



La condición como elemento delimitador de la eficacia de una compraventa en el ámbito tributario

Alberto Artamendi Gutiérrez

Abogado. Asociado principal en Uría Menéndez

alberto.artamendi@uria.com | <https://orcid.org/0000-0003-4068-7903>

Lorenzo Emiliano Costa

Abogado junior en Uría Menéndez

lorenzo.costa@uria.com | <https://orcid.org/0000-0001-5245-5558>

Este trabajo ha sido finalista del **Premio «Estudios Financieros» 2021** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

El artículo pretende investigar las consecuencias fiscales de la introducción de cláusulas condicionales, tanto suspensivas como resolutorias, en los contratos de compraventa. La peculiaridad de las cláusulas condicionales reside en que, desde el punto de vista civil, pueden limitar los efectos y la eficacia jurídica del negocio, y el efecto que esta limitación tiene en el ámbito fiscal genera dudas, sobre todo en lo relativo al ámbito temporal del tributo y a las consecuencias de la realización del hecho incierto. Por ello, se ha decidido abordar desde el punto de vista normativo y jurisprudencial las consecuencias que la inclusión de estas condiciones tiene en los ámbitos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (ITP) y actos jurídicos documentados (AJD), del impuesto sobre el valor añadido (IVA), del impuesto sobre sociedades (IS), del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).

Palabras clave: condición suspensiva; condición resolutoria; fiscalidad directa; fiscalidad indirecta; reserva de dominio.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 02-11-2021

Cómo citar: Artamendi Gutiérrez, A. y Costa, L. E. (2021). La condición como elemento delimitador de la eficacia de una compraventa en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 465, 41-76.





Taxation of conditional sale and purchase agreements

Alberto Artamendi Gutiérrez

Lorenzo Emiliano Costa

Abstract

This article looks into the tax implications of including conditions precedent and subsequent in sale and purchase agreements. From a civil law perspective, these conditions can limit the effects and legal effectiveness of agreements, and such limitation on direct and indirect taxation creates doubt, above all in relation to the temporal scope of the tax and the consequences of the uncertain future event occurring. Therefore, this article addresses, from a regulatory and case law aspect, the impact on transfer tax, stamp duty, VAT, corporate income tax, personal income tax and the tax on the increase in the value of urban land.

Keywords: condition precedent; condition subsequent; direct taxation; indirect taxation; reservation of title.

Citation: Artamendi Gutiérrez, A. y Costa, L. E. (2021). La condición como elemento delimitador de la eficacia de una compraventa en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 465, 41-76.





Sumario

1. Introducción
2. Condiciones resolutorias en el contrato de compraventa
 - 2.1. Inclusión de la condición resolutoria
 - 2.1.1. Fiscalidad indirecta
 - 2.1.1.1. Devengo del ITP o del IVA asociado a la compraventa
 - 2.1.1.2. Convención separada respecto de la compraventa en el ámbito del ITPyAJD
 - 2.1.2. Fiscalidad directa
 - 2.1.2.1. Devengo del IRPF y del IIVTNU
 - 2.1.2.2. Devengo del IS
 - 2.2. Cumplimiento de la condición resolutoria
 - 2.2.1. Fiscalidad indirecta
 - 2.2.1.1. IVA
 - 2.2.1.2. La resolución de la compraventa en el ITPyAJD
 - 2.2.2. Fiscalidad directa
 - 2.2.2.1. Efectos *ex tunc* en el ámbito del IRPF
 - 2.2.2.2. Efectos *ex nunc* en el ámbito del IS
 - 2.2.2.3. Remisión general a lo señalado para el ITPyAJD en el caso del IIVTNU
 - 2.3. Incumplimiento de la condición resolutoria
3. Condiciones suspensivas en el contrato de compraventa
 - 3.1. Inclusión de la condición suspensiva
 - 3.1.1. Devengo del AJD, aunque no se devengue el ITP
 - 3.1.2. Devengo del IVA y del IS en ciertos supuestos
 - 3.1.3. No devengo del impuesto en el resto de los tributos
 - 3.2. Cumplimiento de la condición suspensiva
 - 3.3. Incumplimiento de la condición suspensiva
4. Breve mención a la reserva de dominio
5. Valoración crítica

Referencias bibliográficas

Bibliografía



1. Introducción

Las condiciones suspensivas y resolutorias son elementos accidentales que se incorporan a los negocios jurídicos y por medio de las cuales los intervinientes en el contrato autolimitan la causa típica de este; una parte quiere vender y otra comprar, pero solo en la medida en la que se cumpla la condición –si esta es suspensiva– o solo en la medida en que esta no llegue a cumplirse –si esta condición es resolutoria–. Así, ni la voluntad de las partes ni el negocio jurídico de compraventa están pendientes de la condición, solo están limitados los efectos y la eficacia jurídica del negocio.

La importancia de esta figura en el tráfico jurídico ha crecido en los últimos tiempos ya que, como indica Rocío Diéguez Oliva (2020):

En la actualidad las condiciones se presentan en el tráfico jurídico como un instrumento jurídico idóneo para la protección de los intereses contractuales. La prolífera utilización de las mismas se debe en parte a la importación de prácticas contractuales y terminología propias de los contratos anglosajones, así como por la escasa confianza de los contratantes en los remedios tradicionales. Los contratantes buscan con la formulación como condición de los deberes de prestación, cierto automatismo en las resoluciones judiciales (párrafo 4).

Probablemente por su habitualidad, existe ya un extenso y consolidado cuerpo de doctrina civilista relativo a la clasificación, efectos, alcance y limitaciones de la condición en el contrato de compraventa. En consecuencia, los agentes económicos en general y los abogados civilistas y mercantilistas en particular se sienten relativamente cómodos con la introducción de este tipo de cláusulas en sus contratos, dado que pueden prever con relativa

facilidad las consecuencias de esa introducción sobre las obligaciones de cada uno de los intervinientes en la compraventa en cuestión.

El problema llega cuando, al menos los más precavidos de ellos, consultan a su asesor fiscal por las consecuencias tributarias, tanto de su mera introducción como de los actos jurídicos que razonablemente pueden derivarse de esta introducción en caso de cumplimiento o incumplimiento de las condiciones, según sea el caso. Curiosamente, un instituto tan asentado en todo el derecho continental como el de la condición, cuyas fuentes se remontan incluso a la doctrina clásica decimonónica o al Derecho Romano, no dispone en el ámbito tributario de un tratamiento jurídico claro en la norma ni en la jurisprudencia, lo cual da lugar a una notable inseguridad jurídica.

Esta inseguridad se ve agravada por el hecho de que, en muchas ocasiones, la introducción de estas cláusulas es sobrevenida, como respuesta a circunstancias y problemas que solo se identifican durante la negociación o incluso en las fases finales de redacción de los actos o contratos, lo cual es especialmente cierto en los tiempos de la COVID. Por ejemplo, puede resultar que en el último momento uno de los comparecientes se vea imposibilitado para acudir a la firma o que sus poderes no lleguen a tiempo por las restricciones de movilidad impuestas por los diferentes gobiernos, o que la ralentización del funcionamiento normal de la Administración haya impedido tramitar a tiempo determinadas licencias, comunicaciones o autorizaciones. En estas circunstancias, una solución habitual es precisamente la introducción de condiciones en el contrato de compraventa.

En estas situaciones, el tiempo de respuesta del asesor fiscal es muy limitado y la poca claridad normativa y jurisprudencial dificultan aún más su labor. Esto impide en muchos casos determinar con la suficiente antelación las consecuencias tributarias de introducir esta cláusula –y del eventual cumplimiento o incumplimiento de esta– para que los agentes económicos puedan tomar una decisión informada y regular adecuadamente la asunción económica de estos costes fiscales. Precisamente, este estudio pretende contribuir a la solución de este problema, clarificando en la medida de lo posible las consecuencias tributarias de la introducción de ambos tipos de condiciones –resolutorias y suspensivas– y de sus vicisitudes posteriores en el contrato de compraventa.

Para ello, abordaremos las consecuencias de la inclusión de estas condiciones y de su cumplimiento o incumplimiento en el ámbito de la fiscalidad indirecta, abarcando tanto el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (ITPyAJD) en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (ITP) y de actos jurídicos documentados (AJD), como el impuesto sobre el valor añadido (IVA). También revisaremos las consecuencias de estas acciones en la fiscalidad directa, y más concretamente en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS), del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), todo ello haciendo mención a la jurisprudencia de nuestros tribunales, la doctrina científica y la doctrina administrativa emitida por la Dirección General de Tributos (DGT), el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y otros cuerpos administrativos.

2. Condiciones resolutorias en el contrato de compraventa

2.1. Inclusión de la condición resolutoria

2.1.1. Fiscalidad indirecta

2.1.1.1. Devengo del ITP o del IVA asociado a la compraventa

Para analizar la fiscalidad indirecta de la condición resolutoria debemos distinguir si nos encontramos ante un negocio jurídico en el que el transmitente es un particular o bien un empresario o profesional, pues en función de esta circunstancia nos encontraremos en el ámbito del ITP, o bien del IVA –más, en su caso, AJD–, respectivamente. Empezando por la transmisión realizada por un particular –ámbito del ITP–, el artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITP y AJD (Ley del ITPyAJD) establece que:

En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil [...] 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.

En sentido concurrente –aunque, como se verá más adelante, con un alcance diferente– se pronuncia el artículo 49.2 de la Ley del ITPyAJD al regular el devengo del impuesto:

Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

Por lo tanto, cabe concluir que la introducción de una condición resolutoria en la compraventa no impide el devengo del ITP, pues al tratarse de una compraventa se habría producido una transmisión patrimonial onerosa por actos *inter vivos* –art. 7.1 A) Ley del ITPyAJD–. Esta transmisión deberá ser liquidada en los plazos y condiciones ordinarios, sin perjuicio de la eventual devolución en caso de ejecución de la condición, como más adelante se desarrollará.

Cuando se trata de negocios jurídicos realizados por empresarios, en cambio, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (Ley del IVA), no hace ninguna mención a las condiciones y a sus consecuencias jurídicas. No obstante, parece pacífico que en una compraventa con condición resolutoria nos encontraríamos con carácter general ante una transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, lo que constituye una entrega de bienes en los términos del artículo 8 de la Ley del IVA. Por tanto, en la medida en la que esta transmisión fuera ejecutada por un empresario o profesional, la sujeción a IVA sería clara y, por lo tanto, la repercusión de este impuesto sería correcta. En este sentido pueden analizar-

se Consultas como la V1733/2019, de 9 de julio (NFC073043) –y, en el mismo sentido, la V0583/2017, de 8 de marzo (NFC064791), o la V2963/2014, de 3 de noviembre (NFC053098)–, que en un supuesto de resolución posterior a la entrega de la cosa establece lo siguiente:

No obstante, es criterio de este Centro directivo [...] que, en los supuestos de resolución de operaciones, como podría ser el presente supuesto, no se produce ingreso indebido alguno por parte del sujeto pasivo con ocasión de la repercusión inicial, dado que dicha repercusión que se pretenda rectificar se entiende que se efectuó originalmente conforme a Derecho.

Con independencia de lo anterior, cuando el transmitente es empresario y la entrega de bienes se documenta en escritura pública –supuesto habitual en el caso de bienes inmuebles–, se cumplirían además todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 de la Ley del ITPyAJD para la sujeción de la operación a la cuota variable del AJD. Como veremos más adelante, en este caso no cabrá nunca la devolución del AJD, incluso aunque la operación se rescinda por el cumplimiento de la condición resolutoria.

En conclusión, la introducción de una condición resolutoria no produce ningún efecto sobre el devengo del ITP, el IVA o el AJD correspondientes al negocio de la compraventa. Estos tres tributos se devengan y liquidan como si la condición resolutoria no se hubiera introducido, sin perjuicio de la eventual devolución del impuesto en el caso del ITP si la compraventa fuera rescindida por cumplimiento de la condición resolutoria.

2.1.1.2. Convención separada respecto de la compraventa en el ámbito del ITPyAJD

Con independencia de lo ya señalado, la mera inclusión de una condición resolutoria puede, en algunos casos, constituir una convención independiente de la propia compraventa en el ámbito del ITP y del AJD. En este sentido, el artículo 7 de la Ley del ITPyAJD, tras regular el hecho imponible general –la transmisión patrimonial onerosa típica–, establece en su apartado 3 lo siguiente:

Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales.

Este artículo 11 de la Ley Hipotecaria prevé esencialmente la inoponibilidad frente a terceros del aplazamiento del pago, salvo que se garantice con hipoteca o bien se le dé el carácter de condición resolutoria explícita:

[...] La expresión del aplazamiento del pago no surtirá efectos en perjuicio de tercero, a menos que se garantice aquel con hipoteca o se dé a la falta de pago el carácter de condición resolutoria explícita [...] Lo dispuesto en el párrafo precedente se aplicará a las permutas o adjudicaciones en pago cuando una de las partes tuviere que abonar a la otra alguna diferencia en dinero o en especie.

Como puede comprobarse, la Ley del ITPyAJD otorga relevancia a la oponibilidad a terceros que se consigue con la inclusión de la condición resolutoria explícita en garantía del precio aplazado, considerando que esta circunstancia es merecedora de un devengo de ITP separado y diferente del de la propia compraventa, con el que se acumularía. Se trata sin embargo de un ITP reducido, con un tipo de gravamen del 1 % –art. 11.1 b) Ley del ITPyAJD– y sobre el que las comunidades autónomas no tienen capacidad normativa, como puede comprobarse en el listado de hechos imposables del artículo 49.1 a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que no incluye este tipo de gravamen.

En consonancia con las reglas generales de este impuesto, el artículo 7.3 de la Ley del ITPyAJD excluye expresamente de su ámbito de aplicación a aquellas condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en transmisiones sujetas a y no exentas del IVA, porque en ese caso el IVA prevalece –en cambio, las operaciones sujetas al IVA, pero exentas, siguen en el ámbito del ITP–. Ahora bien, en este caso, si la condición resolutoria explícita se documenta en escritura pública, esta condición resolutoria explícita puede entonces quedar sujeta a AJD al estar no sujeta a ITP. Esta posición es confirmada, por ejemplo, por el Tribunal Supremo (TS), que en la Sentencia de 23 de abril de 2012 (rec. núm. 5017/2009 –NFJ047132–) desestima el recurso de un contribuyente dado que:

[Están] cumpliéndose, por todo lo expuesto, los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados para someter a gravamen la condición resolutoria explícita.

La DGT lo expresa de forma más clara en Consultas vinculantes como la V0213/2004, de 20 de octubre (NFC036409):

De acuerdo con los preceptos anteriores, cabe afirmar que las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como es el caso planteado en su consulta, no tributarán por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas [...] Ahora bien, la no sujeción de las citadas condiciones resolutorias explícitas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permite la sujeción de la primera copia de escritura notarial que documente dichas condiciones resolutorias a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados.

La situación resultante es ciertamente paradójica: la aparente ventaja fiscal consistente en que la condición no queda sujeta a ITP resulta en la generalidad de los casos en una desventaja, dado que las comunidades autónomas tienen capacidad normativa en el AJD. En este sentido y con algunas excepciones –territorios forales, Comunidad de Madrid, La Rioja, Islas Canarias y ciudades autónomas de Ceuta y Melilla–, las comunidades autónomas han empleado esta capacidad normativa para incrementar el tipo general de gravamen por encima del 1 % previsto para estas operaciones en el ITP, lo que resulta en una tributación total por AJD superior a la que correspondería por ITP.

Al margen de esta cuestión, la conclusión de que las condiciones resolutorias explícitas en garantía del precio aplazado pueden estar sujetas a AJD cuando la transmisión está sujeta a y no exenta del IVA hace plantearse cuál es el ámbito de sujeción a AJD y la incidencia del ya transcrito artículo 11 de la Ley Hipotecaria en este ámbito. En particular, debe analizarse en qué medida una condición resolutoria explícita es o no inscribible por sí sola. En otras palabras, lo que se plantea es si, cuando la operación de compraventa subyacente no está sujeta a ITP, sino a IVA, estas condiciones resolutorias documentadas en escritura pública constituyen en todo caso una convención separada que devenga AJD o si esto solamente sucede cuando se garantiza el precio aplazado de la compraventa en los términos del artículo 11 de la Ley Hipotecaria.

No cabe plantearse esta misma duda en el ámbito del ITP, dado que la previsión legal del artículo 7.3 de la Ley del ITPyAJD solamente se refiere a las condiciones resolutorias explícitas del artículo 11 de la Ley Hipotecaria. En cambio, el resto de condiciones resolutorias explícitas no tienen cabida en este artículo ni en ningún otro apartado regulador del hecho imponible del ITP, estando además prohibida la analogía en derecho tributario.

En nuestra opinión, debería concluirse que estas otras condiciones distintas de las del artículo 11 de la Ley Hipotecaria carecen de virtualidad propia distinta de la del propio negocio subyacente de compraventa ni son oponibles a terceros, por lo que no deberían ser consideradas convenciones separadas a efectos del AJD. Es más, en la mayoría de los casos, probablemente tampoco se podría considerar que existiera un contenido valuable –piénsese, por ejemplo, en condiciones resolutorias relativas a no obtener autorizaciones, licencias o recalificaciones–.

Precisamente, y aunque en el pasado existió algún posicionamiento como el de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia de 8 de octubre de 2012 (rec. núm. 15450/2012 –NFJ049649–), que era favorable a la tributación por AJD, el TEAC ya se había pronunciado a favor de la no sujeción en su Resolución de 14 de abril 2009 (RG 3560/2007 –NFJ033960–), por considerar que se trataba de «un elemento accidental más del negocio jurídico transmisorio, y no valuable ni inscribible *per se*». A esta misma conclusión había llegado también el TSJ del País Vasco, en Sentencia de 27 de mayo de 2005 (rec. núm. 3113/2002 –NFJ083994–), e incluso el mismo TSJ de Galicia en Sentencia de 17 de febrero de 2011 (rec. núm.16487/2009).

En cualquier caso, el TS zanjó definitivamente este debate en la Sentencia de 26 de febrero de 2015 (rec. núm. 2311/2013 –NFJ057599–), donde se confirma la tesis de no sujeción salvo que se garantice el precio aplazado en los términos del artículo 11 de la Ley Hipotecaria sobre el argumento de que el resto de condiciones no pueden oponerse a terceros ni por tanto inscribirse. Esta postura fue posteriormente acogida por la DGT en Consultas como la V0937/2016, de 10 de marzo (NFC059983), que resuelve sobre un supuesto de cancelación de una condición resolutoria que no garantiza el pago del precio aplazado –este supuesto se abordará más adelante–.

2.1.2. Fiscalidad directa

2.1.2.1. Devengo del IRPF y del IIVTNU

La fiscalidad directa de una compraventa sujeta a condición resolutoria no plantea *a priori* dudas interpretativas en el ámbito del IRPF: al producirse la compraventa con todos sus efectos, se produce la alteración patrimonial y con esta la ganancia o pérdida patrimonial que proceda, y esta ganancia o pérdida se integra en la base imponible del ahorro, sin perjuicio de la posterior rectificación de la autoliquidación en caso de cumplimiento de la condición, como veremos más adelante en este artículo. Esta conclusión no plantea mayores dificultades dado que, desde una perspectiva de Derecho Civil, la pendencia resolutoria no afecta a las obligaciones de las partes, que resultarán inmediatamente exigibles desde el momento de la celebración del acto. Así lo establece de forma expresa el artículo 1.113 del Código Civil:

Será exigible desde luego toda obligación cuyo cumplimiento no dependa de un suceso futuro o incierto, o de un suceso pasado, que los interesados ignoren. También será exigible toda obligación que contenga condición resolutoria, sin perjuicio de los efectos de la resolución.

Además, el TEAC ha confirmado esta interpretación en las Resoluciones de 26 de abril de 2012 y de 6 de mayo de 2016 (RG 5377/2010 –NFJ046882– y 2777/2014 –NFJ063143–, respectivamente).

No obstante, si al menos una parte del precio está aplazado a más de un año, el contribuyente podrá optar por imputar la ganancia patrimonial que en su caso se genere proporcionalmente a medida que se van haciendo exigibles estos pagos aplazados, en los términos del artículo 14.2 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (Ley del IRPF).

En cuanto al IIVTNU, la misma conclusión se alcanza por expresa disposición legal y sin perjuicio de la devolución que en su caso proceda si la condición se cumple (art. 109.4 RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –TRLHL–):

En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil [...]. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución [...].

2.1.2.2. Devengo del IS

La conclusión anterior también podría ser válida con carácter general para el IS, si bien en este caso la norma contable obliga a matizar y a analizar caso por caso la situación. Así, el apartado 2 de la norma de registro y valoración 14.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) establece que solamente pueden contabilizarse los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se dan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El vendedor transfiere al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes.
- b) El vendedor ya no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad ni retiene el control efectivo de los mismos.
- c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- e) Los costes incurridos o por incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

La norma contable establece una presunción de que no se han transmitido tales riesgos y beneficios cuando el comprador no tiene derecho a vender el bien de nuevo al vendedor y este último tiene obligación de comprarlo a un precio equivalente al precio de venta inicial más la rentabilidad normal que habría obtenido un prestamista:

Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia (de los riesgos y beneficios), cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y esta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

Por tanto, en el caso de una compraventa con una condición resolutoria incorporada solo como garantía adicional para el comprador o para el vendedor, pero que no se espera llegar a cumplir en el curso normal de los acontecimientos, la conclusión probable es la de que procede reconocer el ingreso correspondiente a esta compraventa en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad transmitente, dando de baja el activo. Sin embargo, esta conclusión no puede ser generalizable, sino que se requiere un análisis caso por caso

del alcance de la condición y de las circunstancias concurrentes para verificar en qué medida se han transmitido los riesgos y beneficios del activo. En caso de que no se hubieran transmitido estos riesgos, la contabilización de la operación no supondría el cargo o abono de una cuenta de los grupos 6 o 7, sino directamente el reconocimiento de una obligación de pago (pasivo) contra una entrada de tesorería (activo).

Esta conclusión está alineada con la opinión del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que ha desarrollado y aclarado los anteriores preceptos en la Consulta número 1 (NFC052097) del BOICAC 99/2014 –la cual a su vez cita la Consulta núm. 4 (NFC023480) del BOICAC 67/2006, referida al PGC del año 1990, cuyos criterios considera vigentes y reproduce–, donde se analiza la procedencia de reconocer el ingreso en el caso de que existan condiciones, tanto resolutorias como suspensivas. Las conclusiones generales del ICAC en esta extensa y aclaradora consulta pueden resumirse de la siguiente forma:

- a) La mera incorporación de una condición rescisoria o suspensiva no debe llevar por sí sola a negar los efectos contables de la compraventa –baja del activo y reconocimiento del resultado de la operación–.
- b) Lo relevante para poder reconocer el ingreso es que se hayan transmitido los riesgos y beneficios sustanciales inherentes a la propiedad; la transmisión de la propiedad como tal no es, en cambio, un elemento esencial para reconocer este ingreso.
- c) La transferencia del activo a efectos contables está ligada a dos requisitos constitutivos:
 1. La idea de control, inherente al uso o aprovechamiento del elemento a lo largo de su vida económica, así como a su facultad de disposición.
 2. La idea de recuperación del valor invertido en el bien, consustancial con la nota de proyección económica futura.

A juicio del ICAC, la baja del activo y el correspondiente reflejo del resultado proceden cuando la empresa se desprende o se ve privada de alguno de estos dos atributos. Cabe aquí puntualizar que, a nuestro juicio, en el caso de que con carácter previo a la transmisión el vendedor tuviera indicios de que el valor neto contable del activo que se transmite es superior a su valor razonable, procedería la dotación de un deterioro de valor, de tal manera que la transmisión en sí no produciría una pérdida porque esta ya se habría reconocido previamente.

- d) La transmisión de los riesgos y beneficios está ligada a lo que el ICAC denomina «potencia rescisoria» de la condición. Se trata de un concepto que el ICAC apenas desarrolla en sus consultas, pero que podríamos entender como la posibilidad real de que la condición resolutoria llegue a producirse –o que la condición suspensiva no llegue a verificarse– en atención a las circunstancias concurrentes.

En el caso concreto analizado por el ICAC, este instituto concluye que la única posibilidad racional de que el vendedor recupere el bien es que el comprador no abone el pago aplazado. En consecuencia, considera que desde una perspectiva económica racional la condición es un mero elemento accesorio que garantiza este pago. Por lo tanto, los riesgos y beneficios se habían transmitido y procedía reconocer el resultado de la operación.

El tratamiento contable que se ha expuesto es trasladable con carácter general al ámbito del IS. No obstante, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (Ley del IS), contiene algunas normas que podrían resultar de aplicación a este supuesto y que alterarían la anterior conclusión. A continuación, analizaremos brevemente las principales:

En primer lugar, debe mencionarse la regla de operaciones a plazos –art. 11.4 Ley del IS– para las operaciones en las que media más de un año entre la entrega de la cosa y el cobro del único o del último de los pagos. En este caso, y a diferencia de lo que se ha señalado previamente para el IRPF, el régimen de imputación del ingreso o la pérdida es por defecto el criterio de exigibilidad de los distintos cobros, salvo que el contribuyente opte por el principio de devengo. Por tanto, cuando al menos una parte del precio se difiriera más de un año, existiría una diferencia temporal entre el resultado contable y el fiscal, porque una parte de este último no se reconocería en contabilidad. En cambio, si el contribuyente optara por el régimen de imputación conforme a devengo no existiría ninguna diferencia.

También debe tenerse en cuenta que, en el caso de transmisión entre entidades del mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, la pérdida que en su caso se generara quedaría diferida hasta que el bien se diera de baja o se transmitiera a terceros o adquirente y transmitente dejaran de ser parte de un mismo grupo –arts. 11.9 y 11.10 Ley del IS–. Finalmente y en sentido similar, si la operación se realizara entre partes vinculadas y se hubiera incumplido la obligación de valorar a mercado –por su valor razonable– previsto en la norma de registro y valoración 21.^a del PGC, también podría surgir una diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad por aplicación del artículo 18 de la Ley del IS.

2.2. Cumplimiento de la condición resolutoria

2.2.1. Fiscalidad indirecta

2.2.1.1. IVA

La resolución de un contrato de compraventa sometido inicialmente al IVA permite obtener la devolución del impuesto, si bien el contribuyente deberá solicitar la modificación de la base imponible y cumplir con la obligación de rectificar las cuotas repercutidas del artículo 89 de la Ley del IVA, como desarrollamos a continuación.

A) La modificación de la base imponible

Entre los supuestos que el artículo 80 de la Ley del IVA prevé para que proceda la modificación de la base imponible del IVA está el del apartado dos, que establece que esta modificación se producirá:

Quando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

Este supuesto encaja en el cumplimiento de una condición resolutoria, dado que precisamente este tipo de condiciones dejan sin efecto la compraventa ya realizada. Esta conclusión es independiente de que el cumplimiento de la condición se verifique por resolución judicial o administrativa o bien sean las propias partes quienes lo constaten.

Para llevar a cabo esta modificación, deberá expedirse una factura rectificativa en los términos del artículo 15 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, como confirman, entre otras, las Consultas vinculantes V0167/2020, de 22 de enero (NFC074872); V0583/2017, de 8 de marzo (NFC064791), y V1622/2010, de 15 de julio (NFC038950), de la DGT. A continuación, deberá procederse a la rectificación de las cuotas repercutidas, tal y como se detalla a continuación.

B) La rectificación de las cuotas repercutidas

Respecto de la rectificación de las cuotas repercutidas, la DGT señala que, con arreglo al artículo 89.Uno de la Ley del IVA, esta deberá realizarse en el plazo de cuatro años desde que se produjo la circunstancia que justifica la modificación de la base imponibles, esto es, cuatro años contados a partir de la fecha de resolución del contrato de compraventa. Este punto es confirmado por las Consultas V0167/2020, de 22 de enero (NFC074872), o V1645/2017, de 26 de junio (NFC065488):

Por tanto, en el supuesto planteado en la consulta, el plazo de cuatro años para rectificar la cuota devengada correspondiente a la entrega deberá computarse desde que tenga lugar la resolución del contrato o causa que deje sin efecto la operación.

Cabe puntualizar que, en este caso, no resulta de aplicación el artículo 89.Cinco de la Ley del IVA, que permite que cuando la rectificación suponga una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo proceda a la rectificación bien presentando una autoliquidación rectificativa en los términos del artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o bien a regularizar su situación tributaria en la declaración-

liquidación correspondiente al periodo en el que deba efectuarse su rectificación o en una posterior en el plazo de un año a contar desde el momento en que se resolvió el contrato. En este caso, el IVA inicialmente repercutido fue correcto porque la operación desplegó plenos efectos y se produjo, por tanto, una entrega de bienes. En consecuencia, queda descartada la posibilidad de realizar una autoliquidación rectificativa y el vendedor solo podrá regularizar el IVA repercutido a través de su inclusión en una declaración-liquidación.

Esta posición es confirmada por Consultas vinculantes como la ya citada V0167/2020, de 22 de enero (NFC074872), o la V0583/2017, de 8 de marzo (NFC064791), cuya conclusión reproducimos a continuación por su claridad:

Considerando que en el supuesto analizado no ha habido ingreso indebido alguno, será las entidades transmitentes quienes deberán rectificar, a través de la expedición de una factura rectificativa, la repercusión efectuada como consecuencia de la entrega de las fincas, regularizando la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

C) La no sujeción a IVA de la recuperación del dominio

Cabría finalmente plantearse si la devolución recíproca de prestaciones a que da lugar la resolución, con la consiguiente restauración del dominio, podría constituir una nueva entrega de bienes –en este caso, del antiguo comprador al antiguo vendedor–. No obstante, entendemos que la naturaleza de modificación de la base imponible que la propia Ley del IVA otorga a este supuesto permite descartar esta posibilidad: no se trata de un nuevo devengo o de una nueva operación, sino de la rectificación de las circunstancias jurídico-tributarias de una operación anterior. De hecho, como ya se indicó en el apartado correspondiente, la rectificación obliga a la emisión de una factura rectificativa en lugar de una factura nueva para documentar una nueva operación. Esta conclusión sería válida incluso si la operación original no estuvo sujeta al IVA.

Precisamente, las Consultas V1645/2017, de 26 de junio (NFC065488); V2246/2014, de 2 de septiembre (NFC052626), o la ya citada Consulta vinculante V1622/2010, de 15 de julio (NFC038950), entre otras, confirman esta posición:

[...] como consecuencia de la resolución total de la operación entre el consultante y las sociedades adquirentes estas van a devolver al propietario original (el consultante) las fincas adquiridas, debe entenderse que tal entrega no constituye una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por consiguiente, no puede considerarse una operación sujeta al Impuesto, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes (terrenos) que en su día se realizó, tanto si dicha entrega estuvo sujeta a dicho Impuesto como si no.

Esta conclusión también podría alcanzarse desde un análisis civil de la institución de la condición resolutoria –con las debidas distancias, dada la idiosincrasia particular del IVA–, dado que, como estudiaremos con más detalle en la siguiente sección, dedicada al ITPyAJD, en realidad en este caso no estamos ante una nueva transmisión, sino ante la anulación de la compraventa efectuada originalmente.

Tampoco estarán sujetas a IVA las cantidades que en su caso se satisfagan en concepto de daños y perjuicios derivados del incumplimiento, con arreglo al artículo 78.Tres.1.º de la Ley del IVA. En este sentido pueden consultarse, entre otras, la Consulta vinculante V2473/2013, de 24 de julio (NFC048678):

Las cantidades retenidas por el consultante en concepto de indemnización por incumplimiento del contrato no se incluyen en la base imponible del Impuesto dado que, por su naturaleza y función, no constituyen contraprestación o compensación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo.

2.2.1.2. La resolución de la compraventa en el ITPyAJD

En su contestación a la Consulta V1597/2010, de 14 de julio (NFC038830), la DGT señala que hay que distinguir entre, por un lado, las resoluciones unilaterales derivadas de la ejecución de una cláusula y, por el otro lado, las resoluciones efectuadas por las partes de mutuo acuerdo. En este último supuesto, a efectos fiscales no se entiende resuelta la compraventa inicial y se produce una nueva transmisión sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD.

En cambio, cuando se produce una resolución unilateral del contrato por la aplicación de la cláusula resolutoria, deben analizarse tres aspectos tributarios de relevancia: a) la posibilidad de devolución del ITP satisfecho en la compraventa inicial; b) el tratamiento tributario de la recuperación del dominio tras la resolución del contrato; y c) la tributación en la modalidad de AJD de la escritura en que se formaliza el ejercicio de la cláusula.

A) La devolución del ITP de la compraventa inicial

El artículo 2 de la Ley del ITPyAJD nos avanza que cuando se cumple una condición resolutoria cabe la posibilidad de «hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57» del mismo texto. En este sentido, el artículo 57 de la Ley del ITPyAJD comienza señalando la posibilidad de recuperar el ITP siempre que se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme que se ha producido la nulidad, rescisión o resolución de un contrato. Sobre este punto, el artículo 95 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD, precisa que no es necesaria tal declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes.

Por lo tanto, la devolución del ITP en supuestos de cumplimiento de la condición resultaría en principio procedente. No obstante, el artículo 57 de la Ley del ITPyAJD establece a continuación tres restricciones que deben tenerse en cuenta a estos efectos:

En primer lugar, se establece que el sujeto pasivo del ITP de la compraventa inicial tendrá derecho a la devolución a condición de que la resolución no le haya producido efectos lucrativos y, en caso de haberse producido estos efectos, se rectificará la liquidación practicada como si se hubiera tratado de un usufructo temporal de bienes y servicios. El apartado 2 del artículo 57 señala que se entiende que existe efecto lucrativo «cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil». Como puede verse, la redacción de este precepto parece establecer una suerte de obligación de justificar que se ha procedido a la devolución recíproca de las prestaciones en los términos previstos en el artículo 1.295 de nuestro Código Civil: «La rescisión obliga a la devolución de las cosas que fueron objeto del contrato con sus frutos, y del precio con sus intereses».

En segundo lugar, el apartado 4 del artículo 57 indica que no procede la devolución si el cumplimiento de la condición resolutoria es consecuencia del incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del ITP, esto es, el comprador. Por lo tanto, podría solicitarse la devolución cuando ha sido el vendedor quien ha incumplido sus obligaciones. Podría ser el caso de una condición resolutoria en una compraventa que no puede inscribirse en el registro en el estado actual de las cosas y donde el vendedor se obliga a realizar las gestiones necesarias para desbloquear esta inscripción –Consulta vinculante V0204/2006, de 1 de febrero (NFC021933)–.

Siendo esto así y en sentido contrario, las condiciones resolutorias en caso de impago del precio no darían lugar a devolución, puesto que el comprador es a la vez responsable de la resolución y sujeto pasivo del impuesto. En consecuencia, el cumplimiento de la condición resolutoria que garantiza el pago del precio aplazado del artículo 7.3 de la Ley del ITPyAJD no genera el derecho a la devolución del impuesto. Esta posición es confirmada por la DGT en las Consultas vinculantes V0362/2014, de 12 de febrero (NFC050512), y V1597/2010, de 14 de julio (NFC038830).

Finalmente, el apartado 5 del artículo 57 señala que tampoco procede la devolución cuando el contrato quede sin efecto por mutuo acuerdo –en cuyo caso la restitución de las prestaciones produce un nuevo acto sujeto a tributación–. A estos efectos, se considera mutuo acuerdo la avenencia en acto de conciliación o el allanamiento a la demanda. En el caso de una condición resolutoria expresamente prevista en el contrato, este supuesto de mutuo acuerdo no debería resultar de aplicación. En cambio, sí podría darse este supuesto si se ejecutara la condición resolutoria implícita del artículo 1.124 del Código Civil –«La facultad de resolver las obligaciones se entiende implícita en las recíprocas, para el caso de que uno de los obligados no cumpliere lo que le incumbe»– cuando esta ejecución no se produce como consecuencia de una sentencia judicial o resolución administrativa firme.

Podríamos concluir, por tanto, que la posibilidad de devolución del ITP como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria está limitada a los supuestos en los que a) las partes se han devuelto las cosas que fueron objeto del contrato –con sus frutos e intereses– y b) la resolución del contrato se produjo por incumplimiento de las obligaciones del vendedor.

Dicho esto, en Consultas vinculantes como la ya citada V1597/2010, de 14 de julio (NFC038830), o la V3012/2019, de 28 de octubre (NFC074082), la DGT parece adoptar la posición de que la rescisión como consecuencia de un acuerdo de las partes para reconocer que se ha cumplido la condición resolutoria también es una resolución de mutuo acuerdo –por tanto, sin derecho a devolución y dando lugar a un nuevo hecho imponible, como veremos más adelante–. Así, la primera de estas Consultas –V1597/2010, de 14 de julio (NFC038830)– plantea lo siguiente:

La parte compradora no ha completado el pago acordado, por imposibilidad económica. Por ello, los vendedores se están planteando la ejecución de la condición resolutoria. Cuestión. Primera: Tributación de la ejecución de la condición resolutoria, con recuperación de la propiedad de la finca vendida, efectuada por las partes de mutuo acuerdo, sin beneficio económico alguno para la parte vendedora.

La segunda Consulta –V3012/2019, de 28 de octubre (NFC074082)– recoge un supuesto similar:

El vendedor presentó demanda judicial solicitando la resolución de la venta por impago del precio [...] ambas partes suscribieron un documento privado para resolver los conflictos judiciales existentes entre ellos [...], acuerdo [que fue] presentado ante el juzgado correspondiente. Cuestión: Si la escritura que recoge el acuerdo de resolución del contrato de compraventa tributa por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados o está exento.

En ambos casos, la DGT contesta señalando el régimen del mutuo acuerdo.

Consideramos que la doctrina de estas consultas resulte excesivamente rígida y formalista y que no está teniendo en cuenta el procedimiento para ejecutar la condición resolutoria¹, donde las partes no pueden por lo general autotulelar su derecho, de modo que si no media consentimiento o aquiescencia de la contraparte no se permitirá la ejecución sin que previamente se haya pronunciado un juez. En este sentido se ha pronunciado la doctrina consolidada de la Dirección General de los Registros y del Notariado. Así, por ejemplo, la Resolución de 25 de enero de 2012 (NCR005037) señala lo siguiente:

¹ Para una discusión pormenorizada de este procedimiento y de las dudas interpretativas que suscita desde el punto de vista civil, véase Arijá (2018, p. 312 y ss.).

La constancia del cumplimiento o incumplimiento de las condiciones requiere la demostración fehaciente de la realidad del hecho, y, no siendo así, es imprescindible el consentimiento de ambas partes contratantes o resolución judicial.

Y, en el mismo sentido, la Resolución de 16 de enero de 2019 (NCR009395) apunta:

La reinscripción a favor del vendedor en el caso de condición resolutoria por impago del precio aplazado [requiere que] se acompañe la notificación judicial o notarial hecha al adquirente por el transmitente de quedar resuelta la transmisión, siempre que no resulte que el adquirente requerido se oponga a la resolución invocando que falta algún presupuesto de la misma. [...] En el presente caso, al existir oposición expresa del comprador requerido a la resolución invocada por la transmitente [...] no se(r)a posible, por tanto, practicar la reinscripción de la titularidad dominical [...] mientras no recaiga la correspondiente resolución judicial (el énfasis es nuestro).

Precisamente, en estas consultas las partes implicadas estaban intentando sortear estos problemas procesales mediante un acuerdo que no es para resolver el contrato sino para constatar que se ha cumplido la condición resolutoria y, por tanto, el contrato ha quedado ya resuelto. A nuestro juicio, la solución correcta sería aceptar que la resolución se produce por cumplimiento de la condición resolutoria y no por mutuo acuerdo siempre que esta condición se hubiera cumplido materialmente, y ello con independencia de la fórmula con la que las partes hagan constar este cumplimiento de la condición. La Administración tributaria conservaría, no obstante, su potestad para verificar que la condición resolutoria se ha cumplido efectivamente y, en caso contrario, aplicar las consecuencias tributarias correspondientes al mutuo acuerdo. Los obligados tributarios tendrían por su parte la carga de probar con los medios de prueba que estimaran oportunos el cumplimiento de la condición en caso de ser requeridos al efecto.

En este sentido, y aunque se refiere al régimen fiscal foral de Álava, nos parece correcta la resolución del organismo jurídico de Álava de 15 de junio de 2007 (rec. núm. 62/2007), en el que las partes constataron

[...] que al no haber obtenido la parte compradora licencia municipal para edificar en el solar objeto del contrato de compraventa conviene dar por resuelto el mencionado contrato, restituyendo la parte vendedora a la compradora la suma de 252.000 € que hace efectiva en este acto.

Ante este supuesto de hecho, el organismo razona que «la condición pactada se cumplió, desplegando sus efectos, y la resolución contractual fue consecuencia de la misma y no de la voluntad de las partes, ni del incumplimiento de sus obligaciones por ninguna de ellas», resolviendo finalmente que procedía la devolución del tributo.

Lo contrario llevaría en la práctica a que la única vía segura para recuperar el impuesto fuera iniciar un procedimiento judicial que terminara en sentencia judicial, lo cual contraveniría expresamente el texto del artículo 95 del Reglamento del ITPyAJD y resultaría contrario a los principios más esenciales de economía procesal. En efecto, no parece razonable exigir que, cuando el cumplimiento de la condición resolutoria es evidente y aceptado por ambas partes, se las obligue a judicializar el proceso, con los retrasos y costes que se derivan de esto, y con el único fin de permitir obtener la devolución del impuesto.

En cuanto a los plazos para solicitar la devolución cuando esta resulte procedente, coincidimos con J. Sáez-Santurtún (2015) en que en este caso no nos encontraríamos ante un ingreso inicialmente indebido porque la compraventa desplegó sus efectos y la obligación de contribuir llegó a nacer (párrafo 10). Así pues, el plazo para solicitarla sería de cuatro años desde el cumplimiento de la condición y no desde que se perfeccionó la compraventa.

B) La recuperación del dominio por ejercicio de la condición resolutoria no está sujeta a ITP, pero la escritura sí está sujeta a AJD

La restitución derivada de la ejecución de la cláusula de resolución ocasiona un desplazamiento patrimonial, de modo que surge la duda de si este nuevo desplazamiento podría considerarse sujeto al ITPyAJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, como sucede en el caso de la resolución de mutuo acuerdo por expresa disposición legal –véase el art. 57.4 Ley del ITPyAJD–.

Sin embargo, como se desprende del artículo 32 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD, que recoge algunos supuesto especiales de no sujeción, «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». Cabe plantearse si este inciso se refiere a cualquier tipo de condición resolutoria o únicamente a la «condición resolutoria explícita» del artículo 7.3 de la Ley del ITPyAJD, esto es, la que se establece en garantía del precio aplazado y accede al registro por aplicación del artículo 11 de la Ley Hipotecaria.

En nuestra opinión, la referencia es a todas las condiciones resolutorias, con independencia de que se hayan establecido en garantía del precio aplazado o no. En este sentido, hay que hacer notar, en primer lugar, la diferente terminología del Reglamento del ITPyAJD y de la Ley del ITPyAJD –«condición resolutoria expresa» y «condición resolutoria explícita»–, además de la ausencia de remisión en el Reglamento del ITPyAJD al artículo 11 de la Ley Hipotecaria para delimitar su alcance, como sí ocurre en la Ley del ITPyAJD. Así, no se plantean dudas interpretativas respecto de que una condición resolutoria recogida en el texto de un contrato de compraventa también es expresa, aunque no tenga alcance real.

También cabe citar la redacción del artículo 57 de la Ley del ITPyAJD, relativo a la devolución del impuesto en caso de resolución. Como ya se ha indicado, este artículo menciona expresamente la existencia de un nuevo acto sujeto a gravamen en la resolución de mutuo acuerdo, inciso que no existe en el resto de supuestos contemplados en la norma. Por lo tanto, interpretado *sensu contrario*, el resto de supuestos regulados en este artículo 57 –que no se limitan a las condiciones resolutorias del art. 11 de la Ley Hipotecaria– no deberían dar lugar a un nuevo acto sujeto a gravamen.

En esta misma línea J. Sáez-Santurtún (2015) defiende –si bien es cierto que en el contexto de la condición resolutoria tácita general del art. 1.124 Código Civil– que precisamente la exigencia de resolución judicial o administrativa busca «evitar que en realidad se trate de una nueva transmisión entre los mismos otorgantes» (párrafo 14). En cualquier caso, no vemos razón para no extender su razonamiento *a fortiori* a las condiciones resolutorias explícitas, donde además la propia ley ya excluye la necesidad de resolución judicial o administrativa al existir la condición expresa.

Inciendo en esta misma idea, en casos en los que se produce una resolución judicial de un contrato de compraventa –por ejemplo, Consulta vinculante V1630/2014, de 25 de junio (NFC051501)–, la DGT ha señalado que la recuperación del dominio no se debe a una transmisión, sino a la resolución de la compraventa original y, por tanto, no está sujeta al ITP –salvo en los casos en los que se produce una resolución de mutuo acuerdo. Estos razonamientos son aplicables *mutatis mutandis* a la resolución por cumplimiento de una condición resolutoria que se declara por vía extrajudicial.

Finalmente, debe señalarse que los razonamientos de la DGT en casos en los que se ha cumplido una condición resolutoria explícita en garantía del precio aplazado también serían extensibles al cumplimiento de cualquier otra condición. Así, en la Consulta vinculante V0764/2019, de 8 de abril (NFC071906), se afirma que «la recuperación de la finca por los vendedores se debe a la resolución de la venta original, por lo que dicha operación no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD al no haberse producido una nueva transmisión a favor de aquellos». En el mismo sentido se pronuncia la Consulta vinculante V0362/2014, de 12 de febrero (NFC050512).

Por tanto, la recuperación del dominio por cumplimiento de una condición resolutoria –se produzca esta por sentencia judicial o resolución administrativa, o sin ninguna de ellas– no supone un nuevo hecho imponible de AJD –en cambio, la resolución de mutuo acuerdo sí da lugar a un nuevo hecho imponible–. Dicho esto, la no sujeción al ITP de la restitución del bien implica que la rescisión queda sujeta a la modalidad de AJD al cumplirse todos los requisitos señalados en el artículo 31.2 de la Ley del ITPyAJD y, señaladamente, tratarse de una primera copia de escritura pública que contiene un acto inscribible y valuable que tampoco está sometido a otras modalidades del ITPyAJD ni al impuesto sobre sucesiones y donaciones. Esta posición es confirmada por la DGT en Consultas como la V0597/2012, de 20 de marzo (NFC044014); la V2257/2014, de 3 de septiembre (NFC052430), o la V0764/2019, de 8 de abril (NFC071906).

2.2.2. Fiscalidad directa

2.2.2.1. Efectos *ex tunc* en el ámbito del IRPF

A) Necesidad de instar la rectificación de la autoliquidación en la que se reconoció la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente al negocio sometido a condición

Si bien la normativa reguladora del IRPF no hace mención expresa a esta eventualidad, entendemos que, a efectos del IRPF, la resolución del contrato supone una desaparición sobrevenida del hecho imponible –la alteración del patrimonio derivada de la transmisión– que en su momento ocasionó el devengo del impuesto como ganancia patrimonial del artículo 35 de la Ley del IRPF, con la posibilidad de recuperar, por tanto, el impuesto pagado correspondiente a este impuesto.

Esta conclusión se alcanza por la naturaleza civil de la resolución por cumplimiento de la condición, que produce efectos *ex tunc*, esto es, desde el mismo momento en el que se formalizó la transmisión sujeta a condición. Así lo ha determinado la doctrina civilista (Paz-Ares Rodríguez, 1991, p. 985), partiendo de una continuidad entre la regulación de a) la condición resolutoria, b) la resolución por incumplimiento del artículo 1.124 del Código Civil y c) el pacto comisorio del artículo 1.504 del Código Civil. Especialmente relevante en este sentido es la Sentencia del TS (orden civil) de 5 de diciembre de 2003 (rec. núm. 300/1998 –NCJ039852–), citada por todas las consultas de la DGT que se exponen a continuación y que declara lo siguiente:

El pacto comisorio, contemplado en el artículo 1.504 del Código Civil es una garantía para el vendedor de cosa inmueble; en un supuesto de resolución de contrato por incumplimiento de la obligación esencial de pago, puede estar añadida, como en el presente caso, la condición resolutoria expresa. [...] El incumplimiento de la obligación de pago produce el efecto de resolver el contrato de compraventa, con efecto retroactivo, con efectos *ex tunc* lo que supone volver al estado jurídico preexistente, como si el negocio no se hubiere concluido, quedando resueltos los derechos que se hubieren constituido.

Sobre esta base y haciendo expresa mención a la doctrina del TS, la DGT ha emitido varias consultas, aclarando que la resolución del contrato de compraventa «conlleva retrotraer el estado de las cosas a su situación originaria, por lo que desaparece la alteración patrimonial inicial» –entre otras Consultas, V0599/2010, de 26 de marzo (NFC037730); V2567/2017, de 10 de octubre (NFC066533); V2426/2019, de 13 de septiembre (NFC073739), y V2172/2020, de 29 de junio (NFC076659)–.

Se plantea, no obstante, la duda de qué ocurre cuando el ejercicio original en el que la alteración patrimonial se produjo está prescrito. En este caso, entendemos que debería aplicarse el mismo criterio que la DGT ha mantenido en materia de IVA (*vid. supra*) de

tal forma que la cantidad ingresada en la liquidación originaria no debería calificarse como ingreso indebido, ya que la autoliquidación que se pretende rectificar se efectuó originalmente conforme a Derecho. En consecuencia y con arreglo a la doctrina de la *actio nata*, el plazo para solicitar la devolución se iniciaría cuando se verifica la condición y desde ese momento el contribuyente tendría los cuatro años ordinarios de prescripción. Cualquier otra solución conduciría a resultados insatisfactorios, pues se someterían a gravamen capacidades económicas que jurídicamente han dejado de existir y, además, podría generarse doble imposición con las cantidades cobradas en concepto de indemnización, como se analiza a continuación.

B) Sujeción de las cantidades cobradas o retenidas en concepto de indemnización

Como se ha apuntado, es habitual que al pactarse una condición resolutoria se contemple también el derecho del vendedor a retener las cantidades ya recibidas en concepto de indemnización a modo de cláusula penal. Se plantea entonces la duda de si estas cuantías deben tributar en el periodo impositivo en el que se resuelve la compraventa, toda vez que ya tributaron previamente como parte de la ganancia patrimonial reconocida por el vendedor cuando se entregó la cosa.

Sin embargo, entendemos que este último planteamiento no es correcto. Precisamente el cumplimiento de la condición implica retrotraer el estado de las cosas a su situación inicial, también a efectos del IRPF, por lo que desaparece la alteración patrimonial inicial. Así pues, la retención del precio pagado como indemnización genera una nueva alteración patrimonial que se incorpora a la base imponible del IRPF en el periodo impositivo en el que se produce la resolución del contrato. Esta nueva ganancia se imputará en el periodo impositivo en que se resuelve la compraventa, y su importe corresponderá a la cantidad íntegra de la indemnización, que deberá incluirse en la base general por no proceder de una transmisión –precisamente, esta nunca tuvo lugar–, de conformidad con el artículo 46 b) de la Ley del IRPF.

Esta posición ha sido confirmada por la DGT en Consultas como la V2236/2011, de 23 de septiembre (NFC042491), o la V1590/2015, de 26 de mayo (NFC054902), así como las ya citadas Consultas V2567/2017, de 10 de octubre (NFC066533), y V2172/2020, de 29 de junio (NFC076659).

2.2.2.2. Efectos *ex nunc* en el ámbito del IS

A diferencia de lo que sucede en el ámbito del IRPF, en el caso del IS el hecho imponible se delimita atendiendo a conceptos económicos, de tal forma que la resolución de la compraventa es una operación económicamente distinta de la transmisión original con un resultado de ganancia o pérdida que debe reflejarse por separado con arreglo a la normativa contable en el ejercicio en el que se produce. Por lo tanto, no resulta procedente rectificar la declaración original.

En este sentido se pronunció el TS en Sentencia de 14 de abril de 2000 (rec. núm. 5161/1995 –NFJ061301–) y, posteriormente, también la Resolución del TEAC de 6 de mayo de 2016 (RG 2777/2014 –NFJ063143–):

El Tribunal Supremo está reconociendo la teoría de los efectos «ex tunc» [...] salvo para aquellos impuestos cuyo hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, señalando específicamente al Impuesto sobre Sociedades, respecto del que no hay que retrotraer los efectos de la resolución al momento en que el contrato se pactó sino que se deben reflejar como una operación distinta en el ejercicio en que se producen, al entenderse que la resolución de la compraventa da lugar a una operación económica distinta de la de la compraventa originaria, dando lugar a un beneficio o pérdida independiente del resultado obtenido con la compraventa.

En cuanto al tratamiento contable, debe traerse a colación que, en el caso de empresas inmobiliarias, la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias señala que:

En el caso de que los bienes recibidos por cobro de créditos, sean bienes vendidos con anterioridad por la empresa, la incorporación de los bienes al activo de la misma se realizará por el coste de producción, o en su caso, por el de adquisición.

La Consulta número 5 (NFC031158) del BOICAC 75/2008 matiza este criterio señalando que el bien debe reconocerse por el mismo valor contable que tenía antes de su enajenación, pero con el límite del valor razonable del bien en la fecha de reincorporación. En otras palabras, si el valor razonable del bien cuando este se recupera es inferior al valor contable cuando se transmitió, prevalece el valor razonable; en cualquier otro caso, prevalece el antiguo valor contable.

No vemos inconveniente en aplicar este criterio también a la recuperación del bien por cumplimiento de la condición resolutoria de la compraventa. Precisamente la resolución del TEAC ya citada en este apartado así lo reconoce:

La operación de venta de esos terrenos quedó sujeta a una condición resolutoria según la cual se resolvería el contrato en caso de que la parte compradora no abonara el precio en el término fijado para ello, circunstancia esta que había acaecido, habiendo quedado por lo tanto resuelto el contrato [...] si tenemos en cuenta la consulta 5 del BOICAC 75 de Septiembre de 2008 [...] la incorporación del bien deberá efectuarse por el valor contable previo al momento de la enajenación [y con el límite del valor razonable de dicho bien en la fecha de incorporación].

En sentido equivalente se pronuncian las Consultas vinculantes V1332/2009, de 4 de junio (NFC033641), y V0742/2010, de 19 de abril (NFC037949), de la DGT.

Como puede verse, este tratamiento no necesariamente lleva a que el resultado global sea de cero euros. Piénsese en el siguiente ejemplo: el transmitente tenía reconocido el bien por 70 y lo vendió por 100, reconociendo un ingreso de 30 y un crédito de 100. El precio quedó pendiente de pagar. Ante el impago reiterado, se resuelve la compraventa y en este momento el valor razonable del bien es de 60, de modo que se da de baja el crédito por valor de 100 y se reconoce un activo por valor de 60, dando lugar así a una pérdida de 40.

2.2.2.3. Remisión general a lo señalado para el ITPyAJD en el caso del IIVTNU

Finalmente, en el caso de condiciones resolutorias que recaen sobre bienes inmuebles, el artículo 109.2 del TRLHL contiene una regulación similar la que se ha expuesto previamente para el ITPyAJD, permitiendo la devolución cuando existe resolución judicial o administrativa siempre que no se hubieran producido efectos lucrativos y en la medida en la que el incumplimiento no se produzca por el incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo –que en la compraventa sería el transmitente–. El artículo 109.3 añade que en caso de resolución de mutuo acuerdo –incluyendo la avenencia en acto de conciliación y el allanamiento a la demanda– no procede devolución y se considerará un nuevo acto sujeto a tributación. Asimismo, el artículo 109.4 del TRLHL permite la devolución del IIVTNU cuando se verifica la condición resolutoria, en los siguientes términos:

En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil [...]. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución *según la regla del apartado anterior* (el énfasis es nuestro).

Como puede verse, la redacción de este último inciso es incorrecta, dado que remite al apartado tres que precisamente regula el supuesto de mutuo acuerdo, en el que no cabe ninguna devolución. No obstante, a nuestro juicio se trata de un error de redacción y la remisión debe entenderse al «apartado 2 anterior» o, en su caso, «a los dos apartados anteriores». De lo contrario se caería en el absurdo de que no cabría devolución en ningún caso. De hecho, las ordenanzas fiscales de un número significativo de nuestros principales ayuntamientos –Barcelona, Madrid, Málaga, Zaragoza...– directamente modifican la transcripción para referirse al apartado en el que se regula la resolución judicial o administrativa en lugar de la resolución de mutuo acuerdo. En este mismo sentido, las Consultas vinculantes V1296/2012, de 15 de junio (NFC044838), o la V1045/2019, de 13 de mayo (NFC072452), de la DGT confirman el derecho a la devolución en caso de cumplimiento de la condición resolutoria –incluso si no se produce por resolución judicial–, pasando por alto la referencia del artículo 109.4 al apartado «anterior».

Así pues, las consideraciones que se han indicado en el epígrafe 2.2.1.2. anterior en relación con el ITPyAJD sobre el derecho a devolución y la existencia de un nuevo acto sujeto a gravamen resultarían también aplicables *mutatis mutandis* al IIVTNU.

Cabe apuntar no obstante que, por coherencia con el régimen civil expuesto y aunque tanto la norma como los pronunciamientos sobre la materia guarden silencio sobre la cuestión, consideramos –en línea con lo apuntado por J. López León (2002, p. 200)– que debe considerarse que el periodo de generación de la plusvalía en futuras transmisiones del inmueble se remonta al momento en el que el vendedor adquirió por primera vez y no al momento en el que recupera la propiedad del inmueble al cumplirse la condición.

2.3. Incumplimiento de la condición resolutoria

En el caso de que la condición resolutoria finalmente no se verifique, el negocio jurídico y los efectos que ya ha desplegado –incluidos los tributarios– se consolidan. Además, en el caso de que estos efectos no se hubieran desplegado en el ámbito del IS por no haberse trasladado sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, deberían ahora producirse estos salvo que existiera alguna otra circunstancia que permitiera mantener la conclusión inicial de que no se habían transferido.

No obstante, si la condición resolutoria accedió al registro de la propiedad, esta seguirá constando frente a terceros y, por ello, las partes podrían estar interesadas en instar su cancelación para que la realidad registral se ajuste de nuevo a la comercial y material. En este punto, cabe plantearse si esta cancelación puede o no quedar sujeta a AJD y, en particular, si la conclusión que alcanzamos en el epígrafe 2.1.1.2 –solamente constituyen convenciones separadas las condiciones resolutorias explícitas en garantía del precio aplazado a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria– es trasladable a este apartado.

No obstante, entendemos que esta analogía no es posible. La diferencia respecto del supuesto de inclusión de condición en el contrato inicial consiste en que, en el otorgamiento, la condición aparece junto al negocio principal en un mismo documento, de modo que queda absorbido por este –salvo en los casos del art. 11 Ley Hipotecaria, como ya hemos indicado–. En cambio, la escritura de cancelación de la condición es un acto separado que accede al registro de manera independiente al negocio principal por medio de escritura pública no sujeta a ITP, operaciones societarias o impuesto sobre sucesiones y donaciones. Así pues, si la operación tuviera contenido valuable, se cumplirían ya todos los requisitos del artículo 31.2 de la Ley del ITPyAJD y resultará aplicable la cuota variable del AJD.

La doctrina de la DGT, sin embargo, ha vacilado sobre esta cuestión. Así, en las Consultas 608/2001, de 23 de marzo (NFC012257), y 1993/2001, de 8 de noviembre (NFC081084), la DGT concluye que la exención prevista en el artículo 45.I.B) de la Ley del ITPyAJD para cancelaciones de hipoteca no resulta aplicable a este supuesto, de modo que de forma

implícita también está sosteniendo la sujeción. Más tarde, en la Consulta V1467/2010, de 28 de junio (NFC038538) (parece pronunciarse también a favor de la sujeción dado que, si bien la cuestión planteada versa sobre la condición de sujeto pasivo, la DGT responde sin plantearse en ningún momento su no sujeción).

Sin embargo, en la Consulta V2058/2011, de 14 de septiembre (NFC042298), donde se pretendía cancelar una condición resolutoria que no garantizaba el precio aplazado sino la realización de una construcción en determinados plazos y forma, la DGT concluye que esta cancelación no está sujeta dado que no tiene contenido valuable. Más tarde, en la Consulta V0937/2016, de 10 de marzo (NFC059983), preguntada expresamente sobre la tributación en ITPyAJD de la cancelación de una condición resolutoria por incumplimiento distinto al pago del precio aplazado, la DGT contesta de forma incluso más contundente en los siguientes términos:

Cualquier condición resolutoria que no encaje en el artículo 11 de la Ley Hipotecaria (porque no se imponga en garantía del pago de la parte aplazada del precio ni con la finalidad de resolver el contrato en caso de impago del mismo) no constituye una condición resolutoria explícita de las previstas en el artículo 7.3 del Texto Refundido y en el 73 del Reglamento del impuesto, sino un elemento accidental más del negocio jurídico transmisivo, y no valuable ni inscribible *per se*.

Como puede verse, la DGT está parafraseando la ya citada Resolución del TEAC de 14 de abril de 2009 (RG 3560/2007 –NFJ033960–), que se pronunciaba sobre la tributación del otorgamiento.

En nuestra opinión y como hemos apuntado, en abstracto nada impide que la cancelación de la condición resolutoria puede tributar por AJD, sea una condición de las previstas en el artículo 11 de la Ley Hipotecaria o no. La cancelación es una convención claramente separada e inscribible por sí sola, con independencia del negocio principal. Ahora bien, fuera de los casos del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, cabe pensar que la cancelación no tendrá en la generalidad de supuestos contenido valuable, como sucedía en el supuesto analizado por la V2058/2011, de 14 de septiembre (NFC042298). Ahora bien, no puede descartarse *a priori* un supuesto en el que esta condición sí lo tuviera. Será, por tanto, necesario llevar a cabo un análisis caso por caso para determinar cuándo existe este contenido valuable y cuándo no.

En este punto cabe señalar que, de acuerdo con la reiterada doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado (en la actualidad, Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública), las condiciones resolutorias pueden cancelarse mediante instancia privada al registrador de la propiedad cuando se hubiera estipulado en la escritura un plazo de caducidad y este se hubiera cumplido. Así lo confirman, por ejemplo, las Resoluciones de 13 de marzo de 1999 (NCR002164), 21 de septiembre de 2002 (NCR000822) y de 10 de agosto de 2020 (NCR010293). En estos casos, la cancelación de la cláusula no originaría tributación alguna por el ITPyAJD, como señala la Consulta V2388/2018, de 4 de septiembre (NFC070378), dado que no se trataría de una primera copia de escritura o acta notarial. Sin

duda se trata de una alternativa recomendable cuando esta vía sea factible, pues evita las dudas interpretativas sobre la existencia o no del contenido valuable en el caso concreto.

3. Condiciones suspensivas en el contrato de compraventa

3.1. Inclusión de la condición suspensiva

En la mayoría de los tributos, la inclusión de una condición resolutoria no da lugar al devengo y, por tanto, a la obligación de contribuir, dado que la transmisión todavía no ha desplegado efectos jurídicos. Sin embargo, esta regla general tiene excepciones destacadas y que pueden fácilmente pasarse por alto en una lectura apresurada de la norma:

3.1.1. Devengo del AJD, aunque no se devengue el ITP

La primera de todas se produce en el ámbito del AJD. En este punto, el artículo 2 de la Ley del ITPyAJD establece que si la condición fuera suspensiva «no se liquidará el impuesto hasta que esta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro correspondiente».

Parecería, por tanto, que el devengo no se produciría por el momento y hasta que no se verificara la condición. No obstante, debe repararse en que el AJD grava el documento, no la transmisión, y que el documento no está sujeto a condición alguna sino que surte efectos desde su otorgamiento. En efecto, desde el momento de la concesión el documento genera derechos y obligaciones para las partes, las cuales son tutelables ante los tribunales. Tal es así que la escritura de compraventa sujeta a condición suspensiva es indudablemente inscribible y ello con independencia de que la transmisión subyacente todavía no se haya producido.

Por tanto, podría producirse la sujeción a AJD –si la condición tiene contenido valuable, supuesto de la Consulta vinculante V1942/2011, de 5 de agosto (NFC041993)– en la medida en la que nos encontraríamos ante una primera copia de escritura pública que contiene un acto inscribible, y que no está sujeta a ITP ni al impuesto sobre sucesiones y donaciones ni a la modalidad de operaciones societarias del ITPyAJD.

Esta cuestión fue debatida en la jurisprudencia, con pronunciamientos en ambos sentidos, no todos ellos referidos al caso de una compraventa, pero cuyo razonamiento a nuestro juicio es plenamente extensible a este supuesto. A favor de considerar que el AJD no era exigible hasta que se verificara la condición suspensiva se pronunciaron por ejemplo las Sentencias del TSJ de Aragón de 13 de mayo de 2015 (rec. núm. 48/2012 –NFJ083997–) y del TSJ de la Comunidad Valenciana de 11 de diciembre de 2014 (rec. núm. 1207/2011 –NFJ059798–), mientras que a favor de que el AJD sí se devenga desde el otorgamiento

de la escritura fallaron por ejemplo las Sentencias del TSJ de Cataluña de 19 de abril de 2012 (rec. núm. 72/2009 –NFJ048386–) o de 20 de febrero de 2008 (rec. núm. 588/2004).

Sin embargo, esta polémica ha sido zanjada definitivamente por el TS en la Sentencia de 20 de junio de 2016 (rec. núm. 2311/2015 –NFJ083998–), que se pronuncia a favor de la sujeción a AJD desde el otorgamiento de la escritura, en los siguientes términos:

el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados se configura como un tributo eminentemente formalista en el que el hecho imponible es el otorgamiento de los documentos en que se contiene el acto jurídico. Por tanto, el Impuesto no puede verse afectado por limitaciones temporales a la eficacia del acto jurídico, ya que *lo que se somete a tributación no es el acto sino el documento en que dicho acto jurídico se formaliza* (el énfasis es nuestro).

Y en el mismo sentido se han pronunciado las Consultas vinculantes como la V0375/2008, de 19 de febrero (NFC028628) –referida a una escritura de segregación de finca con condición suspensiva– o la ya citada V1942/2011, de 5 de agosto (NFC041993) –referida a una financiación garantizada con hipoteca–, o Resoluciones como la del TEAC de 16 de enero de 2014 (RG 1429/2011 –NFJ053616–), ya referido a una compraventa:

la controversia surge sobre la exigibilidad, o no, del Impuesto sobre [...] Actos Jurídicos Documentados *por el otorgamiento de una escritura pública de compraventa sometida a condiciones suspensivas* [...] debe concluirse que el citado documento notarial cumple con los requisitos establecidos en el art 31.2 del TRITP procediendo la tributación a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, desestimándose en consecuencia el presente recurso de alzada.

3.1.2. Devengo del IVA y del IS en ciertos supuestos

A pesar de que no se ha transmitido la propiedad del inmueble, también podría llegar a devengarse total o parcialmente el IVA en el supuesto –no infrecuente– de que se hayan pactado pagos anticipados a la celebración del contrato o en un momento posterior a este, pero anterior al cumplimiento de la condición (art. 75.Dos de la Ley del IVA). También debe tenerse en cuenta la previsión del artículo 8.Dos.4.º de la Ley del IVA –«También se considerarán entregas de bienes [...] las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pactos de [...] condición suspensiva»– si bien la contundencia de este precepto debe matizarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el sentido de que únicamente se produce tal entrega cuando se transmite el poder de disposición. En este sentido puede consultarse la Sentencia del TJUE de 8 de febrero de 1990 (asunto C-320/88 –NFJ000732–), *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, cuya doctrina está plenamente acogida por la DGT en Consultas vinculantes como la V2600/2011, de 2 de noviembre (NFC042889), o la V0609/2015, de 18 de febrero (NFC053971), entre otras.

No obstante, al margen de estos supuestos, la naturaleza de la condición suspensiva también se respeta en el ámbito del IVA.

Por otra parte, resultan plenamente aplicables las consideraciones expuestas en el epígrafe 2.1.2.2. de este documento sobre el IS y, en particular, sobre la transmisión sustancial de los riesgos y beneficios y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes objeto de la compraventa. En este sentido, si las condiciones contractuales evidencian que estos riesgos y beneficios se han transferido ya al comprador, la condición suspensiva no impediría el reconocimiento contable –y, por tanto, fiscal– de los efectos de la compraventa. Este podría ser el caso cuando la condición suspensiva es más formal que real.

En este sentido, resulta esclarecedora la ya citada Consulta número 1 (NFC052097) del BOICAC 99/2014, que, en un caso de condición suspensiva consistente en el pago del precio, concluye que ya se han transmitido sustancialmente estos riesgos y beneficios:

Considerando que la única posibilidad de que el vendedor recupere los derechos inherentes a la plena propiedad del inmueble es el incumplimiento de pago por parte del comprador, cabe concluir que el adquirente ha asumido de manera sustancial los riesgos y beneficios del inmueble, configurándose la condición incorporada al contrato, desde una perspectiva económica racional, como un elemento accesorio con el objetivo de garantizar el cobro total del precio aplazado.

3.1.3. No devengo del impuesto en el resto de los tributos

En cambio, en el ámbito del ITP y del IIVTNU, no se produce ningún devengo del impuesto. Así lo recogen el ya citado artículo 2 de la Ley del ITPyAJD y el artículo 109.4 del TRLHL –«Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que esta se cumpla».

Tampoco se produce el devengo en el ámbito del IRPF a pesar de la ausencia de regulación normativa en este ámbito. Así lo confirman, entre otras, las Consultas vinculantes V1089/2020, de 28 de abril (NFC075531), o V2345/2012, de 10 de diciembre (NFC045976).

3.2. Cumplimiento de la condición suspensiva

El cumplimiento de la condición suspensiva supone la transmisión efectiva del bien objeto de la compraventa y el devengo de aquellos tributos cuya exigibilidad hubiera quedado diferida con arreglo a lo señalado en el párrafo anterior. Respecto de aquellos que ya se han devengado, el cumplimiento de la condición únicamente consolida el tratamiento jurídico que se le ha dado previamente, sin necesidad de practicar una nueva liquidación –en el caso del IVA, lógicamente, sí sería necesario repercutir e ingresar la parte que no se hubiera devengado ya por aplicación de la regla de pagos anticipados–.

En este punto cabe plantearse cómo se compagina el devengo inmediato del AJD al otorgarse un documento público que cumpla los requisitos para quedar sujeto a este tributo con el devengo definitivo de los otros impuestos indirectos –IVA e ITP–, que estaban suspendidos hasta la verificación de la condición suspensiva. En el ámbito de las compraventas sujetas a IVA esta cuestión no plantea problemas interpretativos dada la compatibilidad de los dos tributos: al otorgarse el documento se devenga el AJD y, después, al cumplirse la condición, se devenga el IVA –con los matices que ya hemos expuesto en los apartados anteriores. La duda surge cuando una escritura pública que documenta una transmisión que estará sujeta a ITP incluye una condición suspensiva: ¿Cabría exigir el AJD por el otorgamiento de la escritura al no ser esta concesión un hecho imponible de ITP? De ser así, esta operación tributaría tanto por AJD –en el otorgamiento de la escritura– como por ITP –al verificarse la condición–.

Entendemos que este no debería ser el caso y que la sujeción a ITP –aunque suspendida por la existencia de la condición– debería excluir el AJD en el otorgamiento de la escritura pública. La condición es un elemento accidental de la compraventa sujeta a condición y, por consiguiente, no sería una convención separada que pudiera acceder al registro al margen de la propia compraventa –que, a pesar de estar suspendida, puede acceder al registro en calidad de derecho condicionado–.

En defensa de esta tesis cabría traerse a colación la Sentencia del TS de 17 de julio de 2015 (rec. núm. 3865/2013 –NFJ059137–), la cual interpreta conjuntamente el ya citado artículo 2 con el artículo 49.2 de la Ley del ITPyAJD –«Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan»– para concluir que el diferimiento de la tributación de ITP no es una regla de devengo, sino de mera exigibilidad. En consecuencia, la operación estaría sujeta a ITP desde el momento en el que se otorga la escritura pública (devengo), si bien la exigibilidad del pago queda diferido a un momento posterior.

La redacción literal del artículo 2 de la Ley del ITPyAJD –«no se liquidará el impuesto hasta que esta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente»– permite también defender esta sujeción a ITP desde el momento del otorgamiento de la escritura, pues de otro modo no tendría sentido hablar de una liquidación –no puede liquidarse un hecho imponible que no ha existido todavía– ni mucho menos del aplazamiento de esta liquidación.

3.3. Incumplimiento de la condición suspensiva

En cuanto al supuesto de que la condición nunca llegue a verificarse, al no haber llegado a producirse la transmisión del bien, los tributos que quedaron diferidos no llegan a devengarse. Cabe no obstante plantearse qué ocurre con los impuestos que ya se han devengado.

En el caso del AJD, entendemos que no cabe su recuperación por los mismos argumentos que ya se apuntaron en los apartados anteriores: el documento sí desplegó plenos efectos con independencia de que el negocio documentado en él no llegue a producirse. Esta conclusión se apoya en la definición que da el TS –Sentencia de 29 de septiembre de 1995, rec. núm. 8062/1991 (NFJ003944), entre otras– del AJD como tributo que «grava en la actualidad los "documentos" notariales y mercantiles [...] entendiendo por documento el soporte escrito con el que se prueba, acredita o hace constar alguna cosa». En consecuencia, y puesto que el incumplimiento de la condición no supone la desaparición del documento en que formalizó el negocio de compraventa, no parece razonable que se pueda pedir la devolución del impuesto satisfecho en su momento.

En el caso del IVA, si este impuesto se hubiera devengado total o parcialmente por aplicación de la regla de pagos anticipados o porque ya se había transmitido el poder de disposición, resultaría aplicable lo señalado en el epígrafe 2.2.1.1. de este documento sobre la necesidad de modificar la base imponible previamente repercutida.

4. Breve mención a la reserva de dominio

A lo largo de este estudio hemos asumido como pacífica la diferencia entre condiciones resolutorias y condiciones suspensiva. Sin embargo, en ocasiones resulta difícil determinar qué tipo de condición han querido establecer las partes y, por lo tanto, pueden surgir dudas respecto del tratamiento fiscal de la operación de compraventa.

Un ejemplo paradigmático de este tipo de aporía jurídica ha sido el debate respecto de la calificación del pacto de reserva de dominio en las operaciones de compraventa con precio aplazado. En efecto, esta figura no está regulada en el Código Civil y puede interpretarse tanto que el negocio traslativo se suspende hasta el completo pago como que el impago supone una causa de reversión del bien a su titular originario.

Por lo que respecta al ámbito civil, los tribunales siempre se han decantado por interpretar que el pacto de reserva de dominio tiene naturaleza de condición suspensiva –Sentencias del TS de 12 marzo de 1993 (rec. núm. 2421/1990) y de 16 de marzo de 2007 (rec. núm. 1096/2000), entre otras. No obstante, una parte de la doctrina –Díez-Picazo (2005, p. 393), entre otros– sostiene que se trata de una transmisión sujeta a condición resolutoria y en la Resolución de 26 de octubre de 1998, la Dirección General de los Registros y del Notariado ha declarado que «en los efectos prácticos» y «a las situaciones que crea» el pacto de reserva de dominio equivale a una condición resolutoria.

Sin embargo, en el ámbito tributario se ha llegado a una solución diametralmente opuesta a la de los tribunales –pero en línea con la Dirección General de los Registros y del Notariado–, dado que tanto el TS como el legislador fiscal han entendido que el negocio traslativo

ha de calificarse como una compraventa sometida a condición resolutoria. Así, por ejemplo, el Reglamento del ITPyAJD señala expresamente en el apartado 3 del artículo 2 que:

Quando en el contrato se establezca la reserva del dominio hasta el total pago del precio convenido se entenderá, a efectos de la liquidación y pago del impuesto, que la transmisión se realiza con la condición resolutoria del impago del precio en las condiciones convenidas.

Respecto del IRPF, el artículo 21 de la actual Ley del IRPF establece que «las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales». A mayor abundamiento cabe señalar que la precedente Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, no hacía mención a los supuestos de reserva de dominio, de modo que el TS, en las Sentencias de 14 de julio de 2010 (rec. núm. 4003/2004 –NFJ040330–) y de 14 de septiembre 2015 (rec. núm. 852/2014 –NFJ059868–), tuvo ocasión de expresarse sobre la naturaleza de estos pactos en el IRPF, señalando expresamente que «a efectos del Impuesto [IRPF] la reserva de dominio tendrá el tratamiento de condición resolutoria; a los demás efectos civiles, se considerará que constituye una condición suspensiva». En sentido similar, en el ámbito del IIVTNU, la Sentencia del TSJ de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, de 30 de julio de 2006 (rec. núm. 67/2006 –NFJ083995–), llega a una conclusión similar al afirmar que, cuando se transmite un inmueble en documento privado con reserva de dominio hasta que el precio se hubiera abonado, el impuesto se devenga con el otorgamiento del contrato.

Finalmente, en el caso del IVA, el artículo 8.Dos.4.º de la Ley del IVA considera expresamente como entrega de bienes la «cesión de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio», si bien en este caso la doctrina del TJUE –entre otras, la ya citada Sentencia de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88 (NFJ000732), *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ya citada–, acogida por la DGT, reduce el alcance literal de este precepto al limitarlo a los casos en los que hay transmisión del poder de disposición.

Así pues, con la excepción señalada para el caso del IVA, nos remitimos a lo señalado en el apartado 3 de este artículo sobre la condición resolutoria para el tratamiento fiscal del pacto de reserva de dominio.

5. Valoración crítica

Como puede comprobarse, el régimen fiscal de las condiciones –especialmente las resolutorias– en el contrato de compraventa es complejo y poco sistemático, con particularidades en cada tributo y numerosas cuestiones polémicas o no resueltas. Estas circunstancias suponen una merma de la seguridad jurídica en una figura de uso común en todo tipo de

contratos de compraventa, y esta merma incrementa a su vez la litigiosidad fiscal. Con este panorama, el riesgo de que los agentes económicos se abstengan de celebrar determinados contratos por la imposibilidad de determinar correctamente y de antemano las consecuencias fiscales se incrementa con el consiguiente efecto negativo para la sociedad en su conjunto.

Así pues, es necesario replantear el régimen de las condiciones de manera sistemática para ofrecer un régimen sencillo y seguro. En este sentido, lo cierto es que el tratamiento que se da a las condiciones en la imposición empresarial –IVA e IS– es en general mucho más consistente y coherente que en el de la imposición personal –IRPF, ITPyAJD. Por tanto, la normativa reguladora del primer bloque debería servir de inspiración al segundo.

En particular, en el caso de las condiciones resolutorias no se justifican los obstáculos que existen en el ámbito del ITP para la devolución del impuesto cuando la resolución es imputable al sujeto pasivo –el comprador–. Los motivos que llevan a la ejecución de la condición resolutoria pueden ser muy variados, y en la generalidad de situaciones serán ajenos a consideraciones fiscales, pero esta regla parece presumir el ánimo fraudulento cuando quien incumple es el que abonó el impuesto. Esta postura no es razonable ni tampoco se compagina bien con el principio general de que la mala fe nunca se presume.

Además, esta previsión excluye de hecho la posibilidad de devolución del ITP en el supuesto más común de condición resolutoria, la que garantiza el precio aplazado. Podría pensarse que con esta regla el legislador busca precisamente fomentar que los contribuyentes paguen el precio estableciendo un castigo para el caso de que no lo hagan, pero esta aproximación es en realidad ingenua: cuando el comprador se plantea si incumplir o no, ya ha pagado el ITP, de modo que para él es ya un coste pasado –o coste hundido (*sunk cost*) como se denomina técnicamente en el análisis económico– que sabe que nunca recuperará. Por tanto, esta prohibición de recuperarlo no influye para nada en su decisión.

También debería aclararse el régimen de ejecución de la condición resolutoria. La situación actual, especialmente a la luz de la doctrina de la DGT, resulta ambigua respecto de cuándo nos encontramos ante un mutuo acuerdo –sin devolución y con nuevo devengo– y cuándo ante una ejecución de la condición resolutoria. Como apuntamos, creemos que la solución correcta pasaría por seguir el régimen de ejecución de la condición –con devolución y sin nuevo devengo– cuando el supuesto de hecho que satisface la condición se hubiera cumplido materialmente con independencia de que las partes llegaran a un acuerdo para reconocer esta circunstancia y evitar así judicializar el problema. Por supuesto, la Administración tendría siempre la facultad de comprobar que la condición realmente se ha cumplido y las partes tendrían la carga de probar esta circunstancia en su caso.

Todo lo señalado anteriormente para el ITP es aplicable *mutatis mutandis* al IIVTNU. No obstante, cabe señalar que en este caso no se plantea la problemática de no poder reclamar la devolución del impuesto en el caso de impago del precio, porque en este caso el sujeto pasivo es el transmitente, no el adquirente.

Por su parte, en el ámbito del AJD, debemos reconocer que la regulación existente sobre la condición y la interpretación que de esta regulación han hecho los tribunales es en general coherente con la naturaleza de este tributo. Quizá aquí el problema no esté por tanto en la regulación de las condiciones en el ámbito del AJD sino en el propio tributo en sí. En este sentido, el Estado o las comunidades autónomas podrían plantearse establecer bonificaciones o tipos reducidos para los supuestos donde la exigencia de este tributo sin mayor consideración pudiera resultar desproporcionada –como en la simple cancelación de condiciones suspensivas o resolutorias cuando ya se ha verificado que no van a desplegarse ya sus efectos. Asimismo, en la compraventa sujeta a condición suspensiva, podría plantearse que una parte de la cuota tributaria quedara diferida hasta el cumplimiento de la condición suspensiva y que en caso de que esta no llegara a verificarse esta cuota diferida se cancelara.

Finalmente, en lo que respecta a IRPF, sería recomendable positivizar la doctrina de nuestros tribunales acabando así con el vacío normativo existente. Esta positivización sería una oportunidad para aclarar también la posibilidad de reclamar la devolución del IRPF respecto de ejercicios ya prescritos trasladando la doctrina existente en el ámbito del IVA a este tributo.

Con estas mejoras, el régimen jurídico de las condiciones suspensivas y resolutorias corregiría la mayoría de sus lagunas y ofrecería un marco estable, claro y razonable para los agentes económicos. Hasta entonces, esperamos que este documento les ayude a suplir las carencias normativas identificadas y a tomar una decisión informada sobre sus oportunidades de inversión.

Referencias bibliográficas

- Arija, C. (2018). La condición en el contrato. Inscripción en el Registro de la Propiedad. *Revista de Derecho Civil, Vol V, núm. 4* (octubre-diciembre 2018), 281-331. <<https://www.google.es/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiUzq7uvNzvAhXBDGMBHbC8AulQFjAAegQIAxAD&url=http%3A%2F%2Fnreg.es%2Fojs%2Findex.php%2FRDC%2Farticle%2Fdownload%2F339%2F317&usq=AOvVaw1jQWkugA2Uhc-mywS8M1lw>>.
- Díez-Picazo, L. y Gullón, A. (2005). *Sistema de Derecho Civil*. (9.ª ed.). Tecnos. Vol. II.
- Diéguez Oliva, R. (coord.) y Cañizares Laso, A. (dir.). (2020). *Función de las condiciones en el tráfico inmobiliario*. (1.ª ed.). Tirant lo Blanch.
- López León, J. (2002). *Gestión e inspección del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. La Ley.



Paz-Ares Rodríguez, C.; Salvador Coderch, P.; Díez-Picazo y Ponce de León, L. y Berco-vitz Rodríguez-Canodir, R. (1991). *Comen-tario del Código Civil*. Tomo II. Ministerio de Justicia.

Sáez-Santurtún, J. (2015). Condiciones, errores y rescisiones de las transmisio-

nes: pago o devolución fiscal. *Notario del siglo XXI, número 58* (noviembre-diciembre 2014). <<https://www.elnotario.es/practica-juridica/3898-condiciones-errores-y-rescission-de-las-transmisiones-pago-o-devolu-cion-fiscal>>.

Bibliografía

Alcalde, Ó. (2016). *Impuesto sobre transmis-iones patrimoniales y actos jurídicos docu-mentados. Comentarios y casos prácticos*. (5.ª ed.). CEF.

Zejalbo Martín, J. (23 de febrero de 2008). La reserva de dominio y el fisco. *Actualidad*

fiscal. www.notariosyregistradores.com. <<https://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/lar-eservadedominioyelfisco.htm>>