

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

NÚMERO DE CRITERI: CRI0001-14

Òrgan: Direcció General de Tributs i Joc

Data d'eixida: 02-06-2014

Qüestió plantejada:

Correcció del criteri 5/2011, 21 de març de 2012, sobre la tributació de les diferents modalitats de constitució d'una hipoteca unilateral.

Doctrina administrativa:

- Resolució 947/2013, de 3 de desembre de 2013, del Tribunal Economicoadministratiu Central, en recurs extraordinari d'alçada en unificació de criteri.

Contestació:

En el criteri 5/2011, 21 de març de 2012, de la Direcció General de Tributs i Joc, sobre la tributació de les diferents modalitats de constitució d'una hipoteca unilateral, es van analitzar les diverses situacions que es poden donar en la constitució d'una hipoteca unilateral per tal de determinar les conseqüències fiscals en cada una d'elles, sobre la base de la consulta V2304-10, de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda, tenint en compte el caràcter vinculant que les consultes tributàries tenen per als òrgans i entitats de l'Administració tributària encarregats de l'aplicació dels tributs, de conformitat amb l'article 89 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

En el mencionat criteri 5/2011 es van distingir les situacions següents i es van fixar els criteris següents:

- A) Constitució d'una hipoteca unilateral en garantia de préstecs:

El tractament de la hipoteca unilateral no ha de diferir del de la hipoteca bilateral, quan la garantia es constituïska simultàniament amb el préstec o en l'atorgament d'aquest estiga prevista la posterior constitució de la garantia, en els termes establits per l'article 25.1 del RITPAJD.

- B) Constitució d'una hipoteca unilateral en garantia de qualsevol altra obligació per un subjecte passiu d'IVA (per exemple en garantia de l'ajornament o fraccionament d'un deute tributari):

La subjecció a IVA exclou la tributació per TPO, no així per AJD si es compleixen els requisits de l'article 31.2 TRLITPAJD. És subjecte passiu, d'acord amb la regla subsidiària de l'article 29 TRLITPAJD, el que insta el document notarial (això és, el constituent de la hipoteca) precisament perquè en estar la hipoteca pendent d'acceptació no es pot entendre que el subjecte passiu siga l'adquirent del bé o dret. L'acceptació posterior pel creditor no està subjecta a l'impost perquè no té contingut econòmic.

- C) Constitució d'una hipoteca unilateral en garantia de qualsevol altra obligació per un particular no subjecte passiu d'IVA:

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

La subjecció a la modalitat TPO o AJD està temporalment indeterminada. Si l'acceptació té lloc estarem davant del supòsit de TPO regulat en l'article 7.1.B del TRLITPAJD (constitució de drets reals). Es tracta d'una condició suspensiva, la qual, en virtut del que es disposa en l'article 2.2 del TRLITPAJD, determina que no es liquide l'impost fins que la condició es complisca, és a dir, fins que hi haja acceptació. El subjecte passiu serà aquell al favor del qual s'ha efectuat l'acte, és a dir, el creditor hipotecari. Si l'esmentat subjecte passiu resulta ser l'Administració pública (exemple d'hipoteca unilateral en garantia d'un deute tributari) l'operació estarà exempta, d'acord amb l'article 45.I.A. del TRLITPAJD.

Si l'acceptació no arriba a tindre lloc, cal entendre que la condició suspensiva no s'ha complert, i que, per tant, l'operació mai ha estat subjecta a la modalitat de TPO, per la qual cosa es compliran tots els requisits que estableix l'article 31.2 del TRLITPAJD per a la seua subjecció per AJD, documents notarials. En aquest cas, serà subjecte passiu la persona que adquirisca el bé o dret i, en defecte d'això, la persona que inste o sol·licite el document notarial, o aquell en l'interés del qual s'expedisca. Com que en aquest supòsit no s'ha acceptat la hipoteca ni ningú ha adquirit cap dret, hem d'entendre que el subjecte passiu és aquella persona que haja instat el document notarial, que serà el que va constituir l'esmentada hipoteca unilateral.

No obstant això, la resolució 947/2013, de 3 de desembre de 2013, del Tribunal Económico-administratiu Central (TEC), en recurs extraordinari d'alçada en unificació de criteri, ha fixat una doctrina diferent de la promulgada per la Direcció General de Tributs del Ministeri, que afecta els supòsits previstos en les lletres B i C del criteri d'aquest centre directiu 5/2011, referenciades més amunt, i que obliga a modificar-les, a causa del caràcter vinculant que per als tribunals econòmic-administratius i per a la resta de l'Administració tributària de l'Estat i de les comunitats autònomes i ciutats amb estatut d'autonomia tenen els criteris establits en la resolució del recurs extraordinari d'alçada per a la unificació de criteri, d'acord amb l'article 242.4 de la LGT.

En la mencionada resolució analitza el TEC la tributació de la constitució d'hipoteca unilateral a favor de l'Administració en garantia d'un ajornament/fraccionament o d'una suspensió, i estableix com a criteri el següent:

– Si el deutor és subjecte passiu de l'IVA, l'operació no tributa per la modalitat de TPO, en quedar subjecta a IVA (article 7.5 del TR). En IVA està exempta en virtut de l'article 20.1 18a de la LIVA.

Sense perjudici de tot això, quedaria subjecta a la modalitat d'AJD pel document notarial de constitució de la hipoteca unilateral, quota variable o gradual de l'article 31.2 del TR. En aquest cas, el subjecte passiu serà l'Administració, com a adquirent del dret, i seran d'aplicació les exempcions subjectives del mencionat article 45.I.A del TR.

– Si el deutor no posseeix la condició de subjecte passiu de l'IVA, es tracta d'una operació subjecta a l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses i actes jurídics documentats, en la modalitat de TPO. Com que es tracta de la constitució d'un dret real, segons l'article 8.c del TR, en cas d'acceptació, serà subjecte passiu de l'impost el creditor hipotecari, això és, l'organisme públic, al qual seran d'aplicació les exempcions subjectives de l'article 45.I.A del TR.

Si no s'accepta la hipoteca, l'operació tributària per la modalitat d'actes jurídics documentats, documents notarials, quota gradual, resultaria subjecte passiu l'Administració i quedaria, per tant, exempta d'acord amb

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

el que s'ha assenyalat anteriorment.

Per tot el que s'ha exposat, es deixen sense efecte els criteris fixats en les lletres *B* i *C* del criteri 5/2011 d'aquest centre directiu, de 21 de març de 2012, i se substitueixen pels fixats pel TEC en la resolució de 3 de desembre de 2013, que s'acaben d'exposar.

Conclusió:

Es modifiquen els apartats *B* i *C* del criteri 5/2011, de 21 de març de 2012, d'aquest centre directiu per a adequar-lo als criteris fixats en la resolució 947/2013, de 3 de desembre de 2013, del Tribunal Economicoadministratiu Central, en recurs extraordinari d'alçada en unificació de criteri.

La diferent casuística queda com segueix:

A) Constitució d'una hipoteca unilateral en garantia de préstecs:

El tractament de la hipoteca unilateral no ha de diferir del de la hipoteca bilateral, quan la garantia es constituïska simultàniament amb el préstec o en l'atorgament d'aquest estiga prevista la posterior constitució de la garantia, en els termes establits per l'article 25.1 del RITPAJD (Criteri 5/2011).

B) Constitució d'hipoteca unilateral a favor de l'Administració per un subjecte passiu d'IVA:

L'operació no tributa per la modalitat de TPO, en quedar subjecta a IVA (article 7.5 del TR). En IVA està exempta en virtut de l'article 20.1 18a de la LIVA.

Sense perjudici de tot això, quedaria subjecta a la modalitat d'AJD pel document notarial de constitució de la hipoteca unilateral, quota variable o gradual de l'article 31.2 del TR. En aquest cas, el subjecte passiu serà l'Administració, com a adquirent del dret, i seran aplicables les exempcions subjectives del mencionat article 45.I.A del TR (criteri fixat per la resolució 947/2013, de 3 de desembre de 2013, del Tribunal Economicoadministratiu Central, en recurs extraordinari d'alçada en unificació de criteri).

C) Constitució d'hipoteca unilateral a favor de l'Administració per qui no posseïska la condició de subjecte passiu d'IVA:

Es tracta d'una operació subjecta a l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses i actes jurídics documentats, en la modalitat de TPO. Atés que es tracta de la constitució d'un dret real, segons l'article 8.c del TR, en cas d'acceptació, serà subjecte passiu de l'impost el creditor hipotecari, és a dir, l'organisme públic, al qual seran d'aplicació les exempcions subjectives de l'article 45.I.A del TR.

Si no s'accepta la hipoteca, l'operació tributària per la modalitat d'actes jurídics documentats, documents notarians, quota gradual, és l'Administració subjecte passiu, que quedaria, per tant, exempta d'acord amb el que s'ha assenyalat anteriorment (criteri fixat per la resolució 947/2013, de 3 de desembre de 2013, del Tribunal Economicoadministratiu Central, en recurs extraordinari d'alçada en unificació de criteri).