

LA POSIBILIDAD DE REPERCUTIR EL IBI AL COMPRADOR DE UN BIEN INMUEBLE, EN SUPUESTOS EN LOS QUE NO EXISTE PACTO ALGUNO EN EL CONTRATO DE COMPRAVENTA

Análisis de la STS de 15 de junio de 2016 (rec. núm. 2110/2014)

Neus Teixidor Martínez

Abogada

Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid

EXTRACTO

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2016 considera que, en los supuestos de contratos de compraventa de bienes inmuebles en los que no se realiza pacto alguno respecto de quién asume el pago del impuesto sobre bienes inmuebles, el artículo 63.2 de la Ley reguladora de las Haciendas locales posibilita que el vendedor, en su condición de sujeto pasivo del referido impuesto frente a la Administración tributaria, pueda repercutirlo al comprador. La citada repercusión se realizará por el tiempo proporcional en el que se ostente la titularidad del bien inmueble y sin perjuicio de los pactos en sentido contrario que puedan establecerse en el contrato. La mencionada sentencia, con la fijación de esta doctrina jurisprudencial, trata de poner fin a las discordancias interpretativas existentes entre sentencias de las diversas Audiencias Provinciales.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2016, de la que es ponente el magistrado don Francisco Javier Arroyo Fiestas, tiene por objeto analizar si, en caso de contrato de compraventa, el sujeto pasivo del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) puede repercutir la parte proporcional del citado impuesto al comprador del bien inmueble, pese a que no se haya realizado previsión expresa en el contrato. Como veremos, hasta la fecha, este no ha sido un aspecto pacífico, pues existen numerosas sentencias de Audiencias Provinciales con argumentaciones diferentes e incluso fallos contradictorios.

En el caso que nos ocupa, con fecha 16 de marzo de 2009, Valdeobispo y Sierra de Almaraz, SL y Gabinete Jurídico y Administrativo, SL (en adelante, parte vendedora) vendieron a la Compañía Española Ladrillera, SL (en adelante, parte compradora) 155 plazas de garaje. En el contrato de compraventa, se estableció que la transmisión se efectuaba teniendo en cuenta que las «fincas descritas están libres de cualquier tipo de cargas, gravámenes y limitaciones». Y, ade-

más, en la estipulación quinta del mismo contrato se preveía que «(s)erán de cuenta de la parte vendedora todos los arbitrios, tasas, impuestos, y cualesquiera otros que se deriven de la propiedad, conservación y mantenimiento de las fincas hasta el día de hoy».

Ante la reclamación del pago del IBI por parte de la Administración tributaria correspondiente, la parte vendedora procedió a su abono y, posteriormente, solicitó a la parte compradora el pago de la cuota tributaria prorrateada correspondiente al IBI del periodo comprendido entre el día 16 de marzo de 2009 (fecha de la compraventa) y el día 31 de diciembre de 2009 (último día del periodo impositivo), pese a que, como hemos visto, el contrato de compraventa no contenía ningún pacto al respecto. Por ello, la parte compradora consideró que no debía hacer frente al pago de las cuantías reclamadas.

En consecuencia, la parte vendedora interpuso una demanda civil de juicio ordinario contra la entidad compradora, en la que le reclamaba la cuota prorrateada de IBI del periodo impositivo de 2009 más intereses legales y las costas. Así, la sentencia dictada por el Juzgado de Primera Instancia número 18 de Madrid resolvió el asunto y estimó las pretensiones de las demandantes, por lo que condenó a la parte compradora al pago de las cuantías reclamadas.

La parte compradora y demandada en el proceso que nos ocupa, estando disconforme con el fallo de la sentencia de instancia, interpuso recurso de apelación ante la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 25.^a). El citado recurso fue resuelto mediante la Sentencia de 25 de junio de 2014, que estimó el recurso de apelación y dejó sin efecto la sentencia de instancia. La citada sentencia consideró que, de conformidad con el contenido del artículo 75.3 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LRHL), en relación con los artículos 61 y 63 del mismo cuerpo legal, eran las entidades demandantes las únicas obligadas al pago íntegro de la cuota tributaria del IBI correspondiente al periodo impositivo de 2009.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La parte vendedora e inicialmente demandante mostró su disconformidad con el fallo de la sentencia que resuelve el recurso de apelación y, por ende, presentó un recurso de casación. El citado recurso se basa en un único motivo consistente en la «(e)xistencia de jurisprudencia contradictoria de Audiencias Provinciales en cuanto a la aplicación del art. 63 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el art. 61.1 y 75.2 del mismo real decreto». Por tanto, la sentencia que nos ocupa tiene por objeto dilucidar el sentido en el que deben interpretarse los artículos anteriormente citados de la LRHL, en relación con la eventual repercusión del IBI en los supuestos de compraventa.

Respecto del contenido de los preceptos mencionados, debemos tener en cuenta que, en el ámbito tributario, el sujeto pasivo obligado al pago del impuesto viene constituido por las perso-

nas naturales o jurídicas o las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del bien inmueble en el momento del devengo del impuesto (art. 63.1 LRHL). No obstante, el artículo 63.2 de la LRHL prevé que «(l)o dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común». Asimismo, según el artículo 75 de la LRHL, el IBI se devenga el primer día del periodo impositivo, que coincide con el año natural, por lo que el devengo se produce el día 1 de enero de cada ejercicio. Por lo tanto, a efectos tributarios, el sujeto pasivo será el titular del bien inmueble a fecha 1 de enero de cada periodo impositivo, sin perjuicio de las facultades de repercusión que le puedan corresponder.

En virtud de la normativa comentada, la parte recurrente sostiene que «[...] el art. 63.2 de la LRHL permite repercutir la carga tributaria, sin necesidad de acuerdo expreso, por lo que el impuesto debe soportarlo el dueño que lo sea en cada momento y por el tiempo que lo sea, salvo pacto en contrario». En otras palabras, la condición de sujeto pasivo obligado al pago ante la Administración tributaria únicamente tiene efectos en el ámbito tributario, por lo que, en el orden jurídico privado, el impuesto debe ser soportado por cada uno de los titulares del bien inmueble por el tiempo en el que ostenten esa condición.

Finalmente, el Tribunal Supremo estima el motivo de casación invocado por la parte recurrente, al considerar que la parte vendedora puede repercutir la parte prorrateada de IBI a la parte compradora, aunque no se haya pactado expresamente esa repercusión en el contrato. A lo que añade que si las partes lo creen conveniente pueden realizar pactos en sentido contrario.

En su argumentación, el Tribunal Supremo considera probado que «(a) la vista de la normativa invocada y antes transcrita se deduce que el hecho imponible del IBI, en este caso, es la propiedad (art. 61 LRHL), sujeto pasivo es el propietario que lo sea al momento del devengo (art. 63), el devengo coincide con el primer día del año natural (art. 75)». Por tanto, en el caso que nos ocupa, la parte vendedora debe considerarse sujeto pasivo del IBI por ser la titular de los bienes inmuebles transmitidos a fecha de 1 de enero de 2009 (es decir, a fecha del devengo del impuesto). De hecho, la propia sentencia afirma que tal manifestación no ha sido discutida por las partes.

Además, la sentencia recoge que queda acreditado que las partes en la compraventa no pactaron expresamente ninguna cláusula de repercusión del impuesto. Debe incidirse en el hecho de que, en anteriores instancias, la parte vendedora y ahora recurrente sostuvo que tenía derecho a la repercusión del IBI en virtud de la estipulación quinta del contrato de compraventa. No obstante, en el seno del recurso de casación, no se discute la interpretación dada a esa cláusula por la sentencia recurrida, por lo que el Tribunal Supremo entiende que queda acreditado que las partes no pactaron expresamente la repercusión del IBI y que la transmisión se realizó libre de cargas y gravámenes.

Partiendo de las afirmaciones anteriores, el Tribunal Supremo considera que el artículo 63.2 de la LRHL faculta al sujeto pasivo para repercutir la carga tributaria soportada. Por lo tanto, la sentencia concluye que el citado precepto debe interpretarse en el sentido de que «[...] el sujeto pasivo del impuesto, en este caso la vendedora, puede repercutirlo, sin necesidad de pacto». A lo

que añade que «(e)l tenor del art. 63.2 LRHL advierte de la posibilidad de repercusión, sin sujetarlo a pacto que lo permita, limitándose el precepto a establecer que el reparto del importe del impuesto se hará conforme a las normas de derecho común, que no son otras, en este caso, que las de la compraventa (art. 1.445 y siguientes del C. Civil), en virtud de las cuales la compradora debe considerarse propietaria desde el momento de la entrega el 16 de marzo de 2009 (art. 609 del C. Civil)». Además, pese a lo dispuesto en la LRHL, las partes pueden pactar expresamente la imposibilidad de repercusión del IBI.

Por todo lo expuesto, el Tribunal Supremo estima el recurso de reposición interpuesto. Asimismo, la sentencia «[...] declara como doctrina jurisprudencial que el art. 63.2 de la Ley de Haciendas Locales se ha de interpretar de forma que, en caso de ausencia de pacto en contrario, el vendedor que abone el IBI podrá repercutirlo sobre el comprador, en proporción al tiempo en que cada una de las partes haya ostentado la titularidad dominical y por el tiempo que lo sea».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como expone el propio Tribunal Supremo, la sentencia analizada pretende fijar doctrina jurisprudencial respecto de la interpretación del artículo 63.2 de la LRHL en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles en los que no se realiza pacto alguno en relación con una eventual repercusión del IBI. Por tanto, la controversia del presente supuesto no es un aspecto propiamente de derecho tributario, pues como bien determina el precepto citado, la eventual repercusión del IBI se rige por las disposiciones propias del derecho civil.

Tributariamente, como se expone en la sentencia analizada, la posible repercusión de las cuotas del IBI no afecta ni altera de modo alguno la condición de sujeto pasivo y, por tanto, de obligado tributario al pago frente a la Administración tributaria correspondiente. Así, con independencia de los pactos que pudieran figurar en el contrato o de las reclamaciones de repercusión que pudieran darse, el sujeto pasivo del impuesto vendrá determinado por el titular del bien inmueble en el momento del devengo (art. 63.1 LRHL). De hecho, como el periodo impositivo del IBI coincide con el año natural y el devengo se produce el primer día de ese periodo (art. 75 LRHL), el obligado tributario al pago será, en el caso de compraventa, el titular del bien inmueble a fecha de 1 de enero del periodo impositivo en el que se produzca la transmisión.

Más controvertida ha sido la interpretación del artículo 63.2 de la LRHL que, como se ha expuesto, prevé «[...] la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común». Como bien argumenta la parte vendedora en su recurso de casación, la interpretación de este precepto ha dado lugar a una doctrina judicial contradictoria entre las diversas Audiencias Provinciales. En este caso, podemos diferenciar claramente dos posiciones doctrinales.

En primer lugar, diversas Audiencias Provinciales optaron por argumentar que, en los supuestos de compraventa, en virtud de los artículos 75.3, 61 y 63 de la LRHL, la parte vendedora es la única obligada al pago íntegro de la cuota tributaria del IBI, al tratarse de la titular del bien inmue-

ble en la fecha de devengo del mismo. No obstante, se permite a las partes, en virtud del principio de autonomía que rige en nuestro derecho contractual, pactar expresamente en el contrato de compraventa la repercusión del IBI por la parte vendedora del bien inmueble a la parte compradora.

En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 25.^a) de 25 de junio de 2014 (rec. núm. 682/2013), objeto del recurso de casación que nos ocupa, analiza la estipulación quinta del contrato de compraventa que, como hemos visto, disponía que «(s)erán de cuenta de la parte vendedora todos los arbitrios, tasas, impuestos, y cualesquiera otros que se deriven de la propiedad, conservación y mantenimiento de las fincas hasta el día de hoy». En virtud de la cláusula anterior, la Audiencia Provincial de Madrid llega a la conclusión de que las partes pactaron que la parte vendedora asumía el pago de los tributos y gastos surgidos con anterioridad a la fecha de formalización de la compraventa (esto es, 16 de marzo de 2009). Así, la Sala considera que la obligación de pago de un tributo viene determinada por el momento de su devengo y, como el devengo del IBI se produce con fecha 1 de enero de cada periodo impositivo, el pago del mismo debe ser asumido por la parte vendedora. De hecho, el devengo del IBI ya había tenido lugar en el momento de formalizarse la compraventa. A lo que la Audiencia Provincial añade que «[...] si la intención y voluntad de las partes hubiere sido la de prorratear la cuota tributaria –como, en definitiva, viene a sostener la representación actora–, podían –y debían– haberlo especificado y concretado en la propia estipulación contractual».

Con anterioridad, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias (Sección 5.^a) de 12 de septiembre de 2001 (rec. núm. 233/2001) resuelve un supuesto similar, si bien con base en la normativa anterior (es decir, la Ley de Haciendas Locales de 1988). En ese caso, la sentencia considera que, al no existir ningún pacto específico de las partes al respecto, el titular del bien inmueble a 1 de enero del año de la transmisión debe abonar por entero la anualidad del IBI correspondiente a ese ejercicio. Además, argumenta que, como dispone la legislación de Haciendas locales, los cambios en la titularidad tienen efectividad a partir del siguiente periodo impositivo.

En la misma línea, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valladolid (Sección 1.^a) de 10 de noviembre de 2006 (rec. núm. 304/2006) nuevamente hace referencia a la imposibilidad de repercutir el IBI ante la inexistencia de pacto, acuerdo o convenio en el contrato de compraventa. En consecuencia, considera que la condición de sujeto pasivo del IBI recae en el titular del derecho a fecha de su devengo. Por ello, la Audiencia Provincial determina que «(n)o puede ser atendido el razonamiento así efectuado por la entidad recurrente, porque ya se ha indicado que salvo en caso de que se hubiese alcanzado un acuerdo o llegado a un pacto entre las partes nada autoriza el pretendido reparto, y por ello no puede aplicarse tampoco la tesis del pago por tercero, pues cuando la entidad actora abona el IBI que grava la vivienda que hoy es propiedad de la demandada correspondiente a la anualidad del año 2002 estaba abonando una deuda propia, pues era la única titular del inmueble al tiempo en que se devenga el impuesto y por tanto el sujeto pasivo del mismo».

En resumen, esta posición doctrinal establece que el principio de autonomía de las partes les permite pactar la posibilidad de que el sujeto pasivo del IBI (en caso de compraventa, el vendedor) pueda repercutir la totalidad o parte de la cuota al comprador del bien inmueble. En con-

secuencia, si las partes no hacen uso de esa facultad, debe entenderse que quieren que el sujeto pasivo del IBI asuma el pago de la cuota correspondiente a todos los efectos.

En contraposición a la tesis anterior, algunas Audiencias Provinciales argumentan que, aunque las partes no realicen pacto alguno al respecto, la cuota del IBI debe ser soportada por el titular del bien inmueble en cada momento. Como se ha expuesto, esta es la postura que finalmente adopta el Tribunal Supremo en la sentencia objeto del presente análisis.

Así, a título de ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Jaén (Sección 1.ª) de 22 de septiembre de 2000 (rec. núm. 446/2000) considera que la obligación de contribuir en el IBI deriva de la propiedad del bien inmueble, por lo que «[...] el impuesto con independencia de quién sea el obligado tributario debe soportarlo el dueño que lo sea en cada momento, y por el tiempo que sea, salvo pacto en contrario [...]». Este criterio, según la propia sentencia, ya fue seguido por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 17 de diciembre de 1994 y por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Jaén de 9 de junio de 2000.

En una línea similar, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas (Sección 3.ª) de 23 de diciembre de 2003 (rec. núm. 173/2003) dispone que el hecho imponible del IBI está constituido por la propiedad de un bien inmueble (art. 61 LRHL), puesto que se trata de un tributo de carácter real y, con independencia de quién sea el obligado tributario y la fecha de devengo del impuesto, el impuesto ha de soportarlo el dueño que lo sea en cada momento, salvo que hubiere pacto en contrario. Por ello, en el supuesto analizado, al no existir pago en sentido contrario, la sentencia determina que «[...] aun cuando el sujeto pasivo del impuesto formalmente lo era la Mercantil Duna Beach, SL, titular del bien inmueble al inicio del ejercicio impositivo, la entidad actora es titular desde el mes de julio de 1999 al haberlo adquirido por compraventa, por lo que ambas deben compartir, por mitad, el importe correspondiente».

En aplicación de la doctrina sentada por la sentencia anterior, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 14.ª) de 6 de noviembre de 2007 (rec. núm. 323/2007) considera que la normativa de la LRHL de 1988 puede «[...] permitir al vendedor la posibilidad de reclamar del adquirente de un bien inmueble la parte proporcional del impuesto, atendiendo a la porción del periodo impositivo en que cada uno de ellos ostentara el derecho de propiedad». De hecho, la Audiencia Provincial argumenta que el artículo 75 de la LRHL de 1988 únicamente despliega su efecto en el orden administrativo o fiscal, pero sin relevancia en el orden jurídico privado. A lo que añade que, en el ámbito privado, la obligación de sufragar los tributos inherentes al derecho de propiedad debe soportarse por quien es titular del bien inmueble en cada momento. Por lo expuesto, la sentencia concluye que tal interpretación es conforme con lo dispuesto en el artículo 63 de la LRHL de 1988, al establecer que «[...] el sujeto pasivo puede repercutir la cantidad satisfecha en concepto de IBI conforme a las normas de derecho común. Por todo lo cual procede estimar el recurso».

En definitiva, la doctrina iniciada por estas sentencias considera que la condición de sujeto pasivo por la LRHL únicamente tiene efectos tributarios, debiéndose entender que, en el ámbito contractual, el IBI debe ser soportado por el propietario del bien inmueble en cada momento. Por

lo tanto, considera que la propia LRHL, en su artículo 63.2, permite al sujeto pasivo del impuesto repercutir la parte proporcional de la cuota al nuevo titular del bien inmueble.

Como hemos visto, esta argumentación es la que ha seguido la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, sentando doctrina en ese sentido. Si bien es probable que surjan nuevas sentencias en esta línea, pues recordemos que, en virtud del artículo 1.6 del Código Civil, la doctrina del Tribunal Supremo únicamente puede considerarse jurisprudencia cuando existen al menos dos sentencias de una misma Sala en las que existe una similitud entre los hechos y los fundamentos de derechos deducidos.

En todo caso, debemos tener presente que la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2016 trata de poner fin a la discrepancia interpretativa existente respecto de la posibilidad de repercusión del IBI en los supuestos de transmisión por compraventa. Así, la sentencia concluye que, pese a que las partes no realicen ningún pacto al respecto, el obligado tributario al pago puede repercutir la parte proporcional a los nuevos titulares del bien inmueble. No obstante, la sentencia analizada no impone la obligación de los vendedores de bienes inmuebles de repercutir las cuotas del IBI abonadas por ellos en su condición de sujetos pasivos, si bien les faculta para exigir el pago proporcional del impuesto por la parte compradora, pese a que en el contrato de compraventa no se prevea expresamente la posibilidad de repercusión.

Asimismo, la doctrina seguida por el Tribunal Supremo marca una clara diferenciación entre el ámbito tributario del impuesto y el ámbito civil del mismo. En ningún momento, se discute que la condición de sujeto pasivo del IBI es la que deriva de la LRHL, si bien esa condición, según la argumentación seguida, no puede trasladarse al ámbito del derecho privado. En el ámbito del derecho civil, el propietario de un bien inmueble es aquel que ostenta la titularidad en cada momento y, como el IBI es un impuesto que grava la titularidad sobre bienes inmuebles, tiene plena coherencia que, como regla general, cada uno de los titulares de un bien inmueble deba soportar la parte proporcional de la cuota IBI que le corresponda. Sin embargo, no debemos olvidar que nos hallamos en una exigencia que se rige por la normativa contractual, por lo que las partes, en virtud de su autonomía, pueden realizar cualesquiera pactos al respecto.