

Referencia: NFJ052987

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de diciembre de 2013Vocalía 12.^a

R.G. 947/2013

SUMARIO:

ITP y AJD. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Derechos reales de garantía. Préstamos hipotecarios. Sujeto pasivo. *Escrituras de constitución de hipoteca unilateral a favor de la Administración tributaria en garantía de un aplazamiento, fraccionamiento o suspensión.***Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La hipoteca está considerada como un derecho real de garantía, por lo que su constitución queda sujeta al IVA o al ITP y AJD, en función de quienes sean los sujetos intervinientes. Pero además es un acto valuable y que puede tener acceso al registro correspondiente, por lo que si se documenta en escritura pública, también cabría su gravamen en el ITP y AJD, por la modalidad de AJD, si su constitución no está sujeta a la modalidad de TPO. En el caso de la hipoteca unilateral, ésta se constituye por el dueño de la finca gravada y accede al Registro de la Propiedad pendiente de su aceptación por parte del acreedor hipotecario. Una vez aceptada por ese acreedor, sus efectos se retrotraen al momento de su constitución. Así las cosas, en relación con la tributación por el ITP y AJD debe diferenciarse si el deudor es sujeto pasivo de IVA o si no ostenta dicha condición:

- Si el deudor es sujeto pasivo del IVA, la operación no tributaría por la modalidad de TPO, al quedar sujeta a IVA –art. 7.5 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD)-. En IVA está exenta en virtud del art. 20.Uno.18.^a de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Sin perjuicio de lo anterior, quedaría sujeta a la modalidad de AJD por el documento notarial de constitución de la hipoteca unilateral, cuota variable o gradual del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD). En este caso, el sujeto pasivo será la Administración, como adquirente del derecho, resultando de aplicación las exenciones subjetivas del art. 45.I.A).a) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD).

- Si el deudor no ostenta la condición de sujeto pasivo del IVA, se trata de una operación sujeta al ITP y AJD, en la modalidad de TPO. Puesto que se trata de la constitución de un derecho real, según el art. 8.c) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), en caso de aceptación, será sujeto pasivo del Impuesto el acreedor hipotecario, esto es, el organismo público, al que resultarán de aplicación las exenciones subjetivas del artículo 45.I.A).a) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD). Si no se acepta la hipoteca, la operación tributaría por la modalidad de AJD, documentos notariales, cuota gradual, resultando sujeto pasivo la Administración, que quedaría pues exenta de acuerdo con lo señalado anteriormente.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 82, 233 y 242.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 100.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 68.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 1, 7, 8, 29, 31 y 45.

RD 939/2005 (RGR), arts. 46, 48 y 51.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 45.

Código Civil, art. 1.876.

Decreto de 8 de febrero de 1946 (TR Ley Hipotecaria), arts. 141 y 145.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS Y FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE LA CONSEJERÍA DE HACIENDA DE LA JUNTA DE CASTILLA Y LEÓN, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ José Cantalapiedra nº 2, 3ª planta (Valladolid-47014), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (Sala Desconcentrada de Burgos) de fecha 5 de septiembre de 2012, por la que se resuelve estimándola la reclamación número 40/269/2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 5 de octubre de 2010 se dictó en favor de determinada empresa acto de concesión de aplazamiento/fraccionamiento con otras garantías por la Dependencia de Recaudación de la Delegación Especial de Castilla y León, si bien condicionada a la formalización de garantía detallada en el Anexo III del acuerdo consistente en hipoteca inmobiliaria sobre las fincas que se relacionan.

2. El 9 de diciembre de 2010 se otorga escritura pública de constitución de hipoteca inmobiliaria unilateral a favor de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en garantía de la deuda, que es presentada el 28 de diciembre junto con la autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -modalidad Actos Jurídicos Documentados- en la que, sobre una base de 6.365.935,06 €, se aplica el tipo impositivo del 1% ingresando la cantidad de 63.659,35€.

3. Posteriormente, la entidad interesada presenta solicitud de devolución de ingresos indebidos, la cual viene motivada en la consideración de que la constitución de una hipoteca a favor de la Administración en garantía de un aplazamiento/fraccionamiento de deuda está exenta, en virtud de lo dispuesto en los artículos 29 y 45.I. A) del Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

4. Desestimada dicha solicitud, se formula recurso de reposición, siendo igualmente desestimado. Y frente a este último acuerdo desestimatorio, se deduce la reclamación económico-administrativa número 40/269/2011 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala Desconcentrada de Burgos (en adelante, TEAR).

5. El TEAR resuelve estimando las pretensiones de la entidad interesada. Su resolución se fundamenta, en esencia, en considerar que el otorgamiento en documento notarial de hipoteca a favor de la Administración Tributaria, expedido en interés de la misma, tiene por sujeto pasivo a la propia Administración Tributaria, a la que resulta de aplicación la exención subjetiva del artículo 45.I.A) del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Segundo:

Frente a la anterior resolución, el Director General de Tributos y Financiación Autonómica de la Consejería de Hacienda de la Junta de Castilla y León, interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En síntesis, expone el recurrente:

Según el artículo 7.1.B) del Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, la constitución del derecho real de hipoteca está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO) del Impuesto.

Sin embargo, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 7, cuando quien constituye la hipoteca es un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), en cuyo caso, la constitución del derecho real de hipoteca no estaría sujeta a TPO, sino a IVA (operación sujeta pero exenta). En tal caso, la no sujeción a TPO permite la sujeción a la cuota gradual de AJD a la escritura pública en que se formaliza la constitución de la garantía al cumplirse todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido.

La discrepancia con la resolución del TEAR es en relación con la determinación del sujeto pasivo. Y en relación con ello, argumenta el Director recurrente que en la constitución de una hipoteca unilateral no concurre simultáneamente el acuerdo de voluntades del acreedor hipotecario y el deudor hipotecante, a diferencia de lo que ocurre en la hipoteca ordinaria (bilateral), según lo establecido en el Art. 141 de la Ley Hipotecaria, el cual dispone:

“Artículo 141

En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral, del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución de la misma.

Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó.”

Entiende el Director recurrente que es posible que la persona a cuyo favor se constituye la hipoteca no intervenga en absoluto, ni llegue a tener ningún derecho, lo que pone de manifiesto la improcedencia de ser sujeto pasivo de un acto decidido y realizado por otro.

Por su parte, el artículo 29 del Texto Refundido establece “ Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”.

Considera el Director recurrente que en este supuesto no resulta de aplicación el primer criterio establecido pues en la constitución de una hipoteca unilateral que está pendiente de aceptación en el momento de su inscripción, no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho como ocurre en la hipoteca ordinaria ya que el mismo es todavía indeterminado.

Por esta razón considera necesario acudir a la regla alternativa, es decir, a la persona que ha instado la expedición de los documentos que, en este supuesto, es el mismo que constituye la hipoteca, es decir, la entidad reclamante. Considera que la escritura se expide en interés de la sociedad puesto que es a ésta a quien le interesa su constitución pues sin ella no se puede beneficiar de los aplazamientos o fraccionamientos que le pueda conceder la AEAT. Al ser el sujeto pasivo la persona que insta la escritura pública, el hecho de que la hipoteca se constituya a favor de una Administración Pública o de un particular no afecta en nada a su tributación siendo irrelevante la consideración de si procede o no aplicar lo dispuesto en el artículo 45.I. A) del Texto Refundido porque la AEAT no es sujeto pasivo.

Advierte el Director recurrente que la resolución de la Sala Desconcentrada de Burgos del TEAR de Castilla-León comparte el criterio de las contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas V1544-07 y V1882-07, que señalan que el sujeto pasivo es la Administración a cuyo favor se constituye la garantía hipotecaria resultado de aplicación lo dispuesto en el Art. 45.I. A) a) del Texto Refundido. Sin embargo ignora la existencia de otras contestaciones a consultas, como son la V2304-10 de 26 de octubre y las más recientes V1209-12 y V1349-12 de 1 y 21 de junio de 2012, que sostienen el criterio aplicado por la Oficina Gestora. Puesto que las Consultas de la DGT vinculan exclusivamente a los órganos de aplicación de los Tributos considera que la Oficina Gestora ha actuado correctamente mientras que el TEAR sostiene un criterio que se mantuvo en el 2007 y que se ha modificado en el año 2010 y siguientes.

Finaliza solicitando de este Tribunal Central que unifique criterio en el siguiente sentido: “Que en la escritura pública de constitución de hipoteca unilateral, sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el sujeto pasivo es la persona que comparece ante notario para instar o solicitar el documento notarial”.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar quién es el sujeto pasivo en las escrituras de constitución de hipoteca unilateral.

Antes de proceder al estudio del fondo del asunto, debe subrayarse que el criterio que va a fijar este Tribunal Central al resolver, estimando o desestimando, el presente recurso en unificación de criterio, tendrá carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de

seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente este recurso extraordinario previsto en el invocado artículo 242 de la Ley General Tributaria, la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria.

Tercero:

Afirma el Director recurrente que el TEAR cita en apoyo de su conclusión ciertas consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, pero que en cambio obvia otras consultas en sentido contrario.

En relación con ello, debe reseñarse que la tributación de la figura de la constitución de hipoteca unilateral no planteaba controversia alguna hasta el año 2010. Así, existen contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en las que se han basado numerosas Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, en concreto la V1544-07 de 11 de julio de 2007 y V1882-07 de 12 de septiembre de 2007, en cuyas conclusiones, comunes en ambas, se establecía lo siguiente:

“-La hipoteca constituida por la entidad consultante a favor de la Administración Pública, está sujeta a la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD.

- El sujeto pasivo del impuesto es la Administración tributaria como titular de la garantía hipotecaria constituida a su favor, quien sin embargo quedará exenta del pago del impuesto en virtud de la exención subjetiva establecida en el artículo 45.I. A) del Texto Refundido.”

Posteriormente, se emite la consulta V2304-10 de 26 de octubre de 2010, estableciendo las diferencias de tributación en función del sujeto constituyente de la garantías cuyas conclusiones son las siguientes:

“(…)

Por lo tanto, siempre y cuando, el consultante ya no sea sujeto pasivo del IVA, únicamente podrá ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) por el concepto de actos jurídicos documentados cuando la Administración no acepte la hipoteca unilateral, si la Administración acepta la hipoteca, ésta será sujeto pasivo por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, pero estará exenta del mismo en virtud del artículo 45.I.A. Si el consultante fuera sujeto pasivo del IVA en el momento de constituir la hipoteca unilateral tributará, en todo caso, por el concepto de actos jurídicos documentados del ITPAJD.”

Y esta nueva postura se ha visto refrendada por otras contestaciones a consultas emitidas posteriormente, la primera de ellas la V1209-12 de 1 de junio de 2012, y después las consultas V1349-12 y V1351-12 de 21 de junio del mismo año. Sus conclusiones son las siguientes:

- “La hipoteca constituida por la entidad consultante a favor de la Administración Pública no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme a lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, debiendo tributar por la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del citado cuerpo legal.

- Tratándose de una hipoteca unilateral del Art. 141 de la Ley Hipotecaria, pendiente de aceptación en el momento de su inscripción, no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho, por lo que es necesario acudir, según la regla alternativa del art. 29, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que será el deudor hipotecario.

- La posterior aceptación de la hipoteca unilateral carece de contenido económico por lo que no reúne los requisitos exigidos para tributar por el Art. 31.2. Lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía, no siendo el acto de aceptación de la hipoteca unilateral un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino accesorio o complementario de ésta. Entender lo contrario supondría una doble imposición de un único objeto valuable, contrario a la finalidad de la Ley.

A todo ello se añade que el mismo Centro directivo en su consulta vinculante V0773/2012 de 12 de abril de 2012 recuperó transitoriamente su anterior criterio.

Así las cosas, el artículo 68 del Reglamento General de los Procedimientos de Gestión e Inspección, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dispone que cuando la contestación a una consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.

Cuarto:

Entrando ya en el análisis del fondo del asunto, 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, como es bien sabido, diferencia en su artículo 1 tres conceptos impositivos, transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

Partiendo de lo anterior, establece su artículo 7, apartados 1 y 5:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo (...)

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (...).”

Por su parte, el artículo 31.2 del mismo Texto Refundido regula en los siguientes términos la tributación por la cuota gradual o variable del documento notarial de la modalidad de “actos jurídicos documentados”:

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

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos”.

En cuanto a la determinación de los sujetos pasivos, debe diferenciarse:

- En la modalidad de “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”, el artículo 8 del Texto Refundido señala que estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, “c) En la constitución de derechos reales, aquel a cuyo favor se realice este acto”.

- y respecto de la modalidad de “Actos Jurídicos Documentados”, documentos notariales, el artículo 29 del Texto Refundido establece que será sujeto pasivo “el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”.

Por último, el artículo 45.I.A) del Texto Refundido contempla la siguiente exención subjetiva:

“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I. A) Estarán exentos del impuesto:

a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos”

Quinto:

Los supuestos en los que se constituye hipoteca unilateral a favor de la Administración tributaria son aquellos en los cuales los obligados tributarios, tras solicitar el aplazamiento y/o fraccionamiento de sus deudas frente a la Hacienda Pública, siendo éstas superiores a 18.000 euros y ante la imposibilidad de formalizar aval bancario o certificado de seguro de caución, ofrecen a la Administración otras garantías alternativas (artículo 82.1 de la Ley General Tributaria).

De igual modo, con ocasión de la interposición de una reclamación económico-administrativa, y de conformidad con el artículo 233.3 de la Ley General Tributaria, se puede solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado con prestación de otras garantías que se estimen suficientes, siendo frecuente la hipoteca inmobiliaria unilateral a favor de la Hacienda Pública.

Ahora bien, al objeto de preservar la efectividad de los derechos de la Administración, tales posibilidades se han sometido legalmente al cumplimiento de determinados requisitos. Así, no todas las deudas pueden ser objeto de aplazamiento; se exige por lo general que se ofrezcan (y posteriormente se constituyan) garantías del pago de las mismas y la solicitud y concesión del aplazamiento han de sujetarse a un procedimiento en el que se otorgan amplias facultades a la Administración, tanto para analizar la situación económica del solicitante como la idoneidad de las garantías ofrecidas, pudiendo ser modificadas las condiciones de pago propuestas por el deudor y exigidas garantías distintas o complementarias de las ofrecidas. Entre las posibles garantías, el legislador siempre ha otorgado preferencia (por su fácil realización) al aval solidario de entidad financiera y al certificado de seguro de caución de una entidad aseguradora, pero admite otras posibilidades entre las que incluye la hipoteca, cuyos rasgos aparecen fijados en el artículo 1.876 del Código Civil al establecer que "la hipoteca sujeta directa e inmediatamente los bienes sobre los que se establece, cualquiera que sea su poseedor, al cumplimiento de la obligación para cuya seguridad fue constituida" y que tradicionalmente recae sobre los bienes inmuebles.

La hipoteca está considerada como un derecho real de garantía, por lo que su constitución queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en función de quiénes sean los sujetos intervinientes. Pero además es un acto valuable y que puede tener acceso al Registro correspondiente, por lo que si se documenta en escritura pública (obligatorio para que la hipoteca quede válidamente constituida ex artículo 145 de la Ley Hipotecaria), también cabría su gravamen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, si su constitución no está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Y una vez concedido el aplazamiento/fraccionamiento o suspensión por parte de la Administración, debe formalizarse una escritura pública ante Notario e inscribirse en el Registro de la Propiedad. Posteriormente, el órgano administrativo competente ha de emitir la aceptación de dicha garantía que se inscribirá asimismo en el Registro de la Propiedad, excepto que transcurridos dos meses desde el requerimiento no conste la aceptación, en cuyo caso el propietario del inmueble podrá cancelarla sin necesidad del consentimiento de la Administración.

Es decir, la hipoteca unilateral se constituye por el dueño de la finca gravada y accede al Registro de la Propiedad pendiente de su aceptación por parte del acreedor hipotecario. Una vez aceptada por ese acreedor, sus efectos se retrotraen al momento de su constitución. Así, prevé el artículo 141 de la Ley hipotecaria:

"En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral, del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución de la misma.

Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó."

Así las cosas, y como ya hemos apuntado, es importante definir las situaciones que pueden darse en aras a determinar las consecuencias fiscales de la constitución de una hipoteca unilateral a favor de la Administración y quién es el sujeto pasivo en cada caso. A los efectos que aquí nos interesan, la diferenciación viene determinada en función de si la hipoteca la constituye un particular (en el sentido de no ser sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido) o quien ostente la condición de empresario o profesional en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales:

1) De ostentar el deudor hipotecario la condición de empresario o profesional, y actuando en el ejercicio de sus actividades, estaríamos ante una operación sujeta -pero exenta- de IVA, en virtud del artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el Valor Añadido, y por consiguiente no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de TPO, según dispone el ya citado artículo 7.5 del RD Legislativo 1/1993. Entonces se aplicaría dicho Impuesto en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, cuota gradual, al concurrir los requisitos descritos en el artículo 31.2 del mismo texto legal, sobre el documento notarial que refleja la operación.

Y llegados a este punto, debemos acudir a lo prevenido en el artículo 29 del Texto Refundido, según el cual "Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales o aquellos en cuyo interés se expidan".

La cuestión controvertida radica en determinar quien es el sujeto pasivo de AJD en este caso, bien la

Administración bien el deudor hipotecario, cuando la hipoteca está pendiente de aceptación por parte de la Administración.

2) De ser el deudor hipotecario un particular, esto es, quien no tenga la condición de sujeto pasivo del IVA, se trata de una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de TPO. Puesto que se trata de la constitución de un derecho real, según el artículo 8.c) del Texto Refundido, será sujeto pasivo del impuesto "aquel a cuyo favor se realice este acto".

En caso de aceptación de la hipoteca, es pacífica la conclusión de que el sujeto pasivo es el organismo público al ser la persona a cuyo favor se realiza el acto jurídico, es decir el acreedor hipotecario, operación que quedaría exenta del impuesto en virtud del artículo 45.I.A) del Texto Refundido.

Si no se aceptara la hipoteca, la operación ya no quedaría sujeta a TPO, sino únicamente la escritura pública tributaria por AJD. En este caso la cuestión controvertida radicaría de nuevo en determinar quien es el sujeto pasivo de AJD en este caso, bien la Administración bien el deudor hipotecario, cuando la hipoteca está pendiente de aceptación por parte de la Administración.

Sexto:

Este Tribunal Central estima que el transcrito artículo 29 del Texto Refundido establece con total nitidez que el sujeto pasivo es el adquirente del bien o derecho, teniendo el criterio relativo al otorgante de la escritura un carácter claramente subsidiario. Y ese adquirente del derecho no puede ser otro que el acreedor en cuyo favor se constituye la garantía, en este caso la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Es cierto que el citado artículo 141 de la Ley Hipotecaria exige la constancia en el Registro de la aceptación de ese acreedor, que habrá de inscribirse como nota marginal y con efectos retroactivos a la fecha de constitución, no siendo a juicio de este Tribunal Central razón suficiente para que cambie la persona del sujeto pasivo el hecho de que la aceptación no tenga lugar simultáneamente con el otorgamiento de la escritura sino unos días después, cuando es claro que es el aceptante el beneficiado por la operación. Podría darse el caso de que finalmente no se produzca esa aceptación por parte del acreedor, lo que puede llevar a la cancelación del asiento en el Registro. Sin embargo, cabe recordar que en supuestos de aplazamientos de deudas de derecho público, o de suspensión, los interesados vienen obligados a ofrecer la constitución de garantías, cuya suficiencia e idoneidad han de ser evaluadas por el órgano de aplicación de los tributos en orden a conceder el aplazamiento o la suspensión, pudiendo rechazarlas y exigir su cambio o su complementación con otras para esa concesión. Estando obligado el peticionario a aportar con posterioridad las garantías ofrecidas. De manera que estamos ante una actuación que si bien es voluntaria, ya que puede no cumplimentarse la garantía y renunciar así a aplazar/fraccionar/suspender el pago de la deuda, se trata de una voluntariedad relativa, puesto que en el fondo se está dando cumplimiento a las instrucciones recibidas del órgano administrativo. Entendiendo este Tribunal Central que si la constitución de la garantía se acomoda en todo a esas instrucciones, ha de entenderse tácitamente aceptada, sin que la Administración pueda rehusarla posteriormente en virtud de la doctrina de los actos propios, dadas las legítimas expectativas creadas en el deudor acerca de la validez y eficacia del acto de constitución. En otras palabras, si el deudor tributario cumple en todos sus términos los requisitos establecidos, la aceptación de la garantía en documento administrativo, que es competencia del mismo órgano que concedió el aplazamiento/fraccionamiento, no es sino un "acto debido" en el que no cabe ningún margen de discrecionalidad y que necesariamente ha de producirse. De lo contrario, si se admitiese que el órgano administrativo goza de discrecionalidad en la aceptación o no de una garantía formalizada en los concretos términos que él mismo impuso, se estaría admitiendo implícitamente la posibilidad de revocar un acto declarativo de derechos, como es la concesión de un aplazamiento/fraccionamiento, cuya condición de eficacia se ha cumplido, sin acudir al procedimiento legalmente establecido.

Por otro lado, si el tratamiento fiscal se hiciese depender únicamente de la simultaneidad del acuerdo de voluntades entre el deudor hipotecante y el acreedor hipotecario, resultaría que la posición del sujeto pasivo podría verse alterada por la sola voluntad de éste último, según la voluntad o disponibilidad que tenga el órgano competente de la AEAT para dictar el acto debido de aceptación de manera simultánea a la constitución de la garantía establecida.

En definitiva, consideramos que cuando en cumplimiento de la condición impuesta en el acuerdo de concesión de un aplazamiento o fraccionamiento se constituye una hipoteca unilateral a favor de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los mismos términos exigidos en el acuerdo, no puede hablarse de "adquirente indeterminado", pues a nuestro juicio es claro que quien adquiere el derecho real de hipoteca es la Hacienda Pública, la Administración, que goza de la exención subjetiva prevista en la Ley del Impuesto, aunque la aceptación de la garantía, entendida como acto debido, se formalice después en documento administrativo para hacerse constar en el Registro por nota marginal. Así se infiere de lo previsto tanto en el artículo 48.8 del Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, como en el artículo 45 del Reglamento de Revisión en vía administrativa, aprobado mediante Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, precepto éste que establece que: "La garantía ofrecida deberá ser

constituida dentro del plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, cuya eficacia estará condicionada a su formalización

Dicha garantía deberá ser objeto de aceptación, en su caso y según su naturaleza, por el órgano de recaudación que dictó la resolución de concesión”.

Sostiene también el Director recurrente que al haberse constituido la hipoteca de forma unilateral, habiendo concurrido únicamente la voluntad del constituyente, el favorecido por ella solo puede ser el mismo, pues nadie más ha participado en dicho negocio. Frente a esta consideración se oponen, a juicio de este Tribunal Central, dos argumentos interpretativos: uno de carácter teleológico y otro literal. Empezando por el segundo de ellos, el artículo 141 de la Ley Hipotecaria, antes transcrito, recoge de forma clara que en la hipoteca unilateral el favorecido por la misma es el acreedor y no el dueño de la finca hipotecada; literalmente señala el mencionado precepto: “En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal...”

Pero además debemos considerar dos cuestiones adicionales que deben llevar a entender que la finalidad del precepto no es el gravamen de esta operación. En primer lugar, que esta hipoteca, aunque no haya sido aceptada por un funcionamiento irregular de la Administración, no se formaliza por el capricho o voluntad exclusiva del dueño de la finca, sino que se hace en garantía de un aplazamiento concedido por la Dependencia Regional de Recaudación, instrumentándose como garantía del pago de la deuda aplazada sin cuya formalización el aplazamiento hubiera resultado denegado, esto es, que es una condición que impone la Administración para garantía de sus legítimos derechos y sin cuya concurrencia no se puede conceder el aplazamiento. Ofrece justificación a este razonamiento el artículo 46 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, relativo a la inadmisión de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento. Pero es que además, aunque no se haya producido la aceptación de la hipoteca mediante nota marginal tras su constitución, la Administración aceptó la hipoteca como garantía de sus derechos, con carácter previo a la constitución, según resulta de la propia tramitación y resolución en la que se concede el aplazamiento, por lo que resulta indudable que la constitución de la misma se realiza en su beneficio; no en vano, tal y como dispone el artículo 51.1 del Reglamento General de Recaudación, en la tramitación de las solicitudes de aplazamiento “El órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla”.

Todo ello demuestra que el beneficiado en la constitución de hipoteca unilateral en garantía de un aplazamiento o fraccionamiento, aunque no haya sido aceptado, o de una suspensión, es la Administración del Estado y en consecuencia le resulta aplicable la exención prevista en el artículo 45.I.A.a del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Llegando a la misma conclusión que este Tribunal Central, pueden citarse las siguientes sentencias de Tribunales Superiores de Justicia: TSJ de Andalucía-Sede Granada, sentencia de 27 de febrero de 2012 Rec. nº 1542/2005; TSJ de Asturias, entre otras muchas, sentencia de 14 de mayo de 2012 Rec. nº 1000/2011, sentencia de 30 de octubre de 2012 Rec. nº 1490/2010 y sentencia de 28 de febrero de 2013 Rec. nº 8/2012; TSJ de Madrid sentencia de 4 de julio de 2011 Rec. nº 577/09; y TSJ de Galicia sentencia de 15 de mayo de 2013 Rec. nº 15554/2012.

Por lo que se refiere a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, cabe destacar en el mismo sentido, entre otras muchas, las Resoluciones del TEAR de Castilla y León RG 24/01333/2011; TEAR de Murcia RG 30/03477/2009; TEAR de Valencia RG 12/02477/2010; TEAR de Madrid RG 28/013558/2012 y TEAR de La Rioja RG 26/819/2011.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DE TRIBUTOS Y FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE LA CONSEJERÍA DE HACIENDA DE LA JUNTA DE CASTILLA Y LEÓN,

ACUERDA

DESESTIMARLO.