

HIPOTECAS UNILATERALES FORMALIZADAS EN GARANTÍA DE DEUDAS TRIBUTARIAS APLAZADAS: LA ADMINISTRACIÓN ACREEDORA COMO SUJETO PASIVO DE «AJD»

Análisis de la STS de 16 de julio de 2015, rec. núm. 1543/2014

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

1. SUPUESTO DE HECHO

Recientemente el Tribunal Supremo (TS), en Sentencia de 16 de julio de 2015 (NFJ059144), ha abordado de nuevo un controvertido tema sobre el cual, en los últimos años, hemos podido leer pronunciamientos contradictorios tanto en el ámbito jurisprudencial como por parte de la Administración. Nos referimos a la determinación de quién ostenta la condición de sujeto pasivo, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) –modalidad de «Actos Jurídicos Documentados»–, en los casos en los que una empresa constituye una hipoteca unilateral a favor de la Administración como garantía del aplazamiento de su deuda tributaria, extremo que ha sido resuelto en unos casos situando al empresario como sujeto pasivo contribuyente, mientras que en otros se estima que es la Administración la que ostenta tal condición.

Tal y como recuerda la citada sentencia, cuando se realiza una de esas operaciones, 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 Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), sujeción que determina la imposibilidad de aplicar la modalidad de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» a la operación. Sin embargo, la primera copia de la escritura de constitución de la hipoteca unilateral sí estará sujeta a la cuota variable de la modalidad de «AJD» (art. 31.2 RDLeg. 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), siendo precisamente en ese escenario donde se plantean los problemas para concretar quién es el sujeto pasivo del impuesto.

Para centrar la polémica en torno a esta cuestión, ha de partirse del tenor literal del artículo 29 del TRLITP y AJD, en cuanto dispone 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». Conforme a lo dispuesto por este precepto, se establece una suerte de regla general en virtud de la cual el sujeto pasivo será «el adquirente del bien o derecho», condición que en el caso de constituirse una hipoteca ordinaria recaería sobre el acreedor hipotecario, en cuanto titular del derecho real de hipoteca. Sin embargo, cuando la hipoteca se constituye unilateralmente, la misma se lleva a cabo por el deudor hipotecante sin que, en el momento de su formalización,

conste la aceptación expresa del acreedor hipotecario, extremo que impide considerar a este último como adquirente del derecho real de hipoteca en ese momento. Esa ha sido la razón por la que, en muchas ocasiones, y en el marco de las operaciones que nos ocupan, se haya entendido que debía aplicarse la regla subsidiaria prevista en el citado artículo 29, en virtud de la cual ha de estimarse que la condición de sujeto pasivo recae sobre la persona que «insta» el documento, esto es, el deudor hipotecario y no, por tanto, sobre la Administración.

Esta ha sido la posición mantenida tanto por diferentes Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) como por la Dirección General de Tributos (DGT) que, en varias resoluciones dictadas sobre el tema a las que aludiremos más adelante, ha señalado al deudor hipotecario como sujeto pasivo de la modalidad de AJD, documentos notariales, cuota variable.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Pues bien, el TS ha resuelto ahora un recurso de casación para la unificación de doctrina situando a la Administración tributaria como sujeto pasivo de la modalidad de «AJD» en aquellos casos en los que una empresa o empresario constituye una hipoteca unilateral como garantía de las deudas tributarias cuyo aplazamiento de pago ha sido concedido.

Para llegar a tal conclusión el Tribunal, recogiendo los argumentos esgrimidos por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 3 de diciembre de 2013 (NFJ052987), analiza en primer lugar el citado artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993 junto con lo dispuesto por el artículo 141 de la Ley Hipotecaria. De acuerdo con este último, «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».

El análisis de este precepto lleva al Tribunal a considerar que, pese a que en un principio la constitución de la hipoteca unilateral se lleva a cabo por decisión y consentimiento exclusivo del deudor hipotecante, no es menos cierto que el cumplimiento de la *conditio iuris* que supone la aceptación del acreedor hipotecario, tiene efectos retroactivos.

A mayor abundamiento, el TS repara también en la aceptación implícita que respecto de la constitución de la hipoteca en el supuesto analizado se deriva del propio procedimiento establecido para solicitar y obtener un aplazamiento y/o fraccionamiento de pago. Esto es, la resolución favorable al aplazamiento de la deuda tributaria y el requerimiento posterior al deudor para que formalice la garantía inicialmente propuesta suponen una aceptación implícita de esta última, que se hará explícita una vez conste la nota marginal en el Registro, acto este que el Tribunal considera debido en virtud de la doctrina de los actos propios.

Así las cosas, el Tribunal entiende que en las operaciones de constitución de una hipoteca unilateral por parte de un empresario como garantía de pago de deudas tributarias aplazadas se dan una serie de circunstancias, a saber, «resolución favorable de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, 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», que permiten entender que la Administración es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, ya que en ella concurre la condición de «adquirente del bien o derecho» a que se refiere el artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993. No obstante lo anterior, cabe reparar en la exención de carácter subjetivo recogida en el artículo 45.I A) de la citada norma respecto, entre otros, del Estado y Administraciones públicas en relación con las diferentes operaciones susceptibles de ser gravadas por el ITP y AJD.

Así pues, aunque en la Administración tributaria concurre la condición de sujeto pasivo del impuesto, la misma estará exenta del pago del mismo.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Tal y como señalábamos al comienzo de este comentario, el tema abordado por el TS en esta sentencia ha sido objeto de un buen número de pronunciamientos contradictorios, que no han hecho sino generar una incertidumbre en muchos casos aprovechada por la Administración para exigir el pago de un tributo a sujetos a los que no corresponde afrontarlo y cuya única opción, ante tales requerimientos, ha sido la de acudir a los tribunales.

Pues bien, muchos de ellos terminaron por avalar la postura de la Administración exigiendo el pago del tributo al empresario, tal y como se desprende de las sentencias de contraste aportadas por la recurrente en casación para la unificación de doctrina, recurso desestimado por el TS en la sentencia que nos ocupa¹. Sin embargo, también existen manifestaciones contrarias por parte de los TSJ, estimando que en las operaciones controvertidas la condición de sujeto pasivo del ITP y AJD, en la modalidad de «AJD» debe recaer sobre la Administración, acreedora hipotecaria y titular del derecho real de hipoteca².

En el ámbito administrativo, la DGT ha mantenido una posición errática respecto de la cuestión analizada. Así, es posible leer en resoluciones de 2007 la siguiente conclusión: «El sujeto pasivo del impuesto es la Administración tributaria como titular de la garantía hipotecaria cons-

¹ *Vid.*, entre otras, STSJ de Castilla-La Mancha de 23 de junio de 2001 [rec. núm. 1117/1998 (NFJ024717)]; STSJ de Murcia de 29 de enero de 2002 [rec. núm. 1877/1998 (NFJ011744)]; STSJ de la Comunidad Valenciana de 31 de enero de 2013 [rec. núm. 924/2010 (NFJ059147)]; o la STSJ de Asturias de 22 de abril de 2013 [rec. núm. 1321/2011 (NFJ059146)].

² En este sentido, STSJ de Andalucía de 27 de febrero de 2011 [rec. núm. 1542/2005 (NFJ047612)] o la STSJ de Madrid de 4 de julio de 2011 [rec. núm. 577/2009 (NFJ045207)].

tituida 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»³.

Posteriormente el aludido centro directivo abandonó tal postura en la Consulta V2304/2010, de 16 de octubre de 2010 (NFC039519), estableciendo que, en el caso de que un sujeto pasivo del IVA constituya una hipoteca unilateral a favor de la Administración, dicho sujeto será contribuyente a efectos de AJD. Avanzando un poco más en la posición de la Administración ha de citarse la Consulta V0773/2012 (NFC044228), en la que la DGT abandonaba el criterio sostenido en la consulta de 2010 para retomar su posición anterior, volviendo a situar a la Administración como sujeto pasivo exento del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en las operaciones analizadas. Sin embargo, sorprendentemente, poco después de publicarse dicha consulta, la misma desapareció de la página de la DGT, y su búsqueda remite ahora a la Consulta V1209/2012, de 1 de junio de 2012 (NFC044738) que, en los mismos términos que la Consulta V1351/2012, de 21 de junio de 2012 (NFC044771), retomó otra vez la postura mantenida en 2010.

Así pues, la última posición adoptada por la DGT es favorable a las pretensiones de la Administración, sosteniendo que será sujeto pasivo de AJD la empresa que haya constituido la hipoteca unilateral para garantizar el pago aplazado de una deuda tributaria.

Para defender esta idea el centro directivo ha venido considerando que en las hipotecas unilaterales deben diferenciarse dos momentos, siendo el primero de ellos el determinante para identificar al sujeto pasivo del impuesto. Así, en primer lugar, la DGT ha focalizado la atención sobre el momento de la constitución de la operación que, al realizarse sin consentimiento del acreedor, impide considerar a este último como «adquirente del bien o derecho», extremo que le conduce a afirmar que la operación debe gravarse en la persona del deudor hipotecario, como sujeto que insta o solicita el documento notarial, aplicando así la regla subsidiaria establecida en el artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993. El hecho de que posteriormente, en un segundo momento, se produzca la aceptación de la hipoteca por el acreedor, se considera una circunstancia accesorias o complementaria de la primera carente de contenido económico por sí misma y, por tanto, no susceptible de ser gravada por la modalidad de «AJD».

A nuestro juicio, la DGT, así como las sentencias de los TSJ que han seguido el mismo criterio, ignoran la trascendencia que en el conjunto de la operación tiene el consentimiento prestado por el acreedor hipotecario, que no cumple sino una función similar a la que desempeñan las condiciones suspensivas de los contratos en los que sus efectos jurídicos se subordinan al cumplimiento de las mismas. Tal y como se desprende de la Ley Hipotecaria, el consentimiento prestado por el acreedor, en nuestro caso la Administración, tiene efectos retroactivos en el caso de prestarse en el plazo allí estipulado, por lo que resulta determinante conocer si la aceptación de dicha hipoteca, en principio constituida unilateralmente, ha sido prestada. En el caso de ser así, y siguiendo los dictados del artículo 2.2 del TRLITP y AJD, el impuesto no habrá de liquidarse hasta que se cumpla la condición

³ Vid. Consultas DGT, V1544/2007, de 11 de julio de 2007 (NFC033522) o la V1882/2007, de 12 de septiembre de 2007 (NFC027636).

suspensiva, esto es, en nuestro caso, hasta que se preste la aludida conformidad. En ese sentido el TSJ de Valencia, en Sentencia de 31 de enero de 2013 [rec. núm. 924/2010 (NFJ059147)], aun sosteniendo una posición contraria a la del TS en el fallo que comentamos en cuanto a la determinación del sujeto pasivo en las operaciones que nos ocupan, apuntó, sin embargo, que la constitución de hipoteca unilateral no produce efectos jurídicos hasta que se acepta, por lo que, conforme al artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, no se liquidará el impuesto hasta que no se produzca dicha aceptación.

De acuerdo con lo anterior, resulta determinante en este caso saber si dicha condición se ha cumplido o no por parte de la Administración, extremo en el que el TS ha centrado, con acierto, sus argumentos. De ese modo, y partiendo de los efectos retroactivos que según la Ley Hipotecaria habrá de atribuirse al consentimiento prestado por la Administración, consideramos, con el Tribunal, que en aquellos casos en los que la hipoteca unilateral se haya constituido para dar cumplimiento a la garantía ofrecida en la solicitud de aplazamiento de pago resuelta por la Administración de forma positiva, ninguna duda cabe de la existencia de consentimiento por parte del ente público, afirmación incuestionable si se atiende al procedimiento establecido para solicitar y formalizar un aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.

En ese sentido, coincidimos plenamente con los argumentos esgrimidos por el TEAC en su Resolución de 3 de diciembre de 2013 (NFJ052987), a la que expresamente alude la STS que comentamos, en cuanto señala que en supuestos de aplazamientos de deudas de derecho público, «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». De acuerdo con lo anterior, el TEAC concluye que cuando en cumplimiento de la condición impuesta en el acuerdo de concesión de un aplazamiento de pago se constituye una hipoteca unilateral a favor de la Administración, en los mismos términos exigidos en el acuerdo, no puede ya hablarse de «adquirente indeterminado», contradiciendo así la opinión de la DGT que, precisamente, se ha venido amparando en esa supuesta falta de determinación del adquirente del derecho de hipoteca para aplicar la regla subsidiaria prevista en el artículo 29 del TRLITP y AJD y atribuir así la condición de sujeto pasivo del impuesto a la entidad constituyente de la hipoteca como sujeto que «insta» el documento.

En definitiva, no existiendo tal «indeterminación» en cuanto al adquirente del derecho real de hipoteca, que no es otro que la Administración acreedora desde el momento en el que el deudor formaliza la garantía en los términos fijados en la resolución de concesión del aplazamiento que aquella ha dictado, no cabe más que aplaudir la decisión del TS plasmada en la sentencia comentada que, en algunos casos, podrá servir para abrir la vía para reclamar la devolución de ingresos indebidos.

Así las cosas, el Tribunal entiende que en las operaciones de constitución de una hipoteca unilateral por parte de un empresario como garantía de pago de deudas tributarias aplazadas se dan una serie de circunstancias, a saber, «resolución favorable de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, 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», que permiten entender que la Administración es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, ya que en ella concurre la condición de «adquirente del bien o derecho» a que se refiere el artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993. No obstante lo anterior, cabe reparar en la exención de carácter subjetivo recogida en el artículo 45.I A) de la citada norma respecto, entre otros, del Estado y Administraciones públicas en relación con las diferentes operaciones susceptibles de ser gravadas por el ITP y AJD.

Así pues, aunque en la Administración tributaria concurre la condición de sujeto pasivo del impuesto, la misma estará exenta del pago del mismo.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Tal y como señalábamos al comienzo de este comentario, el tema abordado por el TS en esta sentencia ha sido objeto de un buen número de pronunciamientos contradictorios, que no han hecho sino generar una incertidumbre en muchos casos aprovechada por la Administración para exigir el pago de un tributo a sujetos a los que no corresponde afrontarlo y cuya única opción, ante tales requerimientos, ha sido la de acudir a los tribunales.

Pues bien, muchos de ellos terminaron por avalar la postura de la Administración exigiendo el pago del tributo al empresario, tal y como se desprende de las sentencias de contraste aportadas por la recurrente en casación para la unificación de doctrina, recurso desestimado por el TS en la sentencia que nos ocupa¹. Sin embargo, también existen manifestaciones contrarias por parte de los TSJ, estimando que en las operaciones controvertidas la condición de sujeto pasivo del ITP y AJD, en la modalidad de «AJD» debe recaer sobre la Administración, acreedora hipotecaria y titular del derecho real de hipoteca².

En el ámbito administrativo, la DGT ha mantenido una posición errática respecto de la cuestión analizada. Así, es posible leer en resoluciones de 2007 la siguiente conclusión: «El sujeto pasivo del impuesto es la Administración tributaria como titular de la garantía hipotecaria cons-

¹ *Vid.*, entre otras, STSJ de Castilla-La Mancha de 23 de junio de 2001 [rec. núm. 1117/1998 (NFJ024717)]; STSJ de Murcia de 29 de enero de 2002 [rec. núm. 1877/1998 (NFJ011744)]; STSJ de la Comunidad Valenciana de 31 de enero de 2013 [rec. núm. 924/2010 (NFJ059147)]; o la STSJ de Asturias de 22 de abril de 2013 [rec. núm. 1321/2011 (NFJ059146)].

² En este sentido, STSJ de Andalucía de 27 de febrero de 2011 [rec. núm. 1542/2005 (NFJ047612)] o la STSJ de Madrid de 4 de julio de 2011 [rec. núm. 577/2009 (NFJ045207)].

tituida 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»³.

Posteriormente el aludido centro directivo abandonó tal postura en la Consulta V2304/2010, de 16 de octubre de 2010 (NFC039519), estableciendo que, en el caso de que un sujeto pasivo del IVA constituya una hipoteca unilateral a favor de la Administración, dicho sujeto será contribuyente a efectos de AJD. Avanzando un poco más en la posición de la Administración ha de citarse la Consulta V0773/2012 (NFC044228), en la que la DGT abandonaba el criterio sostenido en la consulta de 2010 para retomar su posición anterior, volviendo a situar a la Administración como sujeto pasivo exento del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en las operaciones analizadas. Sin embargo, sorprendentemente, poco después de publicarse dicha consulta, la misma desapareció de la página de la DGT, y su búsqueda remite ahora a la Consulta V1209/2012, de 1 de junio de 2012 (NFC044738) que, en los mismos términos que la Consulta V1351/2012, de 21 de junio de 2012 (NFC044771), retomó otra vez la postura mantenida en 2010.

Así pues, la última posición adoptada por la DGT es favorable a las pretensiones de la Administración, sosteniendo que será sujeto pasivo de AJD la empresa que haya constituido la hipoteca unilateral para garantizar el pago aplazado de una deuda tributaria.

Para defender esta idea el centro directivo ha venido considerando que en las hipotecas unilaterales deben diferenciarse dos momentos, siendo el primero de ellos el determinante para identificar al sujeto pasivo del impuesto. Así, en primer lugar, la DGT ha focalizado la atención sobre el momento de la constitución de la operación que, al realizarse sin consentimiento del acreedor, impide considerar a este último como «adquirente del bien o derecho», extremo que le conduce a afirmar que la operación debe gravarse en la persona del deudor hipotecario, como sujeto que insta o solicita el documento notarial, aplicando así la regla subsidiaria establecida en el artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993. El hecho de que posteriormente, en un segundo momento, se produzca la aceptación de la hipoteca por el acreedor, se considera una circunstancia accesorio o complementaria de la primera carente de contenido económico por sí misma y, por tanto, no susceptible de ser gravada por la modalidad de «AJD».

A nuestro juicio, la DGT, así como las sentencias de los TSJ que han seguido el mismo criterio, ignoran la trascendencia que en el conjunto de la operación tiene el consentimiento prestado por el acreedor hipotecario, que no cumple sino una función similar a la que desempeñan las condiciones suspensivas de los contratos en los que sus efectos jurídicos se subordinan al cumplimiento de las mismas. Tal y como se desprende de la Ley Hipotecaria, el consentimiento prestado por el acreedor, en nuestro caso la Administración, tiene efectos retroactivos en el caso de prestarse en el plazo allí estipulado, por lo que resulta determinante conocer si la aceptación de dicha hipoteca, en principio constituida unilateralmente, ha sido prestada. En el caso de ser así, y siguiendo los dictados del artículo 2.2 del TRLITP y AJD, el impuesto no habrá de liquidarse hasta que se cumpla la condición

³ Vid. Consultas DGT, V1544/2007, de 11 de julio de 2007 (NFC033522) o la V1882/2007, de 12 de septiembre de 2007 (NFC027636).

suspensiva, esto es, en nuestro caso, hasta que se preste la aludida conformidad. En ese sentido el TSJ de Valencia, en Sentencia de 31 de enero de 2013 [rec. núm. 924/2010 (NFJ059147)], aun sosteniendo una posición contraria a la del TS en el fallo que comentamos en cuanto a la determinación del sujeto pasivo en las operaciones que nos ocupan, apuntó, sin embargo, que la constitución de hipoteca unilateral no produce efectos jurídicos hasta que se acepta, por lo que, conforme al artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, no se liquidará el impuesto hasta que no se produzca dicha aceptación.

De acuerdo con lo anterior, resulta determinante en este caso saber si dicha condición se ha cumplido o no por parte de la Administración, extremo en el que el TS ha centrado, con acierto, sus argumentos. De ese modo, y partiendo de los efectos retroactivos que según la Ley Hipotecaria habrá de atribuirse al consentimiento prestado por la Administración, consideramos, con el Tribunal, que en aquellos casos en los que la hipoteca unilateral se haya constituido para dar cumplimiento a la garantía ofrecida en la solicitud de aplazamiento de pago resuelta por la Administración de forma positiva, ninguna duda cabe de la existencia de consentimiento por parte del ente público, afirmación incuestionable si se atiende al procedimiento establecido para solicitar y formalizar un aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.

En ese sentido, coincidimos plenamente con los argumentos esgrimidos por el TEAC en su Resolución de 3 de diciembre de 2013 (NFJ052987), a la que expresamente alude la STS que comentamos, en cuanto señala que en supuestos de aplazamientos de deudas de derecho público, «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». De acuerdo con lo anterior, el TEAC concluye que cuando en cumplimiento de la condición impuesta en el acuerdo de concesión de un aplazamiento de pago se constituye una hipoteca unilateral a favor de la Administración, en los mismos términos exigidos en el acuerdo, no puede ya hablarse de «adquirente indeterminado», contradiciendo así la opinión de la DGT que, precisamente, se ha venido amparando en esa supuesta falta de determinación del adquirente del derecho de hipoteca para aplicar la regla subsidiaria prevista en el artículo 29 del TRLITP y AJD y atribuir así la condición de sujeto pasivo del impuesto a la entidad constituyente de la hipoteca como sujeto que «insta» el documento.

En definitiva, no existiendo tal «indeterminación» en cuanto al adquirente del derecho real de hipoteca, que no es otro que la Administración acreedora desde el momento en el que el deudor formaliza la garantía en los términos fijados en la resolución de concesión del aplazamiento que aquella ha dictado, no cabe más que aplaudir la decisión del TS plasmada en la sentencia comentada que, en algunos casos, podrá servir para abrir la vía para reclamar la devolución de ingresos indebidos.