Nuria Puebla Agramunt
Abogada

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA RETROTRANSMISIÓN DE BIENES

"La justicia es la constante y perpetua voluntad

de dar a cada uno su propio derecho"

(Ulpiano, siglo III)

ÍNDICE

1. Justificación de la materia de estudio en este trabajo para el Premio del ICAM 1
2. Retrotransmisión o transmisión inversa de bienes 1
3. La importancia del Código Civil para considerar realizado el hecho imponible 2
4. La importancia de verificar si concurre ánimo defraudatorio 3
5. Condiciones suspensivas y resolutorias 6
6. Tributación de la retrotransmisión y devolución del Impuesto 7
7. La falsa dicotomía entre condición resolutoria expresa y condición resolutoria implícita o tácita 8
8. La no necesidad de acudir a resolución judicial o administrativa 10
9. La ilegalidad del Reglamento cuando exige resolución expresa y la incidencia del principio de capacidad económica 12
10. Conclusiones 13

1. Justificación de la materia de estudio en este trabajo para el Premio del ICAM

La materia tributaria, tan compleja, y en la que intervienen cálculos numéricos, puede a veces parecer alejada del Derecho y propia de economistas. Y, de hecho, los escritos de alegaciones, recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas, pueden resolverlos personas al servicio de la Administración tributaria que no tengan una formación jurídica profunda, pues para ello no es preciso poseer licenciatura ni grado en Derecho. Pero no puede olvidarse que el Derecho tributario es Derecho y como tal disciplina jurídica ha de abordarse.

En la difícil elección de tema para un Premio del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, consideré un asunto que quizás pueda parecer muy específico y que no afecta a un gran número de situaciones, lo cual no dudo de que sea así; pero la enjundia jurídica que conlleva, y la necesidad de que, para su resolución, se deba acudir al Derecho con mayúsculas y a sus instituciones y principios, me ha animado a encararlo en el seno de esta convocatoria, para recordar con ello que la materia tributaria no puede resolverse de forma convincente sin entrar en la hondura de los institutos jurídicos.

En todo caso, y desde luego, no se está proponiendo como objeto de estudio una materia abstracta y alejada del foro, puesto que el asunto que se trae hoy a este Premio, ha sido llevado a los tribunales, tanto económico-administrativos, como de justicia; y la calidad jurídica de muchas de las sentencias dictadas, dan fehaciencia de la trascendencia jurídica del tema que se plantea.

2. Retrotransmisión o transmisión inversa de bienes

En ocasiones, las partes que otorgaron un contrato o escritura pública de compraventa, pueden pensar que, por alguna razón, se han equivocado al realizar dicho negocio, y proceder, en consecuencia, a resolver dicho contrato; o simplemente, la resolución contractual viene de que el vendedor puede querer recuperar lo que había transmitido. Otras veces, sucede que expresamente pactan que, si no se produce determinada circunstancia (por ejemplo, aprobación de un plan urbanístico), cualquiera de las partes podrá resolver el contrato, con restitución recíproca de las prestaciones. Y en otras ocasiones, lo que ocurre es que las partes habían acordado celebrar un negocio, que se consideraría realizado siempre que se dieran determinadas circunstancias; pero si estas no se cumplen, no dan por perfeccionado el mismo y lo dan por resuelto.

Tanto en unos casos como en otros, el bien retorna a su legítimo dueño. Y la cuestión está en dilucidar si, verdaderamente, en todos estos casos, hay una nueva transmisión sujeta a tributación; o si debe considerarse que la transmisión nunca tuvo lugar.

El asunto tiene su trascendencia tributaria, puesto que, cuando dos particulares que han otorgado un día una escritura de compraventa, sometida a condición, deciden resolverla; o cuando por circunstancias ajenas a su voluntad, se ven en la necesidad de resolverla y dejan sin efecto el contrato, la Administración tributaria viene a considerar que estamos ante una nueva compraventa que supone una nueva transmisión, también llamada *retrotransmisión* o *transmisión inversa de bienes*. Y, como tal nueva transmisión, que a su entender tiene lugar por acuerdo de voluntades, la somete también a gravamen.

De esta forma, de una compraventa que, en realidad, no ha producido efectos, en la que el dueño no ha perdido su condición de tal, en la que no se ha transmitido la propiedad, y en la que, desde luego, no se ha manifestado una capacidad económica que deba ser sometida a gravamen, puede darse una doble tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), en su modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO): la tributación por dicho impuesto, como adquirente, por quien adquirió en primer lugar, y la tributación de quien, habiendo vendido, recuperó la propiedad, a quien también se considera adquirente.

3. La importancia del Código Civil para considerar realizado el hecho imponible

Establece nuestro sistema jurídico continental la "teoría del título y el modo"; siendo el "título", el contrato que tiene finalidad traslaticia, y el "modo" o *traditio*, la entrega de la posesión de dicho bien. De acuerdo con esta teoría, que aplica en nuestro Ordenamiento jurídico, el bien no se transmite hasta que no se ha entregado la cosa, siendo preciso, por tanto, la concurrencia del modo y no solo del título.

El Real Decreto de 24 de julio de 1889, por el que se publica el Código Civil (CC), prevé lo siguiente:

> Artículo 609.
>
> La propiedad se adquiere por la ocupación.
>
> La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.
>
> Pueden también adquirirse por medio de la prescripción.
>
> Artículo 1095.
>
> El acreedor tiene derecho a los frutos de la cosa desde que nace la obligación de entregarla. Sin embargo, no adquirirá derecho real sobre ella hasta que le haya sido entregada.
>
> Artículo 1462.
>
> Se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador.
>
> Cuando se haga la veta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

Por consiguiente, en nuestro Derecho, y en particular, para las compraventas, es imprescindible la *traditio*, tradición o entrega. La jurisprudencia ha reiterado, aplicando estos artículos, la vigencia de la teoría del título y el modo, resultando incuestionable que, para adquirir el derecho de propiedad, es indispensable la *traditio*. Y, en el caso de los inmuebles, es el otorgamiento de la escritura lo que, si de la misma no se deduce lo contrario, supone entrega. Es decir, la entrega de la cosa (simbolizada con el otorgamiento de la escritura) marca la diferencia entre perfección y consumación del contrato de compraventa, produciéndose la primera con el mero acuerdo de voluntades, pero la segunda solo con la entrega de la cosa.

Ello significa que, en cada supuesto que se someta a nuestra consideración, habrá de analizarse, con arreglo al CC, si en el momento del otorgamiento de la escritura se transmitió la posesión, ya que, en no pocas ocasiones, el vendedor no entrega la misma. De ser así, no podría siquiera considerarse realizado el hecho imponible, que tal y como viene definido en el artículo 7 de la Ley del ITP y AJD, está constituido por las "transmisiones onerosas por

actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas"; y, por tanto, ni se devengaría este Impuesto, ni se podría liquidar.

Los tribunales de justicia que se han visto en la tesitura de pronunciarse sobre este tipo de asuntos, han tenido que argumentar jurídicamente, sobre la siguiente disyuntiva: si debe utilizarse el artículo 1462 del CC, para dilucidar si se ha materializado la transmisión de la posesión y, por tanto, se ha devengado el Impuesto; o si, por el contrario, ha de prescindirse de lo que establece el CC, en el entendido de que, si bien de acuerdo a dicho códice, no existe transmisión hasta que se produce el concurso de título y modo, en el ámbito tributario no aplicaría tal teoría.

En favor de considerar que solo hay hecho imponible y por tanto sujeción a gravamen, si se ha producido la tradición de la cosa, se ha pronunciado, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1ª, en Sentencia de 18 de septiembre de 2008, recurso 1007/2004, en la que se concluye:

> "En el presente caso, la compraventa se perfeccionó mediante escritura pública de fecha 30 de diciembre de 1991, existiendo desde dicha fecha una presunción *iuris tantum* de entrega de la cosa, a tenor de lo dispuesto en el CC; no obstante, el recurrente alega que la entrega de la posesión no llegó a materializarse al existir una serie de averías en la vivienda y que los vendedores han seguido residiendo en ella, circunstancia ha quedado acreditada por la parte que la alega, concretamente en el complemento de expediente resulta justificado por el Presidente de la Comunidad de Propietarios que el recurrente y su esposa (primitivos vendedores y actuales propietarios) han permanecido en dicha vivienda desde el año 1987, lo que acredita que los mismos han venido poseyéndola de manera ininterrumpida residiendo en ella y actuando en calidad de propietarios. En consecuencia, no habiéndose producido la tradición de la cosa, procede la estimación del recurso por inexistencia del hecho imponible que dé lugar al impuesto por transmisiones patrimoniales onerosas".

Esta es, a mi juicio, la solución correcta, no existiendo justificación alguna para considerar que el hecho imponible prescinde del derecho común, en el que hunde sus raíces este impuesto tan característicamente jurídico.

4. La importancia de verificar si concurre ánimo defraudatorio

En parecidos términos a como se expresó la Sala de Cataluña en la Sentencia de 18 de septiembre de 2008 apenas citada, se pronuncia el TSJ de Castilla y León, Sala de lo contencioso-administrativo, Burgos, Sección 2ª, en Sentencia de 21 de septiembre de 2012, recurso 358/2011, que trae a colación Sentencia del Tribunal Supremo (TS), en la que se da cuenta de la razón de ser de la previsión contenida en la Ley del Impuesto.

Explica la Sala, que su razón de ser no es otra que evitar el posible fraude y que

> "la legislación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales salió del paso del posible fraude tributario que supone no liquidar la verdadera compraventa que se produce cuando, consumada una venta anterior, el comprador revende la misma finca al vendedor con posterioridad. Si ello se hiciera en una nueva escritura (no existiendo en la primera venta con pacto de retro), se practicaría, lógicamente, una liquidación normal. Por eso, cualquier fórmula que las partes pudieran idear para evitar la liquidación fue ya prevista en la

legislación; y una de esas fórmulas es, sin duda, la utilización de un proceso judicial con allanamiento o la avenencia en una conciliación previa".

Dicho de otro modo, el tribunal entiende que, a la hora de decidir si este tipo de operaciones debe tributar dos veces, resulta imprescindible verificar la intención de las partes. Y así, si no ha habido ánimo defraudatorio contrastado, ni transmisión de la finca vendida, no puede haber tampoco retransmisión posterior de la misma, ni, por ende, ninguno de los presupuestos precisos para el giro de las liquidaciones del Impuesto con motivo de las pretendidas venta y reventa del inmueble. La Sala, considerando que no se ha apuntado ningún indicio que demuestre la existencia de una finalidad fraudulenta en la resolución judicial del contrato, declara la inexistencia de este, lo que da lugar a declarar la inexistencia del hecho imponible que se pretendía liquidar, y a desestimar el recurso de la Comunidad Autónoma de Castilla y León contra la resolución del TEAR de Castilla y León de 31 de marzo de 2011, que sí que había estimado reclamación económico-administrativa del particular.

La Sentencia del TS que citaba la Sala de Burgos, es la de la Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 24 de julio de 1997, dictada en el recurso 7577/1992; la cual, en realidad, analizaba un caso de Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) que, debe decirse, tiene una regulación muy similar a la del ITP y AJD. La Sala expone:

> "El fondo material del debate planteado se contrae, pues, a dilucidar si la compraventa de una finca, modulada por lo dispuesto en el artículo 205 de la Ley Hipotecaria, que se resuelve o anula judicialmente, aunque lo sea por vía de allanamiento, por no haberse podido inscribir la finca -ante la existencia de inscripciones semejantes contradictorias- y, en su virtud, por no haberse podido entregar o transmitir el inmueble vendido a los compradores ni consumar, en consecuencia, la compraventa, debe dar lugar al giro y pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos e, incluso, al doble devengo y satisfacción del mismo (como consecuencia, en este segundo supuesto, de la pretendida concurrencia de una segunda compraventa de sentido contrario)".

Mientras que, para el Ayuntamiento, la compraventa ha dado lugar a dos plusvalías (una, primera, a cargo de la vendedora, como contribuyente, y, otra, después, a cargo de los compradores originales, también como contribuyentes, al resolverse o anularse la venta originaria y retransmitirse la finca), para la Sala del TS, la solución es otra, explicando que, no habiéndose transmitido realmente nada (basta atender, para ello, a la parte dispositiva del fallo de la sentencia de resolución o anulación de la compraventa), carece de todo predicamento la liquidación cuestionada.

Se trataba de un asunto en que la finca vendida no pertenecía a la vendedora; o bien esta no había podido acreditar su titularidad. La Sala recuerda que

> "La teoría del "*título y el modo*" es determinante para la adquisición, por los compradores, de la titularidad -en este caso de autos, dominical- del inmueble comprado; y es, también, por tanto, requisito *sine qua non* para que se dé, con la transmisión, el hecho imponible del Impuesto examinado (que no es otro que la plus valía obtenida, hasta ese instante, por la vendedora). De modo que, si no hay transmisión de la finca, no puede hablarse de incremento del valor de la misma ni de devengo del Impuesto".

El TS razona que no se ha materializado el "modo" del contrato de compraventa, pues el artículo 1462 del CC establece una presunción *iuris tantum*, que puede desvirtuarse no solo por lo que se infiera de la propia escritura (en el caso, el inmueble no estaba inscrito en el Registro de la Propiedad, con el aditamento de que el Registrador de la Propiedad suspende la inmatriculación por darse las circunstancias de los artículos 300 y 306 del Reglamento Hipotecario), sino por el resto de los elementos fáctico jurídicos, ajenos a la escritura, que acrediten la ausencia de la entrega o *traditio* del objeto y del "modo" del contrato. Y concluye contundente que (los subrayados son nuestros)

> "Y como no cabe una liquidación sin hecho imponible, es obvio que la basada en la escritura de 21 de noviembre de 1988 es nula de pleno derecho (al ser, en cierto aspecto, un acto de contenido imposible, de los previstos en el artículo 47.1.b) de la Ley de Procedimiento administrativo de 1958).
>
> El allanamiento, en su momento, de la vendedora obedece, pues, según todo lo expuesto, no a una maniobra torticera de todos los interesados, sino, en realidad, a la necesidad de aquietarse, sin aumentar, aún más, los gastos judiciales, al hecho evidente de la falta de titularidad dominical, transmisible, sobre la finca vendida".

Desde esta importante Sentencia, puede afirmarse que, si no ha habido ánimo defraudatorio contrastado, no puede haber tampoco retransmisión posterior, ni, por ende, ninguno de los presupuestos precisos para el giro de las liquidaciones del Impuesto con motivo de las pretendidas venta y reventa del inmueble; por consiguiente, no puede olvidarse este elemento intencional, como objeto de imprescindible análisis, cuando se aborde la defensa de este tipo de asuntos.

Resoluciones posteriores, como la Sentencia del TSJ de Andalucía, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 3 de noviembre de 2014, rec. 2672/2008, teniendo presente la Sentencia del TS de 24 de julio de 1997, resuelven otorgando la razón al recurrente, con agudos argumentos, que inciden en la línea marcada por el TS:

> "Entiende, pues, la Sala, que no todo mutuo acuerdo excluye la devolución del ingreso efectuado ni genera de forma automática un nuevo hecho imponible por la reversión de la propiedad al vendedor, ya que sólo es predicable, conforme a lo expuesto, respecto de aquel que pone de manifiesto un acuerdo entre las partes contratantes para eludir un nuevo hecho imponible, lo que no ocurre en este caso, en el que nos encontramos ante una resolución del contrato de compraventa, que, aunque aceptada por el vendedor, le viene impuesta por el ejercicio de la facultad de desistimiento del contrato por parte del comprador, al haber aparecido vicios ocultos en la cosa comprada, todo ello al amparo del artículo 1486 del Código Civil".

A juicio de la Sala andaluza, no puede considerarse la existencia de mutuo acuerdo resolutorio del contrato de compraventa, aunque así se exprese en la escritura pública, cuando ello obedece a la aceptación por el vendedor de la facultad de desistimiento del contrato por parte del comprador, ante la aparición de vicios o defectos ocultos en el bien inmueble comprado. Y otros tribunales, como el TSJ de Castilla-La Mancha, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, sede de Albacete, en Sentencia de 17 de mayo de 2013, rec. 1/2009, inciden en la idea de que, si la norma exige resolución judicial o administrativa del contrato, ello es "por razones de seguridad y de

evitación del fraude". Por ello, considero imprescindible el análisis de ese *animus* o intención fraudulenta a la hora de interpretar y aplicar las normas que nos ocupan.

5. Condiciones suspensivas y resolutorias

La cuestión se complica cuando la transmisión se condiciona, como anunciábamos *supra*, a que se consideren concurrentes determinadas circunstancias; dicho de otro modo, cuando la transmisión se somete a condición.

Como es sabido, la Ley del ITP y AJD regula de diferente modo las condiciones suspensivas y las resolutorias. Si bien en las resolutorias, el contrato se considera realizado, en las condiciones suspensivas, el efecto traslativo queda supeditado al cumplimiento de la condición. Y ello tiene su reflejo en la tributación. Establece el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD lo siguiente (los subrayados son nuestros):

> Artículo 2
>
> 1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.
>
> 2. <u>En los actos o contratos en que medie alguna condición</u>, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere <u>suspensiva</u> <u>no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla</u>, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente. <u>Si la condición fuere resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57</u>.

La distinción entre condición suspensiva y resolutoria puede parecer, a simple vista, sencilla de observar, pues en las escrituras, las partes suelen dejar constancia expresa de si existe o no condición, y en su caso, si tiene uno u otro carácter. Pero a mi juicio, siempre ha de tenerse presente que, en Derecho, las cosas son lo que son y no lo que las partes digan que son.

La diferencia entre condiciones no es baladí, puesto que, de la lectura del artículo 2.2 de la Ley del ITP y AJD se desprende que, mientras que las condiciones suspensivas permiten que no se liquide el Impuesto hasta que la condición se cumpla, en las resolutorias sí que se exigirá, a reserva de hacer la oportuna devolución, en su caso. Ese devengo del Impuesto depende, en realidad, de algo jurídicamente muy sutil.

Por eso, con independencia de la denominación que den los interesados a los negocios realizados, estos han de considerarse que son lo que verdaderamente son, con arreglo a la realidad; y la Administración tributaria debe liquidar conforme a la naturaleza del negocio jurídico realizado.

Esto está así establecido, no solo en el artículo 2.1 de la Ley del ITP y AJD (que, como acabamos de reseñar, incluso dice que la calificación de condición suspensiva o resolutoria se hará con arreglo a las prescripciones del CC), sino con carácter general para todos los tributos, en la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), artículo 13, bajo la denominación "calificación", precepto que literalmente prevé:

Artículo 13

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

De modo que, si las partes llevaron a cabo una compraventa sometida a condición, que expresamente denominaron *resolutoria* en la escritura, pero en realidad puede observarse que era una auténtica condición de realización del contrato, o dicho de otra forma, que era la causa del mismo (por ejemplo, la subrogación del comprador en la hipoteca, para liberar al vendedor de la misma), no cabe duda de que, de no constatarse su concurrencia, no se habría perfeccionado el contrato; jurídicamente la entrega, tradición o *traditio* no habría tenido lugar. En un caso así, no habría podido siquiera realizarse el hecho imponible del Impuesto, en la modalidad TPO (la transmisión patrimonial onerosa), y el Impuesto no se habría devengado.

6. Tributación de la retrotransmisión y devolución del Impuesto

Tal y como acabamos de exponer, cuando la condición es resolutoria, la Ley del ITP y AJD establece que el Impuesto se exigirá, a reserva de hacer la devolución cuando la condición se cumpla. Y que esta devolución, se hará según las reglas del artículo 57. Dicho artículo señala:

Artículo 57.

1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna.

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

6. Cuando en la compraventa con pacto de retro se ejercite la retrocesión, no habrá derecho de devolución del impuesto.

7. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que se permitirá el canje de los documentos timbrados o timbres móviles o la devolución de su importe, siempre que aquéllos no hubiesen surtido efecto.

La tributación de la retrotransmisión queda, por tanto, establecida, en el número 5 del artículo 57 de la Ley del ITP y AJD, en el que se especifica que, si el contrato queda sin efecto "por mutuo acuerdo de las partes", no procederá la devolución del impuesto satisfecho y que, incluso, esta transmisión inversa se considerará un "acto nuevo sujeto a tributación".

El problema viene porque, con base en la dicción literal del precepto, y en el erróneo entendimiento de lo que se consideran condiciones resolutorias (cuando no son sino condiciones de realización del contrato), se observa cómo, en ocasiones, la Administración tributaria liquida el impuesto, aun cuando, en realidad, no se ha producido la transmisión de la propiedad del bien o no ha habido, como tal, "mutuo acuerdo".

7. La falsa dicotomía entre condición resolutoria expresa y condición resolutoria implícita o tácita

Algunos tribunales de justicia han llegado a calificar de *falsa* la dicotomía entre condición resolutoria expresa y condición resolutoria implícita. Véase la muy reciente Sentencia del TSJ de Murcia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 27 de mayo de 2020, rec. 170/2019:

> "Se trata de una dicotomía falsa la que pretende establecerse entre condición resolutoria expresa y condición resolutoria implícita o tácita derivada del art. 1224 CC, ya que esta última no es una verdadera y propia «*condición*» por tener su origen en la ley y no en la voluntad de las partes, y además, a diferencia de la condición resolutoria propia, no actúa automáticamente, sino que únicamente «faculta» a la parte cumplidora a resolver el contrato. Lo determinante, según entendemos, es que la resolución contractual que en ambos supuestos se produce no tiene su origen en un nuevo concierto de voluntades, sino que deriva del propio contrato anterior que se resuelve, en un caso (condición resolutoria expresa), por plasmarse expresamente en dicho contrato anterior el supuesto determinante de su resolución, y en el otro (facultad resolutoria tácita), por estar dicha facultad implícita en dicho contrato para el caso de que uno de los obligados incumpliere la obligación esencial que le corresponde".

Es una línea la que mantiene dicho tribunal, como puede apreciarse en sentencias previas, como la Sentencia del TSJ de Murcia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 15 de junio de 2015, rec. 170/2019.

Se refieren, en estas y otras sentencias, los tribunales, con enorme agudeza, a los casos en que, de determinada condición, depende la posibilidad de cumplimiento de la obligación principal y hasta única del comprador, de modo que esta posee un carácter resolutorio (artículos 1113 y 114 del CC), pues su incumplimiento impide que el contrato despliegue el efecto que precisamente lo hace reconocible como contrato de compraventa; cuando dicha condición no se cumple y por esa razón se resuelven los efectos de la compraventa anterior, y esto se documenta en una nueva escritura, no parece razonable que se vuelva a gravar con el impuesto.

Estas sentencias vienen a exponer con mucha claridad la diferencia entre una resolución de un contrato, realizada por voluntad o mutuo acuerdo de las partes, que sí da lugar a una nueva tributación, al considerarse que, de nuevo, se realiza el hecho imponible; y una recuperación del dominio, que se da como consecuencia del incumplimiento por una de las partes de una obligación esencial del contrato, o lo que es lo mismo, como consecuencia del

cumplimiento de una condición resolutoria expresa, que no da lugar a practicar liquidación por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Los tribunales dicen que, aunque los principios como la capacidad económica son importantes e inspiradores del Ordenamiento jurídico, la solución a esto está realmente contemplada en la propia legislación; y así, de conformidad con lo establecido en el artículo 32.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estamos claramente ante un supuesto no sujeción. El precepto dice:

> Artículo 32. Supuestos especiales.
>
> 1. La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare.

En correlación con el anterior, el artículo 95.1 del mismo Reglamento añade:

> Artículo 95. Requisitos.
>
> 1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quede firme.
>
> No será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes.

Estos son los preceptos que aplicarían, también, en un caso en que las partes pactan como condición resolutoria, por ejemplo, que si en un determinado plazo a contar desde el otorgamiento de la escritura, no estuviese aprobado definitivamente el Plan de Ordenación Urbana del municipio en que se ubica la finca, cualquiera de las partes podrá resolver el contrato con restitución recíproca de prestaciones y sin penalización. Estaríamos ante un caso de no sujeción a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sin que se precise resolución judicial o administrativa que la declare. Porque la resolución del contrato no tiene lugar por mutuo acuerdo, sino porque no se podía construir, al no aprobarse el Plan en el plazo pactado, siendo esta una causa de resolución absolutamente ajena a la voluntad de las partes.

En esta línea, se había pronunciado el TSJ de Madrid, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 9, en sentencia de 21 de enero de 2015, que expresaba con gran acierto:

> “En definitiva, al producirse la resolución contractual -tanto en la condición resolutoria expresa como en la facultad resolutoria tácita del art. 1224 del CC - por un efecto inherente al propio contrato anterior que se resuelve, es en dicho anterior contrato en el que tal resolución tiene su origen y no en un nuevo concierto de voluntades entre las mismas partes, razón por la cual no se da en este caso el hecho imponible del art. 57.5 del RD Legislativo 1/1993 , que exige que la resolución contractual tenga su origen en un nuevo acuerdo de

voluntades. Se trate, entonces, de resolución contractual producida por una condición resolutoria expresa o de resolución contractual producida por el ejercicio de la facultad resolutoria tácita, en ambos casos la transmisión inversa del bien no se produce por un nuevo concierto de voluntades tendente a dicha transmisión, supuesto que sí debe tributar por ITP, sino por haber cesado los efectos del anterior contrato por su propio desenvolvimiento y, en concreto, por el efecto retroactivo que es propio, tanto de la condición resolutoria expresa como de la facultad resolutoria implícita, ambas inherentes, en fin, al anterior contrato que se resuelve".

De la misma forma se había manifestado también la Sentencia *supra* citada del TSJ de Castilla-La Mancha, de 17 de mayo de 2013, ante una compraventa con subrogación en las responsabilidades hipotecarias, en la que la entidad bancaria se negaba a aceptar la subrogación mencionada en la escritura. La Sentencia lo califica como algo muy diferente:

> "Muy diferente del caso de una condición que aparece ya desde el principio en el contrato, condición que, por definición, depende de circunstancias ajenas a los contratantes (art. 1115 CC) y respecto de cuya verificación de cumplimiento sería absurdo, como ya hemos dicho, reclamar una resolución judicial necesariamente; llegando el absurdo hasta el punto de que, estando los dos contratantes de acuerdo en el cumplimiento de la condición resolutoria, y viéndose forzados por esa interpretación a iniciar un pleito para que se declarase el cumplimiento de la condición y la resolución subsiguiente del contrato, tendrían que mantener posturas artificiosamente opuestas para evitar que, por aplicación del apartado 5 del art. 57, la sentencia fuese en cualquier caso inútil a estos efectos (pues este párrafo equipara al mutuo acuerdo el allanamiento)".

En conclusión, y siguiendo esta sentencia, en los casos de cumplimiento de condición resolutoria establecida en el contrato (art. 2.2 de la Ley del ITP y AJD), o bien de nulidad, rescisión o resolución por declaración judicial o administrativa (art. 57 de la misma Ley), las consecuencias de tal retroversión de efectos no están sujetas a gravamen (pues no ponen de manifiesto una nueva capacidad contributiva) y se devuelve lo ingresado originalmente. Ahora bien, cuando se recupera el dominio, como consecuencia del incumplimiento de una condición que pactaron las partes, la ley regula directamente la devolución, dando por supuesta la no sujeción de las consecuencias de la retroversión.

8. La no necesidad de acudir a resolución judicial o administrativa

A pesar de ser tan claro lo que acabamos de exponer, en casos como el que analiza la sentencia apenas citada, en que las partes otorgan una nueva escritura de "resolución de la compraventa", y ello ante la imposibilidad de que la adquirente se subrogue en la hipoteca, no es infrecuente observar que la Administración tributaria correspondiente entiende realizado un nuevo hecho imponible sujeto a tributación, y que no procede la devolución del impuesto satisfecho por considerarse inaplicable el artículo 57 de la Ley del ITP y AJD, en la medida en que el contrato, a su juicio, se habrá resuelto de "mutuo acuerdo".

Tras explicar la diferencia entre condición resolutoria expresa e implícita, los tribunales se plantean el interrogante de, si la remisión del artículo 2.2 al artículo 57, ambos de la Ley del ITP y AJD, incluye la exigencia de que el

cumplimiento de la condición resolutoria se declare "judicial o administrativamente, por resolución firme". La respuesta a este interrogante ha de ser negativa, dice la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 17 de mayo de 2013, rec. 1/2009, que contesta:

> "desde luego carece de cualquier lógica jurídica o económica que haya que acudir a juicio cuando se cumpla una condición, si ambas partes coinciden en que se ha cumplido y no hay duda ni debate sobre ello".

Puntualiza esta Sentencia, con toda lógica, que la remisión al artículo 57 lo es a las reglas que regulan la devolución, según deriva del propio tenor del artículo 2.2, no al supuesto que la desencadena; supuesto que está regulado autónomamente en el artículo 2.2. para la condición, y en el artículo 57.1 para la resolución del contrato por causas que sí requieren de declaración judicial, tales como las nulidades, causas de rescisión o incumplimientos contractuales. Por supuesto que en estos últimos casos, las partes pueden pactar una resolución del contrato sin necesidad de acudir a juicio; pero en tal supuesto de circunstancias sobrevenidas y nuevas (o conocidas sobrevenidamente y que implican patologías contractuales) la norma quiere, por razones de seguridad y de evitación de fraude, que todo ello sea declarado judicial o administrativamente, entendiendo que en otro caso hay simple voluntad de las partes, que genera otra transmisión gravable en sentido inverso a la primera (artículo 57.5).

Muy diferente es el caso de una condición que aparece ya desde el principio en el contrato, condición que, por definición, depende de circunstancias ajenas a los contratantes (artículo 1115 del CC) y respecto de cuya verificación de cumplimiento sería absurdo reclamar una resolución judicial necesariamente. Insiste la Sala, con todo acierto, en que

> "llegando el absurdo hasta el punto de que, estando los dos contratantes de acuerdo en el cumplimiento de la condición resolutoria, y viéndose forzados por esa interpretación a iniciar un pleito para que se declarase el cumplimiento de la condición y la resolución subsiguiente del contrato, tendrían que mantener posturas artificiosamente opuestas para evitar que, por aplicación del apartado 5 del art. 57, la sentencia fuese en cualquier caso inútil a estos efectos (pues este párrafo equipara al mutuo acuerdo el allanamiento)".

La Sentencia no es aislada. Posteriormente, en el mismo sentido, la misma Sala se pronuncia en Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 15 de mayo de 2015, rec. 713/2011. En la misma línea, se pronuncia la Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, de 21 de enero de 2015, rec. 846/2012. Es doctrina reiterada del Tribunal, como vemos en Sentencia del mismo Tribunal y Sala, esta vez Sección 4ª, de 28 de febrero de 2019, rec. 106/2018, que muy bien expone el problema:

> "Lo determinante para la sujeción o no a ITP de estas transmisiones inversas derivadas de una resolución contractual no es, pues, si la resolución contractual que determina el nuevo desplazamiento patrimonial deriva de una condición resolutoria expresa o implícita -como parecen entender ambas demandadas- de forma que, en el primer caso, se trataría de un supuesto de no sujeción y, en el segundo, de sujeción (salvo que la resolución hubiera sido judicialmente declarada), entre otras razones, porque se trata de una dicotomía falsa la que pretende establecerse entre condición resolutoria expresa y condición resolutoria implícita o tácita derivada del art. 1224 CC, ya que esta última no es una verdadera y propia "condición" por tener su origen en la ley y no en la voluntad de las partes, y además, a diferencia de la condición resolutoria propia, no actúa

automáticamente, sino que únicamente "faculta" a la parte cumplidora a resolver el contrato. Lo determinante, según entendemos, es que la resolución contractual que en ambos supuestos se produce no tiene su origen en un nuevo concierto de voluntades, sino que deriva del propio contrato anterior que se resuelve, en un caso (condición resolutoria expresa), por plasmarse expresamente en dicho contrato anterior el supuesto determinante de su resolución, y en el otro (facultad resolutoria tácita), por estar dicha facultad implícita en dicho contrato para el caso de que uno de los obligados incumpliere la obligación esencial que le incumbe".

En definitiva, como con claridad concluye también la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, en Sentencias de 20 de octubre de 2015, rec. 712/2015, y de 25 de mayo de 2016, rec. 1696/2012, en estos casos, "lo que hace el vendedor no es adquirir un bien, sino simplemente recuperarlo como si nunca hubiera salido de su patrimonio, sin sujeción, por tanto, a imposición por una transmisión resuelta".

9. La ilegalidad del Reglamento cuando exige resolución expresa y la incidencia del principio de capacidad económica

Lo que algún tribunal ha planteado es si, lo que señala el artículo 32 del Reglamento, cuando reclama que la condición resolutoria sea "expresa", es legal.

Debe reconocerse que la norma reglamentaria no viene sino a confirmar la interpretación que naturalmente deriva de la propia Ley del Impuesto. Ahora bien, en el texto del precepto reglamentario se cobija un término que puede resultar problemático, a saber, la palabra "expresa", que no se menciona en el artículo 2.2 de la Ley, siendo esto algo que el Reglamento adiciona por su cuenta. La Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha, en la sentencia ya reseñada de 17 de mayo de 2013, viene a sostener que estamos ante un exceso reglamentario:

> "Es evidente que el Reglamento carece de capacidad para alterar la definición legal del hecho imponible y de los supuestos de no sujeción (arts. 7 y 20 de la LGT). Ahora bien, no es necesario afirmar que el Reglamento es ilegal cuando reclama que la cláusula sea expresa. Obsérvese cómo en el art. 95.1. segundo párrafo omite esta exigencia, y se limita a pedir que la condición haya sido "*establecida por las partes*". Lo que el reglamento quiere decir es que la cláusula debe constar en el contrato, lo cual es por demás lógico y razonable, y que debe ser claro y evidente que opera como condición resolutoria en el ánimo y voluntad de los contratantes; no que, necesaria, formalmente y *ad solemnitatem* se la tenga que expresamente denominar "*condición resolutoria*"".

En una compraventa en la que se introduce un elemento que depende de la voluntad de un tercero ajeno al contrato, como puede ser la voluntad de la entidad otorgante del préstamo hipotecario, puede ser ese elemento, el determinante y desencadenante de la resolución, y ello quedar patente de manera diáfana e indiscutible; por ejemplo, cuando es condición esencial pactada en el contrato de compraventa, que la parte vendedora quedase libre de toda responsabilidad derivada de la hipoteca. Es precisamente el impedimento a que se produzca tal subrogación, lo que precipita la resolución causal del contrato, y ello no tiene nada que ver con la voluntad de las partes. Pues bien, argumenta la Sala (los subrayados son nuestros) que

> “Es evidente que la resolución de un contrato y la entrega que como recuperación del dominio inherente a dicha resolución se opera entre las partes contractuales no es "*stricto sensu*", una transmisión patrimonial onerosa a favor del vendedor, a modo de segunda compraventa que tuviera el mismo objeto que la primera y las contraprestaciones de las partes tuviera el signo inverso a aquélla, sino un acto o negocio jurídico que tiene por finalidad no la transmisión o adquisición de los bienes sino la cesación de los efectos de otro negocio jurídico anterior. Ni se produce de esta manera el hecho imponible ni cabe hablar en este caso de una transmisión onerosa a favor de la recurrente ni se produce manifestación alguna de capacidad contributiva de éste por el hecho mismo de deshacer la compraventa y, como consecuencia ineluctable de la misma recuperar la propiedad de los inmuebles como si aquélla en realidad nunca hubiera tenido lugar, siendo así que el principio de capacidad económica o contributiva, manifestado indirectamente como consecuencia para el impuesto que nos ocupa del gasto o inversión realizada en caso de adquisición de bienes o derechos, es elemento de alcance y rango constitucional (art. 31.1 de la Constitución Española) que debe estar presente en los casos o hipótesis dudosas para delimitar cuando se produce una transmisión sujeta al impuesto”.

Ha de coincidirse con la Sala en todo. Y, de hecho, otros tribunales como el TSJ de Cataluña, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia de 26 de octubre de 2020, recurso 230/2018; o la Sala homóloga del TSJ de Andalucía, Sección 2ª, en Sentencia de 6 de mayo de 2019, rec. 476/2017, se remiten a ella *in totum*. Ni hay transmisión onerosa, ni hay manifestación de capacidad económica, principio constitucional que debería estar guiar la interpretación y aplicación de las normas tributarias, pues sin esta capacidad económica, el tributo no tiene sustento.

Además, como la Sala también reflexiona acertadamente, sería frustrante y fuera de las reglas de la lógica y de la buena fe, que el vendedor, además de verse perjudicado por la resolución de un contrato por una fuerza externa que se le impone de modo contrario a su voluntad, se viera obligado, como consecuencia de la resolución, a pagar un impuesto por efecto del ejercicio de la cláusula resolutiva que lo que hace es reestablecer el equilibrio patrimonial, devolviéndose las partes sus recíprocas prestaciones contractuales:

> “En este sentido lo que hace el vendedor no es adquirir un bien sino simplemente recuperarlo como si nunca hubiera salido de su patrimonio, sin sujeción, por tanto, a imposición por una transmisión resuelta”.

Y, como sigue razonando la Sentencia, no es solo que la Ley del Impuesto no exija que la condición resolutoria haya de ser *expresa* para que el acto no tribute; es que cabe una interpretación más espiritualista de dar esta condición por puesta cuando los términos del contrato son inequívocos. Y es signo inequívoco que se desprende del contrato, la voluntad preclara de sujetar la eficacia del contrato a que el vendedor quedase liberado de las obligaciones hipotecarias que pesaban sobre el inmueble vendido con la subrogación en la hipoteca del comprador. Dicho de otro modo, que si es evidente que, sin esta condición, la eficacia del contrato aboca a su resolución, no es preciso que la condición conste expresa para que estemos ante un supuesto de no sujeción.

10. Conclusiones

Cuando las partes acuerdan celebrar un negocio jurídico, no siempre se producen los efectos deseados; y así, por circunstancias ajenas a la voluntad de las partes, puede que el contrato no pueda producir efectos o que ni siquiera

pueda llegar a perfeccionarse, porque no se dan las condiciones causales y esenciales necesarias. Esto difícilmente puede tener el mismo tratamiento que el supuesto en que las partes, de mutuo acuerdo y por voluntad propia, deciden resolver un contrato.

En todos los casos en que el bien retorna a su legítimo dueño, ha de dilucidarse si, verdaderamente, hay una nueva transmisión, que como tal está sujeta a una nueva tributación por el ITP y AJD; o si debe considerarse que la transmisión nunca tuvo lugar.

Para realizar este análisis, el aplicador del Derecho tributario no puede perder de vista el Derecho civil. Y debe tener presente la teoría del título y el modo, según la cual, el bien no se transmite hasta que no se ha entregado la cosa, no existiendo justificación para considerar que el hecho imponible de este Impuesto, en su modalidad TPO, prescinde del Derecho civil.

A la hora de decidir si este tipo de operaciones debe tributar dos veces (una por la primera compraventa y otra por la retrotransmisión), resulta imprescindible verificar la voluntad y la intención de las partes, no pudiendo considerarse concurrentes los presupuestos precisos para que nazca el Impuesto con motivo de las pretendidas venta y reventa del inmueble, si no hay ánimo defraudatorio.

Aunque la Ley del ITP y AJD regula de diferente modo la tributación de las condiciones suspensivas y resolutorias (en las resolutorias, el contrato se considera realizado; en las suspensivas, el efecto traslativo queda supeditado al cumplimiento de la condición), no siempre es fácil distinguir entre ambas. Para su diferenciación, ha de tenerse presente el principio de calificación, es decir, que las cosas son lo que son, con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto celebrado, prescindiendo de lo que las partes hayan dejado plasmado expresamente.

Si el contrato se resuelve, debido a la no concurrencia de una previsión, siempre que esta sea realmente una auténtica condición de realización del contrato o la causa del mismo, más que ante una retroventa sometida a doble gravamen, estaríamos ante un supuesto de no sujeción al Impuesto, porque la transmisión no podría entenderse realizada; es decir, no podría calificarse como una resolución contractual por mutuo acuerdo de las partes.

La dificultad de la defensa de estos supuestos para los contribuyentes, estriba en que no siempre son bien entendidos los conceptos jurídicos; en la no siempre bien formulada distinción, con arreglo a su verdadera naturaleza, entre unas condiciones u otras; en la ausencia de análisis de la intención de las partes al realizar uno y otro negocio jurídico; en la falta de verificación de los requisitos civiles para entender transmitido un inmueble; en la falta de atención al fundamento de las normas; y, también, desde luego, en la liquidación de estos impuestos sin atender al principio de capacidad económica, fundamento de toda imposición, y sin atender al valor superior del ordenamiento que representa la Justicia, en una desafección, cada día más preocupante, entre lo que gravan los impuestos y la capacidad económica real que se supone deberían gravar.