

El «pacto de reserva de dominio» desde el punto de vista tributario: ¿una condición suspensiva o resolutoria?

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El tema que abordaremos en las siguientes líneas forma parte de la problemática que puede plantearse cuando a una institución, acto u operación se le confieren determinados efectos jurídicos en una rama concreta del ordenamiento jurídico que, sin embargo, y como consecuencia de la autonomía calificadora del derecho financiero y tributario, o bien no se reconocen en este ámbito, o bien se matizan para adaptarlos al ámbito fiscal.

En ese contexto, el Tribunal Supremo se ha manifestado recientemente en su Sentencia de 14 de septiembre del 2015 (rec. n.º 852/2014), sobre los efectos jurídicos que, desde el punto de vista tributario, deben atribuirse al pacto de reserva de dominio cuando éste acompaña a las operaciones de compraventa de activos con precio aplazado.

El tema objeto de controversia arranca de la venta de unas acciones por la obligada tributaria a una entidad, valores que, en su mayoría, se enajenan por medio de una compraventa con precio aplazado y pacto de reserva de dominio hasta el íntegro pago del precio acordado.

A efectos tributarios, la parte vendedora consideró que las ganancias patrimoniales resultantes de la venta deberían imputarse en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en el que se produjo el pago del último plazo del precio, situando así el devengo en el momento en el que entendió que se perfeccionaba la operación. Tal interpretación la eximiría de tributación como consecuencia de los coeficientes reductores que resultaban aplicables en función del número de años transcurridos

entre la fecha de adquisición y la de enajenación de las acciones, momento este que la vendedora considera que coincide con el del pago del último plazo del precio, ya que, a su juicio, ella conservó hasta entonces el dominio de los valores en virtud del aludido pacto.

Diferente fue la posición de la inspección, entendiéndose que el devengo en tales operaciones habría de situarse en el momento de cobro de cada uno de los plazos, motivo por el cual procedió a regularizar la situación tributaria de la contribuyente.

Tal y como analizaremos, el punto de partida de ambas interpretaciones se sitúa en la naturaleza jurídica que cabe predicar de los pactos de reserva de dominio, cuestión esta que, no siendo objeto de regulación expresa por parte de las normas civiles o mercantiles, ha tratado de concretarse en dicho ámbito por vía doctrinal y jurisprudencial, pudiendo encontrarse así opiniones a favor tanto de la asimilación de los efectos de tales pactos con los de las condiciones suspensivas, como de su consideración como condiciones resolutorias.

Pues bien, ese mismo debate se ha trasladado, en el caso enjuiciado ahora por el Tribunal Supremo, al ámbito tributario. Así, mientras que la vendedora y, posteriormente, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña entendieron que dicho pacto operaba como condición suspensiva —esto es, consideraron que el negocio jurídico no sería eficaz hasta que no se ejecutara el pago del último plazo del precio pactado—, la inspección entendió que el

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.

pacto funcionaba como condición resolutoria —lo que no impide que el negocio produjera efectos desde un principio, como si fuera puro, cancelándose éstos si finalmente no llegase a abonarse la totalidad del precio—.

Contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia —que seguía un criterio ya defendido anteriormente por la Audiencia Nacional en virtud del cual la «naturaleza jurídica de la compraventa con reserva de dominio, configurada como una compraventa sometida a condición suspensiva, debe proyectarse en el ámbito tributario», se interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina. En su argumentación, el abogado del Estado alegó, invocando afirmaciones reflejadas en las sentencias de contraste aportadas, que había de establecerse una diferencia entre los efectos que se derivan de las operaciones de compraventa con pacto de reserva de dominio en el ámbito civil, de un lado, y en el plano fiscal, de otro. Esto es, se entiende que el hecho de que civilmente pueda considerarse que dicho pacto opera como condición suspensiva —y que por tanto los efectos de la compraventa no puedan entenderse realizados mientras no se complete el pago del precio, transfiriéndose sólo en ese momento, y no antes, el dominio de las acciones—, ello no afecta a la obligación fiscal, que sigue el criterio legal de que se cuantifique el incremento patrimonial atendiendo a los cobros del precio de la venta realmente percibidos.

El Tribunal Supremo, que termina por avalar la posición de la Administración, no considera correcto identificar el concepto tributario de la «alteración patrimonial» que puede generarse como consecuencia de una compraventa con la transmisión del dominio a efectos civiles porque, tal y como afirmó el tribunal en sentencias anteriores (véase la Sentencia de 19 de mayo del 2011, rec. n.º 2694/2008), esa tesis llevaría a legitimar la libre elección por los sujetos pasivos del periodo o periodos de imputación temporal de los incrementos de patrimonio utilizando las posibilidades que brindan las normas civiles.

En coherencia con lo anterior, y ante la inexistencia de norma expresa en la normativa del impuesto de la renta de las personas físicas que determinase el ejercicio en el que deberían imputarse los pagos parciales realizados hasta completar el precio, el Tribunal Supremo recurrió a los criterios que la normativa reguladora de dicho impuesto

recoge respecto de la imputación temporal de las rentas en las operaciones con precio aplazado (art. 56.4 de la Ley 18/1991 y arts. 14, 15 y 16 de su Reglamento, aplicables *ratione temporis*). De ese modo, y no habiendo imputado la vendedora los incrementos de patrimonio al momento del nacimiento del derecho, como permite dicha normativa, el tribunal entiende que la «imputación debe realizarse a medida que se hagan efectivos los sucesivos pagos parciales acordados», tal y como sostuvo la inspección al regularizar la situación tributaria de aquélla.

Dicha solución había sido criticada ya anteriormente por la Audiencia Nacional en sentencias como la de 30 de abril del 2008 (rec. n.º 163/2005), que centró en este punto sus argumentos atendiendo a la diferente naturaleza jurídica de las operaciones de compraventa a plazos o con precio aplazado —en la que el contrato se perfecciona en el momento en que las partes prestan su consentimiento y a la vez se transmite el dominio— y de la compraventa con reserva de dominio —en la que, según la jurisprudencia, tal y como afirma la Audiencia Nacional, el contrato se somete a una condición suspensiva que se proyecta en la fase de consumación del negocio, por lo que la transmisión del dominio sólo tiene lugar en el momento en el que se cumple la obligación de pagar el precio—. A juicio de la Audiencia, dicha diferencia en su naturaleza jurídica debería proyectarse también en el plano tributario.

Sin embargo, el Tribunal Supremo apoyó su fallo en cuestiones ya reflejadas en sentencias como las aportadas de contraste, si bien su argumentación es ahora mucho más escueta a la hora de justificar su posición. Así, el tribunal, además de considerar aplicable en el supuesto planteado las normas de imputación recogidas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas a efectos de las operaciones con precio aplazado, se apoya en la solución a la que el legislador ha llegado sobre el tema objeto de controversia, respecto de otros tributos. Recuerda así como el artículo 2.3 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone que «cuando en el contrato se establezca la reserva de dominio hasta el total pago del precio convenido, se entenderá a efectos de liquidación y pago del impuesto que la transmisión se realiza *con la condición resolutoria* del impago del precio en las condiciones convenidas».

Ciertamente, el legislador, cuando ha abordado el tratamiento fiscal de estas operaciones, se ha decantado en varios casos por la opción de gravarlas el momento en el que el elemento patrimonial se pone a disposición del adquirente, aunque no haya propiamente transmisión de la propiedad, tal y como sucede también, por ejemplo, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, impuesto, dicho sea de paso, en el que el concepto de «entrega de bienes» no tiene por qué coincidir con el de transmisión de la propiedad a efectos civiles.

Sin embargo, lo cierto es que a efectos del impuesto de la renta de las personas físicas no existe un tratamiento específico de la figura analizada, por lo que recurrir a la interpretación llevada a cabo a esos efectos en otros impuestos no parece la solución más satisfactoria. Por esa razón consideramos que el Tribunal Supremo debió incidir en su razonamiento en una cuestión que, mencionada en los antecedentes de hecho de la sentencia, no ha merecido la atención del tribunal en su fundamentación jurídica.

Nos referimos a las estipulaciones que, según se pone de manifiesto en tales antecedentes de hecho, se incorporaron al contrato en relación con la transferencia al comprador de determinadas facultades respecto de las acciones objeto de venta.

Es cierto que no se concreta en qué consistían dichas facultades pero, a nuestro juicio, atendiendo a las que podrían ser sus características, aquéllas sí podrían ser reveladoras de la existencia de «alteración patrimonial» aun cuando, desde el punto de vista civil, pudiera cuestionarse la transmisión de la propiedad de los valores.

Esto es, si tales facultades se tradujesen, por ejemplo, en la transmisión al comprador del pleno ejercicio de todos los derechos políticos y económicos de las acciones vendidas —incluido, por ejemplo, el derecho de suscripción preferente de nuevas acciones de la sociedad desde el momento de formalización del contrato—, comportando así para el comprador la obtención de rendimientos del capital mobiliario derivados de tales acciones, parece que no podría dudarse que, a efectos fiscales, la operación había supuesto una alteración patrimonial para el vendedor desde el momento mismo de la firma del contrato.

Esta cuestión, a nuestro juicio relevante, sí podría conformar un argumento de más peso a favor de la posición mantenida por el Tribunal Supremo, aunque, como ya señalamos, en el caso objeto de este comentario ha obviado incidir sobre este aspecto, a diferencia de otras sentencias en las que sí abordó esta cuestión, como en la ya citada de 19 de mayo del 2011.