaba dación en pago de la misma finca por la entidad «Propiedades Premier Sociedad Limitada Gestión Inmobiliaria, S.L.» a favor de «Sanchez Parodi & Alonso Abogados, S.L.»

II

Presentadas el día 20 de junio de 2024 las referidas escrituras en el Registro de la Propiedad de Tacoronte, la primera escritura fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Asiento 315/2024.
Legajo 315/2024.

Calificada la escritura autorizada el día 15/10/2008, ante el Notario de La Laguna, Ana María Álvarez Lavers, bajo el número 4059/2008 de su orden de protocolo con arreglo al artículo 18 de la Ley Hipotecaria y 98 del Reglamento Hipotecario, se suspende la inscripción de la misma en base a los siguientes:

Hechos.

Primero. Que el pasado día veinte de junio del año dos mil veinticuatro, el Sr. A. H., J., presentó físicamente copia auténtica de la escritura referida causando el asiento 315 del Diario 2024.

Segundo. Que en el documento presentado Construcciones Promociones Surania SL vende a Propiedades Premier Sociedad Limitada Gestión Inmobiliaria SL, la finca número 11311 del término municipal de Tacoronte.

Tercero. Que la entidad mercantil Construcciones Promociones Surania SL tiene el N.I.F revocado con fecha 23 de julio de 2020.

Fundamentos de Derecho.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 18, 19 y 19 bis de la Ley Hipotecaria y 98 de su Reglamento, se emite la presente nota de calificación negativa en base a los siguientes defectos subsanables:

Primero. La entidad vendedora tiene revocado el Número de Identificación Fiscal. No es inscribible una escritura de venta de finca otorgada, como vendedor, por una mercantil que, en el momento de la presentación de la escritura de venta en el Registro, tiene revocado el NIF por motivos fiscales. La no inscribibilidad se desprende inequívocamente de lo dispuesto en el ap. 4 de la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17-12, General Tributaria, en conexión, en el ámbito registral, con el art. 254.2 LH. Señala la Dirección General en resoluciones como la del 16 de junio de 2023 que sólo los medios legales previstos para rehabilitar el NIF pueden permitir la inscripción de la venta; y si la entidad vendedora no colaborase, cabría un expediente ante la AEAT para obtener dicha rehabilitación, exclusivamente a los efectos de lograr la inscripción registral de la venta; quedando, en último término, expedita la vía judicial.

Calificación.

En virtud de los defectos subsanables señalados se acuerda suspender la inscripción del documento presentado. El asiento queda prorrogado por un plazo de sesenta (60) días contados desde la fecha de la última notificación que de esta calificación se realice a los interesados. No se toma anotación preventiva de suspensión por defecto subsanable al no haberse solicitado por el presentante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley Hipotecaria.

De conformidad con la legislación hipotecaria, contra la precedente calificación negativa los interesados podrán: (...).

Este documento ha sido firmado con firma electrónica cualificada por Ramón Martín-Ambrosio García-Arquimbau registrador/a titular de Registro de la Propiedad de Tacoronte a día diez de julio del dos mil veinticuatro».

Simultáneamente, se emitió nota de calificación respecto de la segunda escritura en los términos siguientes:

«Nota de suspensión de la calificación.

Presentada con fecha 20/06/2024, escritura otorgada el 01/02/2024 ante el Notario de Santa Cruz de Tenerife, Isidoro González Barrios, bajo el número 283/2024 de su orden de protocolo, que motivó el asiento 316 del diario 2024, queda suspendido el despacho del mismo, de conformidad con los artículos 17 y 18 de la Ley Hipotecaria y 432 del Reglamento Hipotecario, hasta que se practique la inscripción o caduque el asiento 315 del diario 2024, presentado con anterioridad, y necesario para su inscripción y suspendido en virtud de la nota de calificación que consta al pie del mismo. El asiento de presentación queda prorrogado por el término legal.

Este documento ha sido firmado con firma electrónica cualificada por Ramón Martín-Ambrosio García-Arquimbau registrador/a titular de Registro de la Propiedad de Tacoronte a día once de julio del dos mil veinticuatro.»

III

Contra las anteriores notas de calificación, don J. A. H., en nombre y representación de la entidad «Sánchez Parodi & Alonso Abogados, S.L.», interpuso recurso el día 16 de septiembre de 2024 mediante escrito en el que, en síntesis, alegaba lo siguiente:

«Antecedentes de hecho.

Primero: Con fecha 15 de octubre de 2008 se suscribió escritura pública de compraventa entre la entidad Construcciones y Promociones Surania, SL y la entidad Propiedades Premier Gestión Inmobiliaria, SL, n.º 4059 del protocolo de la notario de La Laguna Dña. Ana María Álvarez Lavers.

Presentada dicha escritura para su registro el 16 de octubre de 2008, asiento 192, diario 15, se calificó como “suspendida” hasta que se presentara el documento de autoliquidación del impuesto de transmisiones patrimoniales que debía ser pagado por la adquirente, la citada Propiedades Premier.

Segundo: A la transmitente, Construcciones y Promociones Surania, SL, al parecer, le fue revocado el CIF el 23 de julio de 2020.

Tercero: Con fecha 1 de febrero de 2024 la adquirente, Propiedades Premier Gestión Inmobiliaria, SL transmitió la misma propiedad en dación en pago a mi representada, Sánchez Parodi & Alonso, Abogados, SL, en escritura de 1 de febrero de 2024, n.º 283 del Protocolo del Notario d. Isidoro González Barrios, con residencia en S/C de Tenerife.

Cuarto: Presentadas por el que ambas escrituras para su inscripción, adjuntándose a la primera el modelo 600 del ITP y AJD, y a la segunda el resguardo de todas las liquidaciones fiscales procedentes, el Registrador de Tacoronte, deniega mediante las calificaciones que ahora se recurren, la inscripción de la primera escritura y, por ende, de la segunda, bajo el argumento de que la disposición adicional sexta, apartado 4 de la Ley General Tributaria, no permite la inscripción de escrituras de sociedades con el CIF revocado.

Fundamentos jurídicos.

- I) Competencia, legitimación, plazo y procedimiento (...).
- II) Motivos del recurso:

A) Infracción del art. 9.3 de la Constitución en su acepción de irretroactividad de las normas desfavorables.

La calificación que se impugna pretende la aplicación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, en cuya disposición adicional Veinticinco, se modifica el apartado 4 de la disposición adicional sexta, que queda redactado de la siguiente forma:

“4. La publicación de la revocación del número de identificación fiscal asignado en el ‘Boletín Oficial del Estado’, determinará la pérdida de validez a efectos identificativos de dicho número en el ámbito fiscal.

Asimismo, la publicación anterior determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos bancarios en que consten como titulares o autorizados los titulares de dichos números revocados, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal.

Cuando la revocación se refiera al número de identificación fiscal de una entidad, su publicación en el ‘Boletín Oficial del Estado’ implicará la abstención del notario para autorizar cualquier instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase, así como la prohibición de acceso a cualquier registro público, incluidos

los de carácter administrativo, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal. El registro público en el que esté inscrita la entidad a la que afecte la revocación, en función del tipo de entidad de que se trate, procederá a extender en la hoja abierta a dicha entidad una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a aquella, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal.

Excepcionalmente, se admitirá la realización de los trámites imprescindibles para la cancelación de la nota marginal a la que se refiere el párrafo anterior.

De igual modo, en todas las certificaciones registrales de la entidad titular del número revocado debe constar que el mismo está revocado.

Lo dispuesto en este apartado no impedirá a la Administración Tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias Pendientes. No obstante, la admisión de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que conste número de identificación fiscal revocado quedará condicionada, en los términos reglamentariamente establecidos, a la rehabilitación del citado número de identificación fiscal."

Esta norma fue publicada el 10/07/2021, en vigor a partir del 11/07/2021 y en consecuencia, únicamente, es aplicable a actos o negocios jurídicos que pretendan suscribirse ante notario e inscribirse ante cualquier Registro después de esa fecha.

Pero no es este nuestro caso, donde el negocio jurídico se otorgó en escritura pública en 2008 y se presentó a calificación que quedó suspendida también en 2008.

La aplicación, parcial, de esa norma (total no es posible pues la intervención del notario ya no puede soslayarse), a actos realizados más de 10 años antes de su entrada en vigor, infringe el art. 9.3 de la constitución.

Es doctrina de nuestro Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 49/2015 de 5 marzo. RTC 201549, entre otras.

"Tercero: Para dar adecuada respuesta a la duda de constitucionalidad planteada hemos de tener presente nuestra doctrina sobre el principio de irretroactividad contemplado en el art. 9.3 CE (...).

a) Es doctrina reiterada de este Tribunal la de que el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el art. 9.3 CE (...) –no es un principio general sino que está referido exclusivamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales (SSTC 27/1981 [...], 6/1983 [...], y 150/1990 [...]) (STC 173/1996, de 31 de octubre [...], FJ 3). Fuera de estos dos ámbitos, nada impide constitucionalmente al legislador dotar a la ley del grado de retroactividad que considere oportuno, entre otras razones porque la interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad conduciría a situaciones de congelación o petrificación del ordenamiento jurídico, lo que resulta inadmisibles –ello, obviamente, sin perjuicio del debido respeto a otros principios consagrados en el art. 9.3 CE (...)- (SSTC 108/1986, de 29 de julio [...], FJ 17; 99/1987, de 11 de junio [...], FJ 6).

b) La expresión 'restricción de derechos individuales' del art. 9.3 CE (...) ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual el límite de dicho artículo hay que considerar que se refiere a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del Título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona (SSTC 104/2000, de 13 de abril [...], FJ 6; 131/2001, de 7 de junio [...], FJ 5; 112/2006, de 5 de abril [...], FJ 17; 89/2009, de 20 de abril [...], FJ 4; 90/2009, de 20 de abril [...], FJ 4; 100/2012, de 8 de mayo [...], FJ 10).

c) Lo que el art. 9.3 CE (...) prohíbe es "la incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad" (STC 42/1986, de 10 de abril [...]). Como ha reiterado este Tribunal –la eficacia y protección del derecho individual –nazca de una relación pública o de una privada– dependerá de su naturaleza y de su asunción más o menos plena por el sujeto, de su ingreso en el patrimonio del individuo, de manera que la irretroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto

y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas [por todas, SSTC 99/1987, de 11 de junio (...), FJ 6 b), o 178/1989, de 2 de noviembre (...), FJ 9], de lo que se deduce que sólo puede afirmarse que una norma es retroactiva, a los efectos del art. 9.3 CE (...), cuando incide sobre –relaciones consagradas y afecta a– situaciones agotadas [por todas, STC 99/1987, de 11 de junio (...), 112/2006, de 5 de abril [...], FJ 17).

Aplicación al caso que nos ocupa de dicha doctrina:

1.º) Norma desfavorable: La citada norma sin duda efectos desfavorables para el ciudadano. Es más, produce no solo efectos desfavorables para la persona afectada por la revocación del CIF, sino para todos los que contratan con ella y contra la seguridad jurídica del tráfico en general, pues no hay que olvidar que la publicidad registral, que se impide contra un acto efectuado por una entidad con el CIF revocado, produce el efecto de que los terceros tendrán una idea equivocada del derecho inscrito.

Y así, en nuestro caso, el Registro publica que la propiedad del inmueble es de la entidad Promociones y Construcciones Surania, SL, cuando en realidad ha habido dos transmisiones posteriores, efectuadas en escritura pública, del inmueble que no pueden acceder al registro.

Así, cualquier acreedor privado y público podrá pensar que el inmueble es de aquélla y podrá ser embargado, lo que dará lugar a que proliferen tercerías de dominio o dobles ventas, etc.

En nuestro caso, por tanto, una vez consumada la transmisión por la que tiene el CIF revocado, lo que tuvo lugar nada menos que en 2008, los perjuicios son para todos los demás.

2.º) Existencia de actos consumados que han desplegado efectos jurídicos plenos, que resultan afectados con retroactividad, sin que el afectado pudiera imaginar al tiempo de celebrar el negocio con la entidad que luego resulta afectada por la revocación del CIF que aquellos efectos desfavorables podrían llegar a serle aplicados 16 años después.

En nuestro caso, se trata en ambos casos de negocios jurídicos consumados desde hace décadas.

Y cuando se contrató entre la empresa que 11 años después se le revoca el CIF y la empresa Propiedades Premier en 2008, no era siquiera imaginable que se cerrara el registro a la adquirente por revocación del CIF de la segunda muchos años después.

Pero es que, además, de la interpretación realizada por el registrador cuya calificación se impugna, resulta que la segunda transmisión (la de 2024) que también ha accedido al notario, pues ambas parte [sic] cumplen sus obligaciones fiscales, resulta perjudicada por la primera transmisión que en el momento de formalizarse cumplía los requisitos relativos al CIF, ahora no los cumple, pero perjudica en cadena todas las demás transmisiones.

De ahí que no pueda aplicarse dicha norma desfavorable y menos parcialmente a actos realizados 16 años antes de su entrada en vigor.

Esta norma que interpretamos tiene por así decirlo, dos presupuestos y unas consecuencias.

Los presupuestos son: la existencia de un acto o negocio jurídico, que exista una entidad con el cif revocado; y las consecuencias son la imposibilidad de la intervención y el acceso del negocio o acto a cualquier registro público.

Pues bien, lo que determina la aplicación temporal de la norma es la fecha del acto o negocio que, necesariamente, ha de ser anterior a julio de 2021, y no la fecha en que pretendan, en este caso, subsanarse los defectos de una escritura de 2008, presentada en 2008 con defectos que se subsanan en 2024.

Y es que es lo que trata de garantizar la seguridad jurídica, es que las partes puedan conocer que cualquier acto que realicen después de la fecha de entrada en vigor de la norma tiene aparejado estos efectos desfavorables.

Lo que no puede pretenderse, dicho con el debido respecto, es que haya actos realizados debidamente en décadas anteriores que, ahora, no puedan acceder al

registro. E incluso actos realizados después de la norma que sí cumplen pero que no pueden acceder al registro por culpa de sujetos pasivo con el CIF revocado que intervinieron en actos precursores de otros que sí cumplen, porque aquí se perjudica a personas que nada tienen que ver con los “infractores”.

Por tanto, no cabe una aplicación o interpretación de la norma donde el negocio esté correctamente realizado al tiempo de llevarse a cabo, pero que sufra las consecuencias de la norma desfavorable que examinamos y, además, solo algunas pues otras, obviamente, ya se consumaron en el tiempo, ni tampoco que se extienda a actos realizados por terceros ajenos al incumplimiento de las normas fiscales.

Y todo ello sin que ninguno de todos los intervinientes en los actos en cuestión (ni siquiera el notario que autoriza la segunda transmisión) pudieran siquiera imaginarse las consecuencias negativas de sus actos.

B) Infracción de la propia disposición adicional sexta de la LGT.

Por otra parte, como ha interpretado esa propia Dirección General, este precepto no sería aplicable si la entidad a la que se ha revocado el CIF no estaba obligada al pago de las obligaciones fiscales que generó la operación cuya inscripción se deniega.

Este sería nuestro caso, pues las obligaciones fiscales que generó la transmisión efectuada en 2008 correspondían a Propiedades Premier que por otra parte están prescritas.»

IV

Mediante escrito, de fecha 1 de octubre de 2024, el registrador de la Propiedad emitió informe y elevó el expediente a este Centro Directivo. Notificada la interposición del recurso «al Notario titular del protocolo de la Notaria autorizante», no se ha producido alegación alguna.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 24 de la Constitución Española; 1, 20 y 40 de la Ley Hipotecaria; 131.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; 119.2 y la disposición final duodécima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria; los artículos 23 y 147 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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; la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2000; las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 2 de febrero de 1979, 26 de mayo y 4 de junio de 1998, 23 de diciembre de 1999, 21 de marzo de 2000, 11 de abril de 2001, 14 de enero, 21 de marzo y 27 de abril de 2002, 17 de septiembre y 15 y 19 de octubre de 2004, 10 de marzo, 20 de abril, 23 de mayo, 26 de julio y 16 de septiembre de 2005, 20 de enero, 25 de febrero y 20 de mayo de 2006, 31 de enero y 4 de octubre de 2007, 11 de febrero de 2008, 19 de junio y 30 de julio de 2009, 1 y 23 de marzo y 13 de diciembre de 2010, 21 de febrero, 7 y 26 de julio y 21 de septiembre de 2011, 27 de febrero de 2012, 7 de junio, 8 de octubre y 14 de noviembre de 2013, 11 de enero y 16 de septiembre de 2014, 23 de enero, 20 de mayo, 15 (ésta del sistema registral en contestación a consulta) y 19 de septiembre y 22 de diciembre de 2015, 18 de mayo de 2016, 18 de enero, 14 de julio y 12 de diciembre de 2017, 11 y 20 de junio de 2018, 17 de enero, 20 de febrero y 22 y 23 de julio de 2019 y 7 y 15 de enero de 2020, y las Resoluciones de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 6, 7 y 19 de febrero, 20 de marzo, 28 de julio y 9 de octubre de 2020, 15 de enero, 10 de febrero, 2 de septiembre y 2 y 14 de diciembre de 2021, 29 de julio, 12 de agosto y 28 de noviembre de 2022 y 16 y 20 de junio de 2023.

1. Debe decidirse en este expediente si es o no inscribible una escritura de compraventa seguida de otra en las que concurren los hechos y circunstancias siguientes:

– mediante escritura de fecha 15 de octubre de 2008 se otorga compraventa por la entidad «Construcciones y Promociones Surania, SL» a favor de la entidad «Propiedades Premier Sociedad Limitada Gestión Inmobiliaria, SL» de una finca sita en Tacoronte.

– presentada dicha escritura en el Registro el día 16 de octubre de 2008, asiento 192, Diario 15, fue objeto de calificación negativa por falta de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que correspondía a la adquirente. Posteriormente no se ha presentado de nuevo y, por tanto, no ha causado inscripción.

– mediante escritura autorizada el día 1 de febrero de 2024, se otorga dación en pago de la misma finca por la entidad «Propiedades Premier Sociedad Limitada Gestión Inmobiliaria, SL» a favor de «Sánchez Parodi & Alonso Abogados, SL».

El registrador señala como defecto para la inscripción de la primera escritura que la entidad vendedora tiene revocado el número de identificación fiscal y, por tanto, no es inscribible una escritura de venta de finca otorgada, como vendedor, por una mercantil que, en el momento de la presentación de la escritura de venta en el Registro, tiene revocado el número de identificación fiscal por motivos fiscales. Respecto de la segunda escritura, suspende el despacho, hasta que se practique la inscripción de la primera o caduque el asiento de presentación.

El recurrente alega lo siguiente: que la aplicación parcial de la norma, a actos realizados más de diez años antes de su entrada en vigor, infringe el artículo 9.3 de la Constitución; que el negocio jurídico se otorgó en escritura pública y se presentó a calificación que quedó suspendida también en 2008; que desvirtúa la publicidad del Registro dado que cualquier acreedor privado o público podrá pensar que el inmueble es del titular aparente y podrá ser embargado, lo que dará lugar a que proliferen las tercerías de dominio o dobles ventas; que una vez consumada la transmisión por la que tiene el número de identificación fiscal revocado, lo que tuvo lugar nada menos que en el año 2008, los perjuicios son para todos los demás; que no puede aplicarse una norma desfavorable y menos parcialmente a actos realizados 16 años antes de su entrada en vigor, lo que atenta contra la seguridad jurídica dado que no cabe una aplicación e interpretación de la norma donde el negocio esté correctamente realizado al tiempo de llevarse a cabo, pero que sufra las consecuencias desfavorables de la norma posterior, ni tampoco que se extienda a actos realizados por terceros ajenos al incumplimiento de las normas fiscales, sin que, ninguno de los intervinientes en los actos en cuestión, (ni siquiera el notario que autoriza la segunda transmisión) pudieran siquiera imaginarse las consecuencias negativas de sus actos.

2. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, introdujo reformas en la legislación hipotecaria y notarial con el objetivo fundamental de que la respectiva actuación de los notarios y registradores contribuya activamente en la prevención del fraude fiscal. Como pone de manifiesto la Exposición de Motivos de dicha ley, que constituye un elemento relevante para conocer cuál ha sido la voluntad del legislador, el fraude fiscal es un fenómeno del que derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto, por lo que frente a los comportamientos defraudatorios, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no sólo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también a evitar que esos comportamientos se produzcan. En este sentido, la citada Exposición de Motivos destaca que el «fortalecimiento del control y la prevención del fraude fiscal es un compromiso del Gobierno» y que, atendiendo a las líneas estratégicas de la lucha contra el fraude se incluyen «un conjunto de medidas tendentes a potenciar las facultades de actuación de los órganos de control, con remoción de los obstáculos procedimentales que pudieran perjudicar la eficacia de la respuesta al fenómeno del fraude». En este contexto general, una de las finalidades de

la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, según su Exposición de Motivos, es la prevención del fraude fiscal en el sector inmobiliario, en el que las novedades que introduce aquella «se dirigen a la obtención de información que permita un mejor seguimiento de las transmisiones y el empleo efectivo que se haga de los bienes inmuebles. Para ello se establece la obligatoriedad de la consignación del Número de Identificación Fiscal (NIF) y de los medios de pago empleados en las escrituras notariales relativas a actos y contratos sobre bienes inmuebles. La efectividad de estas prescripciones queda garantizada al fijarse como requisito necesario para la inscripción en el Registro de la Propiedad de tales escrituras. Esta figura del cierre registral ante incumplimientos de obligaciones de origen fiscal no constituye en ningún caso una novedad en nuestro ordenamiento. Debemos recordar, en efecto, que la normativa vigente ya prevé la figura del cierre registral en relación, por ejemplo, con las declaraciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

3. En relación con la revocación del número de identificación fiscal existe una reiterada doctrina de este Centro Directivo (vid. la Resolución de 16 de junio de 2023 y las citadas en ella) elaborada con base en el contenido a la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria, que dispone lo siguiente en su cuarto apartado, párrafo tercero, según redacción dada por el artículo 13.25 de la Ley 11/2021, de 9 de julio: «Cuando la revocación se refiera al número de identificación fiscal de una entidad, su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» implicará la abstención del notario para autorizar cualquier instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase, así como la prohibición de acceso a cualquier registro público, incluidos los de carácter administrativo, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal. El registro público en el que esté inscrita la entidad a la que afecte la revocación, en función del tipo de entidad de que se trate, procederá a extender en la hoja abierta a dicha entidad una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a aquella, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal».

4. La regulación del número de identificación fiscal se comprende en Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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.

El procedimiento de concesión se contempla en su artículo 23 y el de revocación y rehabilitación, que se enmarcan en los procedimientos de comprobación e investigación, en su artículo 147 (reformado en cuanto a la rehabilitación por virtud del artículo 1.29 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre), de cuya regulación resultan las consecuencias y efectos derivados de ambas situaciones. Específicamente el procedimiento de revocación, que obedece al incumplimiento de las obligaciones fiscales que el propio precepto determina, se sujeta al procedimiento en el mismo regulado y culmina con la publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

En este sentido, el apartado 8 del artículo 147 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, modificado por el artículo 1.29 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, establece lo siguiente: «Artículo 147. Revocación del número de identificación fiscal (...) 8. La Administración tributaria podrá rehabilitar el número de identificación fiscal mediante acuerdo que estará sujeto a los mismos requisitos de publicidad establecidos para la revocación en el apartado 3 de este artículo. Las solicitudes de rehabilitación del número de identificación fiscal sólo serán tramitadas cuando se acredite que han desaparecido las causas que motivaron la revocación y, en caso de sociedades, se comunique, además, quienes ostentan la titularidad del capital de la sociedad, con identificación completa de sus representantes legales, el domicilio fiscal, así como documentación que acredite cuál es la actividad

económica que la sociedad va a desarrollar. Careciendo de estos requisitos, las solicitudes se archivarán sin más trámite. La falta de resolución expresa de la solicitud de rehabilitación de un número de identificación fiscal en el plazo de tres meses determinará que la misma se entienda denegada».

Así, en virtud de estos preceptos, el titular de un número de identificación fiscal revocado podrá solicitar la rehabilitación de su número de identificación fiscal a la Administración Tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 147.8. En particular, deberá acreditar que han desaparecido las causas que motivaron la revocación y deberá comunicar, además, quienes ostentan la titularidad del capital de la sociedad, con identificación completa de sus representantes legales, el domicilio fiscal, así como documentación que acredite cuál es la actividad económica que la sociedad va a desarrollar.

En este sentido, la doctrina de esta Dirección General al respecto se elaboró sobre la redacción del artículo 131.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (y en el artículo 137 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, refundido por aquél), que establecía que en caso de baja provisional de una sociedad en el Índice de Entidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se imponía un cierre registral prácticamente total del que tan sólo quedaba excluida la certificación de alta en dicho Índice.

5. El referido apartado 4 de la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria, había sido añadido por el artículo 5.17 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y reformado por el artículo único.61 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por el citado artículo 13.25 de la Ley 11/2021, y tiene importantes consecuencias en el ámbito hipotecario y del Registro Mercantil pues, como puso de relieve la contestación de esta Dirección General de 15 de septiembre de 2015 a la consulta de la Subdirección General de Verificación y Control Tributario del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 3 de julio de 2015, se resuelven en la práctica de una nota marginal distinta a la que provoca la baja provisional en el Índice de Sociedades.

Como se puso entonces de relieve, la revocación del número de identificación fiscal obedece a una razón de ser y es objeto de un procedimiento distinto del que provoca la nota marginal de cierre previsto en el artículo 119.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En el ámbito del Registro de la Propiedad, el artículo 254.2 de la Ley Hipotecaria dispone 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».

6. Como se ha expuesto, alega el recurrente que, al realizar la primera compra, el número de identificación fiscal de la empresa vendedora no estaba revocado, por lo que no debe afectarle la retroactividad de la norma perjudicial para el segundo adquirente.

Este criterio no se puede confirmar, pues la prohibición que impone la disposición adicional sexta de la Ley General Tributaria antes referida es terminante: la publicación de la revocación del número de identificación fiscal «en el “Boletín Oficial del Estado” implicará la abstención del notario para autorizar cualquier instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase, así como la prohibición de acceso a cualquier registro público, incluidos los de carácter administrativo, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal (...)».

En definitiva, la disposición establece una doble prohibición: de autorización de cualquier instrumento público y de acceso a cualquier registro público; la primera se aplicará a los instrumentos que pretendan otorgarse con posterioridad a la entrada en vigor de la norma, y la segunda a los que pretendan acceder a cualquier registro público con posterioridad a la entrada en vigor de la norma. Por tanto, esta última prohibición se aplica también (y sobre todo, dada la prohibición de autorizar ningún instrumento) a los instrumentos autorizados con anterioridad a la entrada en vigor de la norma –a los que por tanto no afectaba la prohibición de autorización, pero sí la de acceso a cualquier registro público–.

Queda así vedado el acceso registral a cualquier transmisión que realice una entidad con el número de identificación fiscal revocado (vid., respecto de una venta extrajudicial derivada del ejercicio de la acción hipotecaria, la Resolución de este Centro Directivo de 29 de julio de 2022). Y, precisamente, habida cuenta de los términos en que se establece la prohibición, es aplicable aunque en el momento del otorgamiento de la escritura no se hubiera producido todavía esa revocación.

Por ello, solo los medios legales previstos para «rehabilitar» el número de identificación fiscal de la entidad vendedora pueden permitir la inscripción de la compraventa. Así, a falta de una imposible actuación de la entidad vendedora para la rehabilitación de su número de identificación fiscal, cabe un expediente ante la Agencia Tributaria para obtener dicha, exclusivamente a los efectos de la inscripción del mencionado título; y, en último término, quedará expedita la vía judicial.

Por tanto, este defecto debe ser confirmado.

7. En cuanto a la suspensión del despacho de la segunda escritura, autorizada el día 1 de febrero de 2024, no se trata de una calificación negativa del artículo 323 de la Ley Hipotecaria, sino de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 18 de la citada ley, que señala que «si el título hubiera sido retirado antes de la inscripción, tuviera defectos subsanables o existiera pendiente de inscripción un título presentado con anterioridad, el plazo de quince días se computará desde la fecha de la devolución del título, la subsanación o la inscripción del título previo, respectivamente. En estos casos, la vigencia del asiento de presentación se entenderá prorrogada hasta la terminación del plazo de inscripción». Una vez inscrito o caducado el asiento previo, se procederá, en su caso, a la calificación, por lo que se ha notificado al presentante que el título presentado no puede ser objeto de calificación hasta que caduque o se inscriba el título previo.

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

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

Madrid, 29 de noviembre de 2024.–La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, María Ester Pérez Jerez.