

EFFECTOS CIVILES DE LAS CLÁUSULAS CONTRACTUALES SOBRE EL PAGO DE IMPUESTOS: LA REPERCUSIÓN EXTEMPORÁNEA DE IVA

(Comentario a la STS de 19 de enero de 2015)¹

Pilar Álvarez Barbeito

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

EXTRACTO

Solicitud al comprador de un inmueble del IVA tras el transcurso del plazo máximo del año para la repercusión. La fuerza vinculante para las partes de lo pactado en la cláusula contractual conforme a la cual el comprador se hacía cargo de los impuestos que gravaban la operación no está en función de la aplicación de normas de carácter administrativo sobre la posible repercusión del IVA a los compradores, cualesquiera que sean las resoluciones que sobre ello se hayan dictado, ni estos pueden quedar libres de las obligaciones contraídas por el mero hecho de que se entendiera inicialmente que la compraventa estaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y posteriormente se determinara que la sujeción no era a este impuesto sino al que grava el valor añadido.

Palabras claves: compraventa de inmuebles, trascendencia civil de los pactos sobre impuestos, IVA y repercusión.

Fecha de entrada: 01-04-2015 / Fecha de aceptación: 24-04-2014

¹ Véase el texto de esta sentencia en <http://civil-mercantil.com/> (Selección de jurisprudencia de Derecho civil del 1 al 15 de abril de 2015).

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia que comentamos aborda la posibilidad de que el vendedor de un inmueble pueda repercutir el IVA al comprador de forma extemporánea, esto es, transcurrido el plazo que la ley reguladora de ese tributo establece para hacerlo, y ello al amparo de la fuerza vinculante que puede otorgarse desde el ámbito del Derecho privado a lo pactado en una cláusula contractual reflejada en la escritura de compraventa.

Tal y como se desprende de los antecedentes de hecho de la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 19 de enero de 2015 (NFJ057131), el asunto arranca de la venta por parte del INVIFAS (hoy, INVIED) de una serie de viviendas a los militares que las venían ocupando como arrendatarios. Pues bien, en las escrituras públicas de compraventa se reflejaba, de una parte, que la operación estaba exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y sujeta a Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y, de otra, se pactaba que serían de cuenta de la parte compradora «el abono de aquellos tributos y demás gastos que se deriven directa o indirectamente de la misma. Serán también de cuenta de la parte compradora los gastos ocasionados por el otorgamiento de esta escritura y sus copias, impuestos que procedan, gastos de inscripción, honorarios y cualquier otra clase de gastos, tributos o arbitrios que graven la transmisión o sean consecuencia directa o indirecta de la misma, a excepción del Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana».

De acuerdo con lo anterior, los compradores ingresaron en plazo el importe que a cada uno de ellos correspondía a efectos de ITP. Sin embargo, más tarde, la DGT, en respuesta a una consulta del Ministerio de Defensa, concluyó que la transmisión de dichas viviendas estaba sujeta a IVA y no, por tanto, a ITP. Una vez que los interesados conocieron el contenido de dicha consulta procedieron a solicitar la devolución del ITP indebidamente abonado.

Posteriormente, el Ministerio de Hacienda liquidó al INVIFAS el IVA que debería haber ingresado por la operación de compraventa de las viviendas, más los intereses correspondientes, procediendo este, a continuación, y transcurrido el año establecido para ello en el artículo 88 de la LIVA, a expedir factura a los compradores con el fin de reclamarles, vía repercusión, la cuota de IVA correspondiente a cada uno de ellos.

Los ahora demandados impugnaron la repercusión del impuesto ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), recurso que fue desestimado por extemporáneo, decisión

que recurrieron ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, que falló dejando sin efecto la resolución del Director General del INVIFAS por la que se acordaba expedir la factura para repercutir el IVA derivado de la operación de compraventa, así como el requerimiento para el pago del IVA correspondiente a la misma, fallo que se sustentó sobre la extemporaneidad de la repercusión del IVA, ya que el INVIFAS intentó la repercusión del impuesto transcurrido el plazo de un año señalado a esos efectos por el artículo 88 de la LIVA.

Por su parte, el INVIFAS interpuso demanda contra los compradores, que fue desestimada por el Juzgado de Primera Instancia de Burgos número 3 (Sentencia de 9 de octubre de 2012), sentencia recurrida en apelación ante la Audiencia Provincial (AP) de Burgos [Sentencia de 31 de enero de 2013 (NCJ059613)], que nuevamente la desestimó atendiendo al plazo que, para llevar a cabo la repercusión del IVA, marca el aludido precepto de la LIVA.

Pues bien, el INVIFAS, ahora INVIED, interpuso recurso de casación ante el TS, que recientemente ha resuelto en Sentencia de 19 de enero de 2015.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La principal cuestión que se dirime en este caso pasa por dilucidar la eficacia que a efectos civiles pueden tener los pactos, actos o convenios que los particulares puedan acordar sobre las obligaciones tributarias.

En este caso, la cuestión clave se halla en la cláusula octava del contrato de compraventa, en la que se estipulaba que correrían a cargo del comprador todos los gastos y tributos que pudieran gravar, directa o indirectamente, la operación, con exclusión del Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Estas cláusulas no son, ni mucho menos, extrañas a los contratos de compraventa de inmuebles y la eficacia que haya de atribuirse a los mismos ha sido una cuestión sobre la que los tribunales civiles se han manifestado en varias ocasiones resolviendo, dicho sea de paso, no siempre en el mismo sentido. Nos referimos a los tribunales civiles porque desde el punto de vista tributario la cuestión debería estar clara a la luz de lo dispuesto en preceptos como el 17.5 de la Ley General Tributaria (LGT), en el que se dispone que «Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

Así pues, en el caso que nos ocupa, planteado y resuelto en sede civil, el Tribunal no entra a discutir si procede o no la repercusión, si la misma se ha realizado o no en plazo, ni cualquiera otras cuestiones relativas a dicho mecanismo de traslación jurídica de la cuota tributaria. El único asunto que el Tribunal entiende que debe resolver es si ha de conferirse eficacia o no a un pacto realizado entre particulares y plasmado en un contrato celebrado entre ambos, acuerdo por el que

una de las partes, la compradora, se compromete a satisfacer todos los gastos y tributos derivados de tal negocio jurídico, a excepción del referido impuesto municipal.

El TS analiza la cuestión aludiendo a los artículos 1.258 y 1.091 del Código Civil (CC), preceptos que pone en relación con el aludido artículo 17.5 de la LGT, recordando que los primeros establecen «la fuerza obligatoria y vinculante de los contratos», fuerza vinculante que, añade el Tribunal, «no está en función de la aplicación de normas de carácter administrativo sobre la posible repercusión del IVA a los compradores, cualesquiera que sean las resoluciones que sobre ello se hayan dictado, ni estos pueden quedar libres de las obligaciones contraídas por el mero hecho de que se entendiera inicialmente que la compraventa estaba sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y posteriormente se determinara que la sujeción no era a este impuesto sino al que grava el valor añadido» (FJ 3.º).

El Tribunal invoca la STS n.º 742/2010, de 17 de noviembre (NCJ053909), para hacer suyos los razonamientos allí esgrimidos, destacando la parte en la que dispone que «el conocimiento de las controversias entre particulares acerca del cumplimiento de obligaciones dimanantes de relaciones contractuales corresponde, en principio, al orden jurisdiccional civil (...)», extremo que se entiende aplicable a «las cuestiones que surgen sobre la repercusión del IVA en relación con actos de los particulares. En estos casos deben distinguirse los supuestos en que básicamente se trata de obtener el cumplimiento de una obligación contractual no discutida, que se estiman de naturaleza civil –bien porque dicha obligación ha sido contractualmente asumida, bien porque no existe cuestión en cuanto a su existencia y alcance tributario que justifique la intervención de la Administración tributaria, sujeta al control de la jurisdicción contencioso-administrativa– de aquellos otros en que la cuestión debe resolverse por la Administración o en el orden contencioso-administrativo, por cuanto ha de determinarse el tipo impositivo correspondiente y con ello la procedencia o no de la repercusión por existir controversia sobre estos aspectos tributarios».

Pues bien, en el caso que nos ocupa, el TS entiende que el supuesto al que se enfrenta forma parte de ese primer grupo de casos en los que la jurisdicción civil es la competente para dirimir sobre el cumplimiento de una obligación contractual asumida por las partes y de cuya existencia parece que no existen dudas que requieran la intervención de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Partiendo de tales premisas el TS, asumiendo la doctrina sentada anteriormente en Sentencia n.º 628/2007, de 25 de mayo (NFJ057685), señala que «La falta de la oportuna liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, el que verdaderamente gravaba la operación, no tiene más relevancia de cara al cumplimiento de dicha obligación que la que el tribunal de instancia le ha conferido, pues, ciertamente, es la conducta del actor-sujeto pasivo del impuesto la que ha generado el devengo de los intereses moratorios que, en consecuencia, no cabe imputar a la demandada (...)», pero ello «en nada incide en la obligación asumida en el contrato, que lo era de forma incondicional, (...) No se trata, pues, de un perjuicio patrimonial originado por el actuar del demandante: el perjuicio deriva del incumplimiento por la demandada de una obligación nacida del contrato y que debía cumplir, independientemente de quién llevase a cabo la liquidación del impuesto que asumía por virtud del pacto, y al margen del momento en que esta se realizase».

Pues bien, sobre la base de estos razonamientos el TS estima la demanda condenando a los demandados a satisfacer las cantidades repercutidas por IVA así como los intereses de demora generados desde que la fecha en que fueron requeridos para el pago.

3. CRÍTICA

A nuestro juicio, el comentario que merece esta sentencia ha de partir de la interpretación que pueda hacerse del tenor literal de uno de los párrafos que forman parte de su fundamento jurídico 3.º, y que el TS recoge de una sentencia anterior, párrafo que ya reprodujimos anteriormente. Nos referimos a la parte en la que el TS establece una diferenciación entre las cuestiones que deben abordarse en sede contenciosa, y aquellas otras para las que sería competente la jurisdicción civil. Así, dentro de estas últimas hay que ubicar, a juicio del Tribunal, aquellos asuntos en los que «se trata de obtener el cumplimiento de una obligación contractual no discutida», entendiendo por tal aquella obligación que, bien ha sido contractualmente asumida, o bien sobre la misma no existe cuestión en cuanto a su existencia y alcance tributario. Por el contrario, a tenor de lo también señalado por el TS, cuando haya de «determinarse el tipo impositivo correspondiente y con ello la procedencia o no de la repercusión por existir controversia sobre estos aspectos tributarios», será en sede administrativa donde el tema deba resolverse, salvo que, continúa señalando el Tribunal, la existencia de la obligación tributaria constituya una cuestión «que pueda considerarse accesoria».

Así las cosas, y partiendo de esa diferenciación, el TS entiende que la existencia de una cláusula contractual en virtud de la cual la parte compradora se compromete a hacerse cargo de todos los gastos y tributos (salvo el referido impuesto municipal) que conlleve la operación, es suficiente en este caso para entender que estamos ante una «obligación contractual no discutida» cuyo cumplimiento debe dirimirse en sede civil. A partir de aquí, y después de afirmar que debe «prevalecer lo pactado en el contrato frente a cualquier "incidencia" de carácter administrativo», el TS condena a los compradores, entre otros aspectos, al abono de las cantidades de IVA repercutidas fuera de plazo.

A nuestro modo de ver, entender que la apreciación sobre la oportunidad de la repercusión tributaria sea una mera «incidencia» de carácter administrativo en este caso es, cuando menos, cuestionable. Bajo nuestro punto de vista, pocas dudas existen acerca de la posibilidad de encajar la procedencia o no de la repercusión de las cuotas de IVA dentro de aquel grupo de supuestos que el propio TS considera que deben solventarse en sede administrativa ya que aquí, precisamente, y utilizando sus propias palabras, sí se discute «la procedencia o no de la repercusión por existir controversia sobre estos aspectos tributarios».

Curiosamente el TS, en su Sentencia n.º 1062/2008, de 10 de noviembre (NCJ048344), resolvía una cuestión similar a la ahora debatida. En ese caso, como en el presente, los contratantes de una compraventa de máquinas recreativas también habían pactado que los gastos e impuestos corriesen a cargo del comprador pero también, como en el supuesto que nos ocupa, en el contrato

se hacía constar expresamente que la operación estaba exenta de IVA, extremo al que, sin embargo, el Alto Tribunal no confiere relevancia en la sentencia que comentamos. Por el contrario, fue este último extremo el que condujo al TS en aquella ocasión a entender que la cláusula genérica de asunción de gastos y tributos por el comprador no era susceptible de incluir sin más la obligación de dicho sujeto de abonar el IVA, ya que expresamente se excluía la intención de ambos sujetos de hacerse cargo de un impuesto que ellos consideraban que no afectaba a la operación que realizaban. Sobre la base de lo anterior el Tribunal señaló que «carente de base contractual la condena al pago de cantidad alguna por razón de IVA, deben entrar en juego los mecanismos tributarios de repercusión previstos en la legislación tributaria, los cuales, (...) deben ser ventilados ante los tribunales económico-administrativos, con el posterior control de la jurisdicción Contencioso-Administrativa».

Por el contrario, como hemos adelantado, ninguna virtualidad concede ahora el TS al hecho de que en el contrato se reflejase también la exención de IVA de la compraventa realizada, ignorando así la inicial «voluntad» de las partes de no afrontar, ninguna de ellas, el pago de dicho impuesto.

No obstante lo anterior, lo cierto es que, de no existir dicha cláusula relativa a la exención de la operación en el supuesto solventado por el TS en la aludida Sentencia de 2008, parece que la solución sería coincidente con la adoptada ahora en la STS de 19 de enero de 2015. Y decimos esto porque el TS consideró entonces que de aquella cláusula se derivaba una falta de previsión contractual sobre quién debería abonarlo, extremo que, a contrario sensu, permite deducir que si no se hubiera mencionado en el contrato la exención de la operación apareciendo únicamente la cláusula de asunción de gastos y tributos por el comprador, no habría duda de su obligación en ese caso, obligación que habría adquirido un carácter netamente civil.

Así pues, a juicio del TS, cuando en el contrato se haya estipulado una cláusula general de asunción de gastos y tributos por parte de los compradores, los proveedores/vendedores pueden reclamarles las cuotas de IVA que estos hayan tenido que satisfacer, y ello incluso fuera de los plazos fijados por la LIVA para poder efectuar su repercusión con efectos jurídico-tributarios.

La misma conclusión sostuvo el TS en su Sentencia de 17 de noviembre de 2010 (NCJ053909), a la que expresamente se remite la que ahora comentamos, aunque en aquella ocasión el Alto Tribunal introducía un matiz a tener en cuenta. En efecto, en ese caso el TS terminó señalando que «en relación con la caducidad es preciso señalar que, esta circunstancia, como cualesquier otra que, desde la perspectiva de la normativa tributaria, pudiera permitir a la sociedad demandada eludir el pago del impuesto, debió ser convenientemente esgrimida por esta a su debido tiempo y en vía económico-administrativa (...). Al no haberse cuestionado en tiempo y forma la procedencia o no de la repercusión desde la óptica tributaria, ha de entenderse que no existen a estas alturas prejudicialidad administrativa, siendo la única norma que rige al respecto el pacto que en tal sentido suscribieron las partes».

Así las cosas, en esa sentencia se ponía de relieve un extremo que, a nuestro juicio, no deberían obviar los tribunales civiles. Esto es, se daba entrada a la jurisdicción contenciosa para dirimir las cuestiones atinentes a la caducidad del derecho a la repercusión, discusión que en ese caso no

se había planteado en dicha sede por la demandada, lo que condujo al TS a concluir que al no haberse hecho, «no puede ahora pretender suplir en este orden (civil) tal omisión». A nuestro juicio, tal y como apuntó la propia Sentencia de la AP de Burgos, de 31 de enero de 2013, objeto del recurso de casación que analizamos, el hecho de que el TS reparase en aquel matiz podría interpretarse en el sentido de que, «si en lugar de permanecer inactivo el comprador hubiera impugnado el acto de repercusión, el Tribunal Supremo hubiera resuelto de distinta manera a como lo hizo».

Pues bien, precisamente dicha inactividad no puede apreciarse en el caso que comentamos, sobre el que sí hubo pronunciamientos en sede contencioso-administrativa. Así, los compradores habían interpuesto recurso ante el TEAR que se desestimó por extemporáneo, decisión que se recurrió ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León que sí dictó sentencia dejando sin efecto la resolución del Director de INVIFAS por la que se acordaba la repercusión, fallo que se fundamentó en la extemporaneidad de esta al amparo del artículo 88 de la LIVA.

Por lo tanto, en el supuesto que comentamos sí se cuestionó en tiempo y forma la procedencia de la repercusión, extremo que, sin embargo, no fue tenido en cuenta por el TS, al igual que ignoró los posibles efectos que podía tener la mención en el contrato acerca de la exención de la operación de IVA. Así pues, han terminado por producirse los efectos que precisamente trató de evitar la aludida sentencia de la AP de Burgos, en la que se señalaba que «parece difícil admitir una condena del comprador al pago del IVA cuando hay una declaración firme en vía administrativa que no autoriza al vendedor a repercutir el impuesto. Resolver lo contrario supondría hacer ineficaz una sentencia de los Tribunales de lo Contencioso, y convertiría en ineficaz la obligación de repercusión en el plazo de un año del artículo 88, pues gravando como grava el IVA operaciones de naturaleza civil o mercantil, siempre le quedaría al sujeto pasivo la opción de acudir a los tribunales civiles para recuperar el montante del IVA que se le olvidó repercutir».

Pues bien, esto es precisamente lo que finalmente ha ocurrido, ya que, a la vista de la STS de 19 de enero de 2015, se abre la puerta a exigir por vía civil el pago de las cuotas de IVA inicialmente no repercutidas aun cuando el derecho para hacerlo haya «caducado» con arreglo a la legislación tributaria y así se haya confirmado en vía contencioso-administrativa.

Con arreglo a lo anterior, habrá que entender que, una vez planteada la cuestión en sede civil, el comprador podrá resultar obligado al pago de IVA durante el plazo de prescripción para reclamar el cumplimiento de las obligaciones civiles, obligación que entendemos que habrá de satisfacer no en su condición de sujeto repercutido (ya que dicha obligación habrá caducado tal y como fallaron los tribunales en sede contenciosa), sino porque, en virtud de un acuerdo privado, aquel habrá asumido la deuda que, como sujeto pasivo contribuyente obligado al pago del IVA, corresponde fiscalmente al vendedor de los inmuebles.

Se abre pues, definitivamente, la puerta a la posibilidad de que los sujetos pasivos de IVA puedan reclamar a los destinatarios de las operaciones gravadas el importe de este impuesto, si así se pactó en el contrato, y todo ello fuera del plazo legal para llevar a cabo la repercusión del impuesto, obligación esta que, a nuestro juicio, el TS obvia para centrarse en la obligación principal del

sujeto pasivo de IVA que el cliente/comprador habrá asumido vía contrato y que, por tanto, podrá reclamársele durante el plazo prescriptivo de 15 años establecido por el artículo 1.964 del CC para ejercitar acciones tendentes a exigir el cumplimiento de una obligación contractual.

De acuerdo con todo lo anterior, y a tenor de la doctrina del TS, estas serán las consecuencias de incorporar a los contratos privados cláusulas en virtud de las cuales el comprador se compromete a «el pago de todos los impuestos que graven la operación», pacto al que civilmente habrá de darse cumplimiento independientemente de quién sea el sujeto al que corresponda satisfacer dichas obligaciones tributarias de acuerdo con la normativa fiscal. Entendemos que diferentes serán las consecuencias que cabría atribuir a aquellos otros contratos en los que se estipule la cláusula, también muy habitual en las compraventas, en virtud de la cual se acuerda que el pago de los gastos y tributos se realizará «por ley». A nuestro juicio, existiendo dicho pacto «la ley» aplicable para que los tribunales civiles pudieran dirimir quién tiene que abonar un tributo en su condición de sujeto pasivo y, en su caso, cuál es el obligado que debe soportar la repercusión tributaria, no sería otra que la ley reguladora del tributo, esto es, en el supuesto que nos ha ocupado, la LIVA.