

# Spanish Tax Alert

---

## Efectos civiles de las cláusulas contractuales sobre el pago de impuestos: la repercusión extemporánea del IVA

**Pilar Álvarez Barbeito**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo*

---

### 1. Supuesto de hecho

El Tribunal Supremo ha abordado, en su Sentencia del 19 de enero del 2015 (rec. 614/2013) la posibilidad de que el vendedor de un inmueble pueda repercutir el impuesto sobre el valor añadido (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 dicha sentencia, 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, compraventas cuyas escrituras públicas reflejaban, de una parte, que la operación estaba exenta del IVA y sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) y, de otra, que la compradora asumía el abono de los tributos y demás gastos que se derivasen directa o indirectamente de dicha venta, 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,

cantidad cuya devolución solicitaron más tarde, una vez que la Dirección General de Tributos, en respuesta a una consulta del Ministerio de Defensa, concluyó que la transmisión de dichas viviendas estaba sujeta al IVA y no, por tanto, al ITP.

Posteriormente, el Ministerio de Hacienda liquidó el IVA que debería haberse ingresado por la operación de compraventa de las viviendas más los intereses de demora al Invifas, el cual procedió a continuación, y transcurrido el año establecido para ello en el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), a expedir factura a los compradores con el fin de reclamarles, vía repercusión, la cuota del IVA correspondiente a cada uno de ellos.

Los ahora demandados impugnaron la repercusión del impuesto ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, recurso que fue desestimado por extemporáneo, decisión que recurrieron ante el Tribunal Superior de Justicia, que falló dejando sin efecto la resolución del director general del Invifas por la que se acordaba expedir factura para repercutir el IVA derivado de la operación de compraventa, así como el requerimiento para el pago del IVA correspondiente a ésta, todo ello sobre la base de la extemporaneidad de la repercusión del IVA.

Por su parte, el Invifas, que previamente interpuso demanda contra los compradores,

---

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

desestimada tanto en primera instancia como en apelación, recurrió en casación ante el Tribunal Supremo, que finalmente resolvió a su favor en la Sentencia de 19 de enero del 2015.

## 2. Doctrina del tribunal

La principal cuestión que se dirime en este caso pasa por dilucidar la eficacia que a efectos civiles tendrán los acuerdos privados a los que puedan llegar los particulares sobre las obligaciones tributarias, extremo que desde el punto de vista fiscal resuelve el artículo 17.5 de la Ley General de Tributos, en el que se dispone que «[l]os 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».

Pues bien, al hilo del caso analizado en la referida sentencia, el Tribunal Supremo pone en relación el aludido precepto tributario con lo dispuesto en los artículos 1258 y 1091 del Código Civil, recordando que éstos establecen «la fuerza obligatoria y vinculante de los contratos», extremo 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 éstos 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» (fund. jur. 3.º).

El tribunal invoca la Sentencia del Tribunal Supremo n.º 742/2010, de 17 de noviembre (RJ 2010\9162), para hacer suyos los razonamientos allí esgrimidos y destaca la parte en la que, partiendo del hecho de que «el conocimiento de las controversias entre particulares acerca del cumplimiento de obligaciones dimanantes de relaciones contractuales corresponde, en principio, al orden jurisdiccional civil [...]», concluye que ello es aplicable a «las cuestiones que surgen sobre la repercusión del IVA en relación con actos de los particulares». En estos casos, continúa señalando el tribunal, deben distinguirse dos supuestos, esto es: aquellos 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—, y aquellos otros en que la cuestión debe ser resuelta 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.

Así las cosas, y partiendo de esa diferenciación, el Tribunal Supremo 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 que conlleve la operación (salvo el referido impuesto municipal) 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», dicho tribunal condena a los compradores, entre otros aspectos, al abono de las cantidades del IVA repercutidas fuera de plazo con los intereses de demora generados desde la fecha en la que se les requirió el pago.

## 3. Conclusiones

La apreciación del Tribunal Supremo en la que afirma que la oportunidad de la repercusión tributaria es una mera «incidencia» de carácter administrativo es la que mayores reparos puede suscitar, ya que no parece que sea difícil encajar la cuestión de la procedencia o no de la repercusión de las cuotas del IVA dentro del grupo de supuestos que el propio tribunal considera que deben solventarse en sede administrativa por existir, según sus propias palabras, «controversia sobre estos aspectos tributarios».

Desde esta perspectiva puede traerse a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre del 2010 (RJ 2010\9162), a la que expresamente se remite la que ahora comentamos, ya que, aunque en aquélla el tribunal llegó a la misma conclusión que ahora, sí introdujo un matiz relevante. En efecto, en esa ocasión

el Tribunal Supremo consideró que era la jurisdicción contenciosa la competente para dirimir las cuestiones atinentes a la caducidad del derecho a la repercusión aunque, ya que en aquel caso no se planteó dicha controversia en sede administrativa, el Tribunal Supremo concluyó que la demandada no podía en ese momento «pretender suplir en este orden (civil) tal omisión».

Pues bien, precisamente dicha inactividad no puede apreciarse en el supuesto que hemos analizado. Tal y como apreció la sentencia de la Audiencia Provincial objeto del recurso de casación que comentamos, en este caso sí hubo pronunciamientos en sede contencioso-administrativa. Recuérdese que los compradores habían interpuesto un recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional que se desestimó por extemporáneo, decisión que se recurrió ante el Tribunal Superior de Justicia, el cual dictó una sentencia que dejó sin efectos la resolución del director del Invifas por la que se acordaba la repercusión, fallo que se fundamentó en la extemporaneidad de ésta al amparo del artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así las cosas, en este caso sí se cuestionó en tiempo y forma la procedencia de la repercusión, extremo que, sin embargo, no ha sido tenido en cuenta por el Tribunal Supremo, al igual que ha ignorado los

posibles efectos que podía tener la mención en el contrato acerca de la exención de la operación del IVA.

Con la posición adoptada por el Tribunal Supremo han terminado por producirse los efectos que precisamente trató de evitar la aludida sentencia de la Audiencia Provincial, 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 justo lo que finalmente ha ocurrido, por lo cual, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero del 2015, se ha abierto una puerta para exigir por la vía civil el pago de las cuotas del 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.