

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ059144

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 16 de julio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1543/2014

**SUMARIO:**

**ITP y AJD. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Sujeto pasivo.** *Hipoteca unilateral a favor de la Administración Tributaria como garantía del aplazamiento y fraccionamiento de deudas con la AEAT.* Es cierto que la constitución de la hipoteca unilateral se lleva a efectos por decisión y consentimiento exclusivo del deudor hipotecante, pero no lo es menos que el cumplimiento de la *conditio iuris* que supone la aceptación del acreedor hipotecario, tiene lugar con efectos retroactivos -art. 141 Decreto de 8 de febrero de 1946 (TR Ley Hipotecaria)-. Pero es que además, la aceptación del Estado consta implícitamente: la resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias y el requerimiento subsiguiente al deudor para la constitución de la garantía suponen una aceptación implícita de esta última, por lo que la expresa y formal para que se haga constar dicha circunstancia por nota marginal en el Registro de la Propiedad, es un acto debido a virtud de la doctrina de los actos propios. Por todo ello, debe estimarse sujeto pasivo del Impuesto al Estado, con la consiguiente derivada de declaración de exención a virtud de lo dispuesto en el art. 45 I.A) RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD). [Vid., en el mismo sentido, STSJ del Principado de Asturias, de 23 de diciembre de 2013, recurso nº 213/2012 (JURV4939) que se recurre en esta sentencia y, Resolución TEAC, de 3 de diciembre de 2013, RG 947/2013 (NFJ052987) y, en sentido contrario, SSTSJ del Principado de Asturias, de 22 de abril de 2013, recurso nº 1321/2011 (NFJ059145), de la Comunidad Valenciana, de 31 de enero de 2013, recurso nº 924/2010 (NFJ059147), de la Región de Murcia, de 21 de noviembre de 2011, recurso nº 71/2007 (NFJ045957) y, de Castilla-La Mancha, de 23 de junio de 2001, recursos nº 1117, 1118 y 1119/1998 (acumulados) (NFJ024717), que se utilizan de contraste].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 82.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7, 8, 29, 31.2 y 45.I.A.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.Uno.18º.

Decreto de 8 de febrero de 1946 (TR Ley Hipotecaria), art. 141.

RD 939/2005 (RGR), arts. 48.6 y 51.

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

**PONENTE:***Don Manuel Martín Timón.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Julio de dos mil quince.

Vistos por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados, el presente recurso de casación, para la unificación de doctrina, número 1543/2014, interpuesto por la Letrada del Servicio Jurídico del PRINCIPADO DE ASTURIAS, en la representación procesal de esta

Comunidad, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 23 de diciembre de 2013, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 213/2012, seguido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, de 16 de mayo de 2011, en materia de liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como consecuencia de constitución unilateral de hipoteca a favor del Estado, en garantía de aplazamiento y fraccionamiento de deuda tributaria.

Se han opuesto al recurso interpuesto, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO y la entidad CORPORATE MANJOYA, S.L., representada por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup> Concepción González Escolar.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

En el Fundamento de Derecho Primero de la sentencia impugnada se indica que el objeto del recurso contencioso-administrativo interpuesto por los Servicios Jurídicos del Principado de Asturias es la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de fechas 16 de Mayo de 2011, que estimó la reclamación núm. 33/2173/10 formulada por "CORPORATE MANJOYA, S.L.", contra el Acuerdo del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado, desestimatorio del recurso de reposición interpuesto en relación con liquidación provisional paralela, girada por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto AJD, ejercicio 2009, por importe a ingresar de 116.097,13 €.

La liquidación se giró como consecuencia del otorgamiento de escritura publica por la que la entidad CORPORATE MANJOYA S.L., constituía unilateralmente primera hipoteca a favor del Estado en garantía del acuerdo de aplazamiento de deudas tributarias, en cuantía de 11.325.791,93€, sobre la finca urbana número 19, del Proyecto de Compensación, del Plan Especial Manjoya-Santiago, de 10.387 m<sup>2</sup>, destinada a uso residencial abierto.

### **Segundo.**

- La sentencia desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por los Servicios Jurídicos del Principado de Asturias e identificado con el número 213/2012, con base en la siguiente fundamentación jurídica:

"SEGUNDO- El motivo esencial en que la recurrente funda su demanda radica en la consideración de que en los casos de constitución de hipoteca unilateral a favor del Estado en garantía de aplazamiento y fraccionamiento de deudas con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, no puede aplicar la exención del impuesto puesto que el sujeto pasivo lo es el particular que instó el otorgamiento de la escritura de constitución de hipoteca y no el Estado, alegando como fundamento de tal aseveración la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos n.º 2304/2010 y sentencias de los Tribunales Superiores de Murcia y Castilla la Mancha, de 29-1-2002 y 23-6-2001 .

TERCERO. El Sr. Abogado del Estado se opone a la demanda haciendo remisión a los razonamientos contenidos en las reclamaciones de la vía administrativa.

La representación de Corporate la Manjoya, S.L., también contestó a la demanda oponiéndose por considerar que el recurso es extemporáneo y, en segundo término, por entender, por los argumentos que al efecto se exponen, que en esta clase de hipotecas la Administración Tributaria es el sujeto pasivo del impuesto.

CUARTO. Una vez así expuestos los términos de la controversia, resulta pertinente, por una parte, apreciar que el último criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en las Consultas Vinculantes V0773-12 y V1209-12 resulta favorable a la tesis del TEARA, suponiendo un cambio en relación con la postura de la Consulta V2004-10, pero lo que aún resulta más trascendente, es que esta misma Sala, en sentencia de 14 de mayo de 2012, señala en su Fundamento Tercero que "este Organismo Judicial tras valorar con detenimiento las alegaciones formuladas por las partes litigantes en este proceso, debe manifestar que ciertamente en el caso que decidimos la cuestión litigiosa lo es en relación a una hipoteca unilateral que la parte codemandada realiza para garantizar la suspensión del ingreso de unas deudas tributarias a favor del Estado. Efectivamente, el hecho imponible en la modalidad documentaria del ITP y AJD, es la realización de una escritura pública cuando lo es primera copia, y tenga por objeto una cosa inscribible en el Registro de la Propiedad, tal como se deduce de los arts. 28 y 31 del R.D. Legislativo 1/93 de 24, de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD . Es sujeto pasivo de esta modalidad impositiva el adquirente del bien, y en su defecto las personas que insten o soliciten el documento notarial o aquellas en cuyo interés se expida, tal y como prevé el art. 29 del Texto Refundido señalado. En el caso que decidimos, ninguna de las partes duda de que el hecho imponible se ha producido y de que estamos ante un acto sujeto, la hipoteca unilateral realizada por el codemandado a favor del

Estado. Efectivamente si el sujeto pasivo es el Estado, como acreedor de la deuda garantizada, nos encontraríamos con un supuesto de exención a la luz de lo previsto en el art. 45.1. A. a). Este último precepto se ubica en el Título IV del Texto Refundido que lleva por rúbrica "Disposiciones Comunes a las tres modalidades de este impuesto".

Por tanto la cuestión litigiosa es determinar quién es el sujeto pasivo del impuesto para poder concluir si se produce o no la exención a favor del Estado, lo que solo acontecería de ser él el sujeto pasivo. Esta Sala en este sentido tiene plena jurisdicción y no esta vinculada por la doctrina administrativa, ni tampoco por la jurisprudencia de otros Tribunales Superiores de Justicia, lo que en absoluto supone que no se tenga en consideración su contenido. A nuestro juicio, el negocio jurídico de la hipoteca unilateral supone la creación de un derecho real de garantía por parte del titular de un bien, garantía que sin duda alguna se realiza a favor de un acreedor cuyo crédito se trata de asegurar. Se trata de un derecho real que exige la inscripción registral como condición de su existencia. Efectivamente también esa hipoteca unilateral precisa para su eficacia de la aceptación por parte del acreedor, lo que a nuestro juicio exige la aceptación del acreedor, lo que es desde todo punto de vista lógico ya que si la garantía no es declarada suficiente por el acreedor su eficacia resulta estéril. El propio art. 141, de la Ley Hipotecaria establece que la aceptación en este tipo de contratos se hará constar en el Registro de la Propiedad por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución. Se diferencia de la hipoteca bilateral en que no concurren ambas partes a la formalización del contrato y además en que supone un esfuerzo por parte del deudor en aras de garantizar la deuda, como muestra de voluntad de satisfacer el interés del acreedor por cobrar. Efectivamente cuando se trata de deudas tributarias o con la Seguridad Social es absolutamente inhabitual que la hipoteca como medio de garantía sea bilateral, debiendo tenerse en cuenta que la Ley admite como garantía no solo el aval, sino cualquier medio admitido en derecho, cual es el caso de la hipoteca. Por tanto desde el punto de vista de la naturaleza jurídica del negocio jurídico, la hipoteca unilateral exige aceptación del acreedor y los efectos de la voluntad del hipotecante se supeditan a aquella aceptación.

Dicho lo anterior, esta Sala también entiende que esa hipoteca como garantía del deudor lo es a favor de la Administración, en este caso al Estado, ya que se trata de un derecho que solo ella puede ejecutar, obteniendo el beneficio de garantizar la deuda, siendo así además que el adquirente de esa garantía es precisamente el acreedor, y por tanto dándose en toda su extensión la previsión del art. 29 de R.D. Legislativo 1/93, que señala como sujeto pasivo del impuesto en la modalidad documentaria al adquirente del bien y aquellos en cuyos intereses pidan. Ese beneficio derivado de poder ejecutar la garantía y tener asegurado su cobro supone a nuestro juicio, una manifestación de riqueza en el favorecido en la garantía hipotecaria, siendo así que nuestra Ley General Tributaria en su art. 2 c) en relación lógicamente con el art. 31.1 de la Constitución, establecen la manifestación de capacidad económica como elemento clave para la exigencia de obligaciones tributarias, elemento que precisamente entendemos que se produce en la forma anteriormente descrita.

En consecuencia entiende esta Sala que el sujeto pasivo del impuesto litigioso es el Estado que como tal está exento en los términos más arriba expuestos, lo que supone que la resolución del TEARA que así lo acuerda deba reputarse plenamente conforme a derecho".

Por todo ello, el presente recurso deberá de ser desestimado, si bien no antes de rechazar la extemporaneidad alegada por la entidad codemandada puesto que, no obstante la sorpresa que pudiera ocasionar la diferencia de fechas entre la que obra en el documento a) del expediente y la de la notificación obrante al folio b), es lo cierto que no existe constancia cierta de la recepción de la primera de dichas notificaciones, por lo que a la mencionada conclusión se ha de llegar.

### **Tercero.**

- La Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina contra la sentencia dictada, según escrito presentado en la Sala de instancia, en 10 de febrero de 2014, en el que solicita su anulación, declarando que la doctrina correcta es la que se contiene en las sentencias de contraste.

### **Cuarto.**

- El Abogado del estado se ha opuesto al recurso en virtud de las razones que se contienen en el escrito incorporado a los autos.

### **Quinto.**

La representación procesal de CORPORATE MANJOYA, S.L., se ha opuesto igualmente al recurso interpuesto, por medio de escrito presentado en la Sala de instancia, en el que solicita la declaración de su inadmisión, o, subsidiariamente, su desestimación, con imposición de costas procesales.

**Sexto.**

Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo, la audiencia del día 15 de julio de dos mil quince, en dicha fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martin Timon, Magistrado de la Sala

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

- Antes de entrar a dar la respuesta de esta Sala al recurso de casación para la unificación de doctrina formulado, conviene hacer una serie de consideraciones acerca de la figura de hipoteca unilateral, establecida en garantía de deudas tributarias aplazadas o fraccionadas.

La figura de la constitución de hipoteca unilateral a favor del Estado para garantizar el aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias está prevista en el artículo 82 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el que se dispone:

"1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior de esta Ley.

2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria."

Debe señalarse que la Orden 1030/2009, de 23 de abril, fijó como límite exento de la obligación de prestar garantías el de 18.000 euros, respecto de las deudas gestionadas por la AEAT y por los órganos y organismos de la Hacienda Pública estatal y que la Orden 1621/2009, de 17 de junio, estableció el mismo límite para las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas.

Dicho lo anterior, ha de señalarse que la tributación de la hipoteca unilateral en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es la que deriva de los siguientes preceptos del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de aquél:

-El artículo 7 dispone:

"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 (...)."

-El artículo 31.2, en cuanto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, establece:

"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."

- El artículo 8, respecto de la modalidad de "Transmisiones Onerosas", 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".

En cambio, en la modalidad de "Actos Jurídicos Documentados", 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) dispone:

"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."

Además, hay que tener en cuenta que la tributación por "Transmisiones Onerosas" o "Actos Jurídicos Documentados", es consecuencia de la relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, si el deudor hipotecario es empresario o profesional, en ejercicio de sus actividades, la constitución de hipoteca unilateral resulta ser una operación sujeta -pero exenta- de IVA, en virtud del artículo 20.Uno.18.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y, en su consecuencia, no sujeta a la modalidad de "Transmisiones Onerosas" ( artículo 7.5 del Texto Refundido, antes transcrito), pero la primera copia de la escritura pública de constitución de hipoteca unilateral si estará sujeta a la cuota variable de la modalidad de "Actos Jurídicos Documentados" (artículo 31.2, también anteriormente transcrito).

Cuando, por el contrario, el deudor hipotecario no es sujeto pasivo del IVA, la operación está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de "Transmisiones Onerosas".

Por ello, en el presente caso, la controversia se desarrolla dentro del campo de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados y se concreta en la necesidad de determinar quien es el sujeto pasivo de la hipoteca constituida en la escritura pública a que se hace referencia en el Antecedente Primero.

## **Segundo.**

- Señaladas las premisas anteriores, digamos que la Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias interpone recurso de casación para la unificación de doctrina, aduciendo que "las sentencias de contraste, partiendo del mismo hecho imponible -la formalización del documento- consideran en esencia que al tratarse de una escritura de constitución de hipoteca unilateral, en la que solo es preciso que conste la voluntad del hipotecante, es evidente que no existe ningún adquirente de un bien o derecho, ya que mientras no se produzca aceptación por el acreedor éste no es titular de un derecho real de garantía, por lo que será de aplicación la regla supletoria del tan citado artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993, y en defecto del adquirente de un bien o derecho, el sujeto pasivo solo puede serlo la persona física o jurídica que insta o solicita el otorgamiento de la escritura y en cuyo interés se expide; tesis que mantienen asimismo las consultas más recientes de la Dirección General de Tributos".

Se traen al recurso como sentencias de contraste las siguientes:

- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 22 de abril de 2013 (recurso contencioso-administrativo 1321/2011 ).

- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-la Mancha, de 23 de junio de 2001 (recurso contencioso- administrativo 117/1998 ).

- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, de 29 de enero de 2002 (recurso contencioso- administrativo 1877/1998 ).
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia (recurso contencioso-administrativo 71/2007 ).
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 23 de febrero de 2006 (recurso contencioso- administrativo 616/2002 ).
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 31 de enero de 2013 (recurso contencioso-administrativo 924/2010 ).

Y como se ha dicho en los Antecedentes, se solicita sentencia en la que se declare que la doctrina correcta es la contenida en las que acabamos de dejar reseñadas.

### **Tercero.**

La representación procesal de CORPORATE MANJOYA, S.L., opone la inadmisibilidad del recurso interpuesto por no contener la relación precisa y circunstanciada de las identidades entre la sentencia impugnada y de contraste y por ausencia de motivación de la infracción legal que se imputa a la sentencia objeto de recurso.

Subsidiariamente, expone de forma razonada que la doctrina correcta es la contenida en la sentencia impugnada.

### **Cuarto.**

- El Abogado del Estado expone igualmente su criterio coincidente con el de la sentencia recurrida.

### **Quinto.**

- La controversia que debemos resolver es la de quien es el sujeto pasivo de la cuota variable de Actos Jurídicos Documentados, en el caso de que el deudor (empresario que actúa en el ejercicio de su actividad) constituya hipoteca unilateral en garantía de fraccionamiento o aplazamiento de deuda tributarias. Y ello teniendo siempre en cuenta que, como antes se dijo, el artículo 29 del Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 14 de septiembre, atribuye la condición de sujeto pasivo en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados a quien es el adquirente del bien o derecho y solo con carácter subsidiario, quien inste o solicite el documento notarial o aquél a cuyo favor se expida.

El supuesto controvertido es, por tanto, muy sencillo, de tal forma que frente a la sentencia impugnada, que considera que el sujeto pasivo es el Estado y, en consecuencia, la operación está exenta del Impuesto, según el artículo 45.I.A) del Texto Refundido, las de contraste invocadas por el deudor, estiman que la condición de sujeto pasivo recae en el deudor hipotecario, por su condición de solicitante del documento notarial.

Así las cosas, entiende la Sala que el recurso planteado por la Letrada del Principado de Asturias cumple con los requisitos exigidos por el artículo 97 de la L.J.C.A, en orden a contenerse en él la relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia impugnada, por lo que no puede estimarse la alegación de inadmisibilidad formulada por la parte recurrida.

Y partiendo de la concurrencia en el presente caso de las identidades requeridas y contradicción existente entre la sentencia impugnada y las de contraste, entiende esta Sala que la doctrina correcta es la que se contiene en aquella y que el recurso debe ser desestimado.

En efecto, comencemos por decir que el artículo 141 de la Ley Hipotecaria establece lo siguiente:

"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."

Es cierto, por tanto, que la constitución de la hipoteca unilateral se lleva a efectos por decisión y consentimiento exclusivo del deudor hipotecante, pero no lo es menos que el cumplimiento de la "conditio iuris" que supone la aceptación del acreedor hipotecario, tiene lugar con efectos retroactivos ( artículo 141 de la Ley Hipotecaria ).

Pero es que además, la aceptación del Estado consta implícitamente, si bien que en el expediente administrativo formado a consecuencia de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias.

En efecto, así se deduce del artículo 51.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que establece que "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", añadiéndose en el apartado 3 de dicho precepto que " Si la resolución concediese el aplazamiento o fraccionamiento, se notificará al solicitante, advirtiéndole de los efectos que se producirán de no constituirse la garantía en el plazo legalmente establecido..." . Y por su parte, el artículo 45 del Reglamento de Revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, dispone 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." (En la misma línea, artículo 48.6 del Reglamento General de Recaudación ).

De lo expuesto, se deduce, efectivamente, que la resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias y el requerimiento subsiguiente al deudor para la constitución de la garantía suponen una aceptación implícita de esta última, por lo que la expresa y formal para que se haga constar dicha circunstancia por nota marginal en el Registro de la Propiedad, es un acto debido a virtud de la doctrina de los actos propios.

Las circunstancias expuestas -resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento, implícita aceptación de la constitución de la hipoteca, carácter retroactivo que debe darse a la constancia expresa de la misma en el Registro de la Propiedad- hacen que debamos estimar sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados al Estado, con la consiguiente derivada de declaración de exención a virtud de lo dispuesto en el artículo 45 I.A) del Texto Refundido del Impuesto y, en consecuencia, debemos desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina.

Por último, procede indicar que el criterio expresado es el sostenido igualmente por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 3 de diciembre de 2013, al desestimar el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio que interpusiera el Director General de Tributos y Financiación Autonómica de la Consejería de Hacienda, de la Junta de Castilla y León contra la resolución del TEAR (Sala desconcentrada de Burgos), que había resuelto "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" (Antecedente Primero.5 de la resolución del TEAC a que acaba de hacerse referencia).

En consecuencia, estimándose correcta la sentencia impugnada, el recurso ha de desestimarse, lo que debe hacerse con imposición de costas procesales a la recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción, fija como límite máximo para cada una de las partes recurridas, la de 2.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

## **FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 1543/2014, interpuesto por la Letrada del Servicio Jurídico del PRINCIPADO DE ASTURIAS, en la representación procesal de esta Comunidad, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 23 de diciembre de 2013, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 213/2012, con expresa imposición de las costas procesales a la recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACION - Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martín Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.