

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080088

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 489/2020, de 7 de febrero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1041/2018

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Motivos de impugnación. Suspensión de la liquidación. *Falta de declaración del Impuesto sobre actos jurídicos documentados.* En el presente caso, consta diligencia notarial haciendo constar que dentro del plazo concedido se procedió al envío telemático al registro competente de la escritura de constitución de la hipoteca, en cuyo caso en el apartado «Observaciones» se advierte que no se practica registra la operación hasta que no se acredite la liquidación del Impuesto sobre actos jurídicos documentados. La Administración entendió que la concesión del aplazamiento quedó sin efecto, sin que fuera necesario ningún requerimiento de subsanación. A juicio de la Sala, el Estado es el sujeto pasivo del impuesto a los actos jurídicos documentados, aunque la operación esté exenta. La hipoteca se constituye por decisión y consentimiento exclusivo del deudor hipotecante, aunque se necesita de la posterior aceptación del acreedor hipotecario, que tiene efectos retroactivos. En este caso, la aceptación del Estado está implícita en la resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento [Vid, STS de 15 de septiembre de 2015, Rec. n.º 3828/2014 (NFJ059862)]. Si el acuerdo de fraccionamiento o aplazamiento, lleva implícita aceptación de la constitución de la hipoteca, y éste tiene efectos retroactivos, la Sala entiende que no es imputable al obligado tributario que el Registrador no haya procedido a la inscripción de la hipoteca en el Registro, en tanto no se liquidase el Impuesto AJD, pues el sujeto pasivo del impuesto era la Agencia Tributaria.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26 y 167.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 25.

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

Decreto de 14 de febrero de 1947 (Rgto Hipotecario), arts. 24 y 25.

RD 939/2005 (RGR), art. 48.

RDLeg. 3050/1980 (TR Ley ITP y AJD), art. 45.

PONENTE:

Doña Emilia Giménez Yuste.

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don EMILIA GIMENEZ YUSTE

Don JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO 1041/2018

Partes: ACTIVA DE ACTIVOS, SOCIEDAD LIMITADA C/ TEAR

S E N T E N C I A N.º 489

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D.^a EMILIA GIMENEZ YUSTE

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

En la ciudad de Barcelona, a 7 de febrero de 2020

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 1041/2018, interpuesto por ACTIVA DE ACTIVOS, SOCIEDAD LIMITADA, representado por el/la Procurador/a D. RAFAEL ROS FERNANDEZ, contra TEAR , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada DOÑA EMILIA GIMÉNEZ YUSTE, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el Procurador D. RAFAEL ROS FERNANDEZ, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de fecha 27 de septiembre de 2018, dictada en la reclamación nº 08-02559-2015, interpuesta por la representación de ACTIVA DE ACTIVOS, SL, contra el acto dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Cataluña consistente en providencia de apremio derivada de la deuda A0861012536159567, I. Sociedades 2011.

Segundo.

Los "hechos" de la resolución impugnada recogen como datos a tener en cuenta para la resolución de la cuestión debatida, los siguientes

PRIMERO.- El 25/7/2012 la interesada presentó su autoliquidación correspondiente al I. Sociedades 2011, solicitando un fraccionamiento para poder pagar su importe de 31.584,22 euros.

SEGUNDO.- Mediante acuerdo notificado el 18/11/2012, la Administración Tributaria concedió el fraccionamiento condicionado a la formalización de la garantía ofrecida, que era la constitución de una hipoteca unilateral a favor del Estado de la finca sita en Avda. Diagonal, 347, 1º-1ª de Barcelona.

TERCERO.- El 13/12/2012 la interesada aportó copia de la escritura de constitución de una hipoteca unilateral a favor del Estado de 26/11/2012, pero sin estar inscrita en el Registro de la Propiedad.

CUARTO.- No obstante, la interesada afirma que recibió un escrito en el que la Administración Tributaria cancelaba la concesión del fraccionamiento y, en todo caso, el 12/5/2014, como consta en el expediente, se le notificó una providencia de apremio exigiendo el pago de 15.665,24 euros, más el 20 por 100 de recargo, en total 18.798,29 euros, de los que la interesada ingresa 800 euros el 20/5/2014, dejando la deuda pendiente en 17.998,29 euros.

QUINTO.- El 11/6/2014, la interesada interpuso el recurso de reposición, que fue desestimado, mediante acuerdo notificado el 30/11/2014. Contra la desestimación del recurso de reposición, en fecha 30/12/2014, la interesada interpuso la presente reclamación económico-administrativa alegando: Que presentó la escritura de constitución de hipoteca a la Administración Tributaria y no podía inscribirla porque necesitaba que la Administración Tributaria (beneficiaria de la hipoteca) liquidase antes el Impuesto Actos Jurídicos Documentados. Que además, es la Administración Tributaria la que debe inscribir la hipoteca en el Registro. Así, los artículos 24 y 25 del Reglamento Hipotecario establecen la obligación de la Administración de inscribir las hipotecas como derechos reales que se hayan constituido a su favor. Que si la interesada debía realizar algún trámite, se le debería de haber requerido para ello, pero la Administración Tributaria no lo hizo, por lo que estuvo esperando que le llagará la "aceptación" de la garantía. Que había ido atendiendo los pagos del fraccionamiento hasta su cancelación. En total había pagado 17 fracciones de 526,40 euros, que sumados a los 8.034,20 euros de la compensados con el I. Sociedades 2012, resulta un total pagado de 16.983,00 euros. Por tanto, el total pendiente no era de 15.665,24 euros, como afirma la Administración Tributaria en la providencia de apremio, sino de 14.601,22 euros. Además, a eso hay que sumar los 800 euros pagados el 20/5/2014. Que el acuerdo que cancelaba el fraccionamiento no se había motivado.

Tercero.

La resolución impugnada acuerda desestimar la reclamación, conforme a los razonamientos que en síntesis consisten en lo que se expresa a continuación:

- Los puntos 6 y 7 del art 48 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que regula las garantías en los aplazamientos y fraccionamientos, cuyo texto transcribe.

- El criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central establecido en sus resoluciones de 27/2/2014 (RG 00/113/2014 y 00/700/2014), que asimismo reproduce, de lo que se concluye que para que se entienda formalizada la garantía consistente en hipoteca unilateral, no basta el otorgamiento de la misma en escritura pública sino también su inscripción en el Registro y la presentación de la documentación acreditativa de ambos actos ante el órgano que concedió el aplazamiento/fraccionamiento dentro del plazo de los dos meses desde la notificación del acuerdo de concesión, iniciándose en caso contrario, de forma automática, el período ejecutivo tras finalizar dicho plazo, abriéndose la posibilidad de dictar providencia de apremio por el importe pendiente.

- La constitución de la hipoteca inmobiliaria unilateral al favor del Estado, como garantía en aplazamientos/fraccionamientos o suspensiones, plantea diversas cuestiones, como las alegadas por la interesada. A este respecto, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 3/12/2013 (número 00/947/2013), dio respuesta a las mismas. En este sentido, se reproduce dicha resolución y se concluye que la obligada a inscribir la hipoteca en el Registro era la interesada y nada le impedía hacerlo, ni siquiera el hecho de que la Administración Tributaria fuese el sujeto pasivo de los impuestos derivados de la operación y que todavía no hubiese mostrado su voluntad expresa de aceptar la misma, ya que dicha aceptación es un acto debido.

- Sobre el importe del principal de la providencia de apremio, que según la interesada no tiene en cuenta algún pago efectuado, señala que de acuerdo con el punto 7 del art 48 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, el período ejecutivo se inició el día siguiente tras la finalización del plazo de los dos meses que la interesada tenía para formalizar la garantía desde la notificación del acuerdo de concesión. En el caso que nos ocupa, dicho plazo finalizó el 18/1/2013 y ello comporta la consecuencia de que los pagos efectuados después de dicha fecha se deban considerar efectuados en período ejecutivo. Pues bien, como es bien sabido, sólo puede ser objeto de apremio el importe pendiente de ingreso cuando se inicia el período ejecutivo, por lo que la providencia de apremio ahora impugnada, sólo debería anularse si el importe que se consignó en la misma como principal (15.665,24 euros), no hubiese tenido en cuenta algún pago efectuado antes del 19/1/2013, lo cual claramente no ha sucedido. Al contrario, en beneficio de la interesada, la Administración Tributaria ha considerado efectuados en período voluntario varios pagos realizados después del 19/1/2013, cuando en realidad, esos pagos sólo deberían haberse tenido en cuenta. Dicho de otra manera, el importe de la providencia de apremio debería de haber sido, el importe de la deuda

(31.584,22 euros), menos los pagos efectuados antes del 19/1/2013 (sólo consta una fracción de 526,40 euros de cuota), y a la cantidad resultante (31.057,82 euros) se le debería de haber aplicado el 20 por 100 de recargo resultando 37.269,38 euros. Por tanto, la providencia de apremio se podría haber emitido por 37.269,38 euros y a esa cifra se le pueden restar todos los pagos efectuados después del 19/1/2013, a efectos de determinar el importe susceptible de actuaciones ejecutivas posteriores.

Cuarto.

Frente a lo anterior, la demandante sostiene en síntesis que concurren en este caso los supuestos previstos en los apartados b) c) y d) del artículo 167.3 LGT, como motivos de oposición al apremio, toda vez que solicitó y obtuvo el fraccionamiento de la deuda en periodo voluntario, habiendo constituido la garantía en tiempo y forma, consistente en hipoteca unilateral. Añade que corresponde a la Administración liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y asimismo proceder a la inscripción en el Registro, pues así lo impone el artículo 24 del Reglamento Hipotecario.

Pone de relieve que en otro supuesto referido a una empresa que administra la propia actora, la Administración tramitó la liquidación del impuesto y su posterior inscripción en el correspondiente Registro de la Propiedad.

De otro lado, mantiene que si la formalización completa de la escritura no se puede culminar, la Administración debió requerir al deudor tributario, y en este caso la Administración no lo ha efectuado.

Junto con lo anterior, indica que si no se acoge el aplazamiento y se inicia la vía de apremio, los pagos aplazados no tienen base legal y se debió girar nueva liquidación.

Con carácter subsidiario, mantiene que existe un error en el contenido en la cuantía de la deuda apremiada y se opone al recargo pues debió entenderse aceptada tácitamente la garantía, además de siempre ha mostrado su voluntad de colaborar.

Por su parte, el Abogado del Estado se opone a la demanda y sostiene que la resolución impugnada es ajustada a derecho.

Quinto.

El apartado 3 del artículo 167 de la LGT 58/2003, dispone:

"3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada".

La limitación impuesta en la LGT en cuanto a la oposición al apremio no responde a motivos formales, sino a la necesidad funcional inherente a todo procedimiento de ejecución de depurar el mismo de todo debate respecto de la legalidad del crédito en cuya virtud se actúa, reduciéndolo a las cuestiones relativas a la procedencia del mismo procedimiento y a la congruencia de los actos dictados en su desarrollo. En este sentido, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo (sentencias de 14 de diciembre de 2000, 19 de enero de 2002 y 28 de noviembre de 2003, entre otras), la providencia de apremio no puede ser atacada por los motivos que pudieran haberlo sido contra la liquidación, sino exclusivamente por los que, con carácter tasado, señala la LGT y repite el Reglamento General de Recaudación, de manera que cualquier otra impugnación que no esté fundada en ellos debe ser rechazada de plano. En suma, únicamente resultan oponibles los motivos referentes al cumplimiento de las garantías inherentes al propio proceso de ejecución, que se traducen en los motivos tasados de oposición legalmente determinados.

Por su parte, el Tribunal Constitucional tiene declarado que el régimen de impugnación de este tipo de providencias, contenido en los indicados preceptos, viene a suponer una lista tasada de motivos de impugnación (STC 168/1987); a lo que añade que la providencia de apremio puede hallarse incluso desconectada de la firmeza de la liquidación, siendo una pura consecuencia del impago de la misma y de la ejecutividad inmediata del acto administrativo (STC 73/1996), pues esta fase procedimental de la gestión tributaria, la recaudación, se dirige, exclusivamente, al cobro de los tributos. En consecuencia, como viene reiterando esta Sala, es constante y clara la doctrina jurisprudencial acerca de la impugnación de la procedencia misma de la vía de apremio y de los consiguientes actos ejecutivos del procedimiento de apremio, en la que rige, inexorablemente, el principio preclusivo en cuanto a las impugnaciones posibles.

Sexto.

Expuesto lo anterior, como se ha visto, la demandante sostiene la improcedencia del apremio, pues solicitó y obtuvo el fraccionamiento del pago, habiendo constituido en tiempo y forma la garantía, por lo que concurre el supuesto del apartado b) del precepto.

En este sentido, del expediente administrativo resulta que en el acuerdo de concesión del fraccionamiento del que trae causa la Providencia controvertida, se advierte al interesado:

" FORMALIZACIÓN DE GARANTÍA

Este acuerdo queda condicionado a la formalización de la/s garantía/s que se detalla/n en el Anexo III que se adjunta debiendo cubrir el importe de 45.130,07 euros, resultante de la suma de:

Los importes que por principal e intereses de demora se incorporen a todas y cada una de las fracciones incluidas en el acuerdo, más un 25% de la suma de ambas partidas.

CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE FORMALIZACIÓN DE GARANTÍAS

La garantía definitiva a la que queda condicionado este acuerdo, deberá aportarse en el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, para su aceptación por parte del órgano competente.

Transcurrido dicho plazo sin formalizar la garantía, quedará sin efecto el acuerdo de concesión.

En tal caso, se exigirá inmediatamente por la vía de apremio la deuda con sus intereses y el recargo del periodo ejecutivo que corresponda.

Si el aplazamiento/fraccionamiento se hubiera solicitado en periodo ejecutivo, se continuará el procedimiento de apremio."

En el Anexo II se indica:

RELACIÓN DE GARANTÍAS

Hipoteca inmobiliaria Importe: 45.130,07 Finca 11580 Tomo 3505 Libro 362 Folio 118 Inmueble Avda. Diagonal, 347 1º 1- BARCELONA

Asimismo, consta el escrito de 13 de diciembre de 2012, por el que se aporta fotocopia de la escritura de 26 de noviembre de 2012, interesando su aceptación por parte del órgano competente y en el de 1 de febrero de 2013 se aporta original de la escritura.

De otro lado, en la misma escritura notarial se refleja que el compareciente solicita la presentación de copia autorizada electrónica de la escritura en el Registro de la Propiedad y una Diligencia del Sr. Notario haciendo constar que el mismo día procede al envío telemático al Registro competente y que el día 27 se ha recibido por vía telemática la comunicación registral fehaciente. A tal efecto la "Notificación Registral Fehaciente de Asiento de Presentación" ante el Registro de la Propiedad, en cuyo apartado "Observaciones" se advierte que no se practica operación registral alguna, en tanto no se acredite la liquidación del Impuesto con arreglo a lo dispuesto en los artículos 254 y 255 del TR del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

Séptimo.

Así las cosas, la resolución de la Dependencia de Recaudación, por la que se desestima el recurso de reposición, alude a las consecuencias de que las garantías no se formalicen en el plazo reglamentario, artículo 48.6 y 7 del Reglamento General de Recaudación.

Dicho precepto establece:

" 6. La garantía deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.

7. Transcurrido el plazo de dos meses sin haberse formalizado las garantías, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá continuar el procedimiento de apremio".

En consonancia con lo anterior, la Dependencia de Recaudación razona: " 9.- En conclusión, la consecuencia principal que se deriva del incumplimiento de la formalización de garantías en plazo es el quedar sin efecto el acuerdo de concesión sin necesidad de realizar ningún trámite adicional o requerimiento de subsanación alguno, puesto que de ello se le advierte al interesado en el propio acuerdo notificado (recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central 113/2014 de 27/02/2014)".

Por todo lo anterior hemos de concluir que la Providencia de apremio notificada el 12 de mayo de 2014, es la " resolución de cancelación de fraccionamiento" notificada el 12 de mayo de 2014, a que se refieren tanto el TEARC como la actora. En efecto, de un lado, no consta en el expediente otra resolución que la indicada Providencia, en consonancia con lo que establece el artículo 48 RGR citado. Además, el recurso de reposición interpuesto el 11 de junio siguiente se dirigió contra la " providencia de apremio con número de Certificado 1459031231872 y Clave de Liquidación A0861012536159567 referente al aplazamiento con fraccionamiento de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades 2011". Y en fin, la resolución del recurso de reposición identifica el documento por el concepto: " Providencia de apremio", " Acuerdo de aplazamiento denegatorio".

Octavo.

Pues bien, para resolver la controversia hemos de traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2016 (recurso 27475/2015), que a su vez reitera el criterio seguido en las Sentencias de 16 de julio de 2015 (rec. 1543/2014) y 15 de septiembre de 2015 (rec. 3828/2014). Esta esta misma Sala y Sección se ha pronunciado en consonancia con la expresada doctrina, en la sentencia número 1310/2015, de 16 de diciembre (rec. núm. 660/2012). Así, el TS razona:

<< 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 LJCA , 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 45.1 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 45.1.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).>>

La aplicación de la doctrina expuesta al caso examinado nos lleva a la estimación del recurso, toda vez que concurre el supuesto de oposición al apremio, del apartado b) del artículo 167.3 LGT citado. Así, existe un acuerdo por el que se concede el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda y el obligado tributario constituyó garantía suficiente en el plazo otorgado, implícitamente aceptada. Junto con lo anterior, se da la circunstancia de que el Registrador no procedió a la inscripción de la hipoteca en el Registro, en tanto no se liquidase el Impuesto AJD, y que el sujeto pasivo del mismo era la AEAT, (si bien está exenta del Impuesto).

Noveno.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, las costas se impondrán a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que el Tribunal aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. Se recoge de esta forma el principio del vencimiento mitigado, que aquí debe conducir a la no imposición de costas habida cuenta de que la singularidad de la cuestión debatida veda estimar que se halle ausente la iusta causa litigandi ("serias dudas de hecho o de derecho") en la parte vencida.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS:

ESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo núm. 1041/2018 y en consecuencia anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 27 de septiembre de 2018, dictada en la reclamación nº 08-02559-2015, objeto de esta litis, así como la providencia de apremio que confirma, que igualmente se anula. Sin costas.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme. contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

PUBLICACIÓN.- La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por la Magistrada ponente . Doy fe.

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.