

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/947/2013 de 3/12/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

ITP y AJD. Constitución de hipoteca unilateral en favor de la Administración, en garantía de un aplazamiento/ fraccionamiento o de suspensión. Diferente tributación en función de que el deudor sea o no sujeto pasivo del IVA.

La constitución de hipoteca unilateral en favor de la Administración, en garantía de un aplazamiento/ fraccionamiento o de suspensión, si el deudor no ostenta 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 TR, 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 del TR.

La Administración autonómica es quien interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio instando que se declare: "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".

El TEAC desestima el recurso.

Fundamentos de derecho

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...

QUINTO: ... 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...

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...

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...
- 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....

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...

SEXTO: ... 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.

