

I.1. DERECHO TRIBUTARIO

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CONSECUENCIAS FISCALES DEL PACTO DE TRASLACIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE PAGO AL COMPRADOR DE VIVIENDA

Por la Dra. CARMEN A. CHAVES GALÁN
Doctora en Derecho

Resumen

En el presente trabajo se abordan las consecuencias fiscales de la cláusula que es frecuente encontrar en los contratos de compraventa de viviendas y por la que el comprador asume el pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, vulgarmente conocido como Plusvalía Municipal. Se analiza especialmente la validez de este pacto en los casos en los que el vendedor es el constructor o promotor, a la luz de la modificación introducida en la Ley de Consumidores y Usuarios por la Ley 44/2006, en virtud de la cual se ha declarado abusiva dicha cláusula y, en consecuencia, nula.

Abstract

In this paper there are approached the tax consequences of the clause that is frequently found in the contracts of dealings of housings and by which the buyer assumes the payment of the Tax on the Increase of the Value of Urban Land, commonly known as Municipal Appreciation. There is analyzed specially the validity of this agreement in the cases in which the seller is the builder or developer, in light of the modification got in the Law of Consumers and Users by the Law 44/2006, by virtue of which has been declared the improper above mentioned clause and therefore void.

SUMARIO

- I. SUJETO PASIVO DEL I.I.V.T.N.U. EN LAS COMPRAVENTAS DE VIVIENDAS Y CONSECUENCIAS DE LOS PACTOS PRIVADOS EN RELACIÓN CON EL PAGO DEL IMPUESTO
- II. EL PACTO DE TRASLACIÓN DEL I.I.T.N.U. EN LA COMPRAVENTA DE VIVIENDA REALIZADA POR VENDEDOR PROFESIONAL
- III. SITUACIÓN ACTUAL A LA LUZ DE LA LEY 44/2006, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEJORA DE LA PROTECCIÓN DE LOS CONSUMIDORES Y USUARIOS

I. SUJETO PASIVO DEL I.I.V.T.N.U. EN LAS COMPRAVENTAS DE VIVIENDAS Y CONSECUENCIAS DE LOS PACTOS PRIVADOS EN RELACIÓN CON EL PAGO DEL IMPUESTO

En el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante I.I.V.T.N.U.) la consideración de sujeto pasivo depende del negocio jurídico realizado: en las transmisiones lucrativas, sujeto pasivo es la persona física, jurídica o entidad del art. 35.4 de la Ley General Tributaria que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real; y, por el contrario, en las transmisiones onerosas, sujeto pasivo es el transmitente o constituyente del derecho real. Así está expresamente regulado en el art. 106 Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por R.D.Leg. 2/2004, de 5 de marzo.

De lo anterior se deduce que, en el caso de compraventa de inmuebles urbanos en la que los gastos e impuestos se asumen por las partes con sujeción a la conocida cláusula «según Ley», el sujeto pasivo del I.I.V.T.N.U. será el vendedor. Sin embargo, es habitual en estas compraventas encontrar pactos que trasladan la obligación de pago de este impuesto al comprador, pese a que el sujeto pasivo y obligado tributario es, como hemos visto, el vendedor.

Se trata de acuerdos privados que no surten efectos frente a la Administración Tributaria, atendiendo a lo dispuesto en el art. 17.4 de la Ley General Tributaria¹ que establece que «4. 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». En este sentido, el art. 36 de la misma Ley dispone que: «Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa». En consecuencia, para la Administración Tributaria dicho pacto privado ha de tenerse por inexistente, de forma que el sujeto pasivo de la compraventa seguirá siendo el vendedor y a él se dirigirá la liquidación del Impuesto, sin atender a este pacto privado.

En el mismo sentido, la Subdirección General de Tributos Locales ha establecido claramente que el sujeto pasivo del I.I.V.T.N.U. es la persona física o jurídica que transmita el inmueble y que la posición del sujeto pasivo no puede

¹ Ley 58/2003 de 17 de diciembre.

ser alterada por actos o convenios entre particulares², determinando que «de acuerdo con lo dispuesto en el art. 107.1.b) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre³, reguladora de las Haciendas Locales, es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, a título de contribuyente, en los supuestos de transmisión de terrenos a título oneroso, la persona física o jurídica o entidad a que se refiere el art. 33 de la Ley General Tributaria⁴, que transmita el terreno. A tenor de lo dispuesto en el art. 110.1.a) de la citada Ley 39/1988, el impuesto se devenga, en los supuestos comentados, en la fecha de la transmisión... No obstante lo anterior, los acuerdos o pactos entre las partes, que puedan existir en relación con el pago del tributo, se enmarcan en el ámbito de la autonomía de la voluntad de dichas partes privadas. En este sentido, cabe recordar que, de acuerdo con el art. 36 de la Ley General Tributaria, la posición del sujeto pasivo no podrá ser alterada por actos o convenios de los particulares, no surtiendo efecto ante la Administración dichos actos o convenios, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

No existe en este Impuesto, como sí ocurre en el Impuesto sobre Bienes inmuebles (I.B.I.) el establecimiento de responsabilidad subsidiaria para los adquirentes de los inmuebles afectos al pago de las cuotas pendientes, con lo cual la Administración Tributaria nada podrá exigir del adquirente a los efectos del I.I.V.T.N.U. A este respecto, el Prof. Álvarez Arroyo nos recordaba⁵ que la Ley de Haciendas Locales propició la supresión de la figura del adquirente como sustituto del contribuyente y, con ella, la eliminación de graves distorsiones en la práctica del impuesto⁶. Esta claro que, con esta supresión, la Administración tributaria ha visto disminuida su capacidad de gestión del I.I.V.T.N.U., dado que, como indicaba el Profesor Albiñana⁷, la solución patrocinada por la Ley que estuvo vigente hasta 31 de diciembre de 1989 se orientaba indudablemente hacia el adquirente, quien como nuevo titular del inmueble, ofrecía mayor y mejor responsabilidad patrimonial. No hay que olvidar que el Impuesto que nos ocupa es de gran transcendencia para los Ayuntamientos, pues tradicionalmente ha venido a representar uno de los ingresos más notables para sus haciendas⁸.

² Consulta General 0358-02, de 6 de marzo de 2002, de la Subdirección General de Tributos Locales.

³ Actualmente, art. 106 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por R.D.Leg. 2/2004, de 5 de marzo.

⁴ Se refiere a la derogada Ley 230/1963 General Tributaria, pero el mismo contenido se reproduce en el art. 17.4 de la actual Ley General Tributaria, antes transcrito.

⁵ Vid. ÁLVAREZ ARROYO, F., «Obligados tributarios en el I.I.V.T.N.U.», *Estudios de Derecho Tributario en homenaje al Prof. Calvo Ortega*, vol. 2, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 2008.

⁶ A este respecto vid. HERNÁNDEZ LAVADO, A., «La translación de la carga tributaria regulada en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos», *Impuestos*, tomo II, 1986.

⁷ Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas», *Diario La Ley*, tomo 3, 1989, pág. 792.

⁸ Así lo expresan CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Reflexiones sobre la devaluación monetaria a la luz del principio de capacidad económica», *Diario La Ley*, tomo 2, 1988, pág. 1080. Vid. también,

Lo cierto es que la vigente regulación del I.I.V.T.N.U. abandona los conceptos de «contribuyente» y de «sustituto del contribuyente» para regular exclusivamente la figura del «sujeto pasivo», en los términos que han quedado expuestos, reforma que nos parece positiva a la vista de que el fundamento del impuesto es la participación de la Administración Local en la ganancia obtenida en la transmisión del inmueble, como forma de retribución por la acción urbanística que desarrolla y dicha ganancia es obtenida en todo caso por el vendedor, nunca por el adquirente, con lo que aquel incurriría en un enriquecimiento injusto ya que, como hemos dicho, la parte vendedora es la única que se beneficia del incremento patrimonial.

En consecuencia, si una vez emitida liquidación al vendedor y trasladada por éste al comprador para que proceda a su pago, el comprador no cumpliera lo estipulado y no abonara la cuota resultante del I.I.V.T.N.U., la Administración Tributaria competente se dirigiría contra el vendedor en vía de apremio y a dicho vendedor sólo le quedaría el recurso de iniciar acciones civiles contra el comprador para exigir el correspondiente resarcimiento.

No obstante lo anterior, se plantea la cuestión de si la Administración Tributaria podría, en caso de impago por parte del sujeto pasivo (el constructor o promotor inmobiliario), dirigirse también contra el comprador, en virtud de dicho pacto privado del que tiene conocimiento, puesto que la liquidación la realiza sobre el documento público o privado –normalmente escritura pública– que lo contiene. En este sentido, permítase aclarar que la Ley reguladora del I.I.V.T.N.U.⁹ establece como elemento determinante de la gestión del impuesto, la obligación del sujeto pasivo de presentar ante el Ayuntamiento el documento en el que conste el acto o contrato que origina la imposición, con lo cual, en el caso que nos ocupa, la Administración Tributaria local tendrá a su disposición la escritura pública de compraventa que deberá presentar el vendedor a liquidación. A mayor abundamiento, la misma Ley obliga también a los Notarios a remitir a los Ayuntamientos respectivos, dentro de la primera quincena de cada trimestre, un índice o relación que comprenda todos los documentos autorizados por ellos en el trimestre anterior.

Ante la imposibilidad de cobrar la deuda tributaria del vendedor, la Administración local podría ver en la reclamación al comprador una segunda vía de cobro de dicha deuda, con lo cual vuelven a aflorar consecuencias tributarias de dicho pacto privado.

CHECA GONZÁLEZ, C., «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Fundamento, hecho imponible y supuestos de no sujeción», *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XVII, Universidad de Extremadura, Cáceres, 1999, págs. 49-78. En este último trabajo, establece el Prof. Checa que «en realidad, la pervivencia de este tributo está exclusivamente basada en la gran potencia recaudatoria que el mismo tiene, lo que ha conllevado a la negativa de los responsables locales a prescindir de la misma».

⁹ Art. 110 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

Prueba de que alguna Administración Local ha intentado el cobro de la liquidación por el I.I.V.T.N.U. directamente del comprador son los pronunciamientos de varios Tribunales Superiores de Justicia al respecto, entre los que destacamos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 22 de diciembre de 1999, en la que se establece que *«en el supuesto de autos se ha operado la transmisión del inmueble en virtud de una compraventa, con lo que nos hallamos ante una transmisión del inmueble operada a título oneroso, de modo que, según lo previsto en el precepto citado únicamente puede ser gravado como sujeto pasivo del impuesto el transmitente del inmueble. Siendo que el Ayuntamiento pretende exigir el pago del impuesto de quien no es legalmente el obligado tributario a ello por no ser el sujeto pasivo determinado en la Ley, necesariamente ha de ser acogida la pretensión de la actora. En nada puede incidir sobre esta conclusión la circunstancia de que la estipulación segunda de la escritura pública previera que todos los gastos impuestos y arbitrios que se originasen por el otorgamiento de dicha escritura serían satisfechos por la adjudicataria del inmueble, incluso el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, pues el art. 36 de la L.G.T. dispone que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicios de sus consecuencias jurídico privadas, de lo que resulta claramente que aquella previsión de la estipulación segunda de la escritura no ampara en modo alguno la liquidación girada por el la Administración a cargo de la actora (compradora), que entraña una alteración del sujeto pasivo que no puede ser otro que aquel expresamente determinado en la Ley y que según el art. 10.a) de la L.G.T. es uno de los elementos que necesariamente ha de ser determinado por ley»*. Aunque la Sentencia se refiere al art. 36 de la anterior Ley General Tributaria de 1963, el contenido del mismo sigue vigente en el citado art. 17.4 de la L.G.T. vigente.

Pese a ello, en la práctica algunos Ayuntamientos siguen emitiendo liquidaciones dirigidas al comprador, a sabiendas de que éste suele abonar la liquidación girada por el Ayuntamiento a su nombre cuando se ha obligado a pagar el impuesto en la escritura de compraventa porque piensa que si no paga y el Ayuntamiento cobra del vendedor, luego éste le reclamaría lo pagado al comprador en un pleito civil que este último perdería con costas judiciales, lo cual significa que, a la postre, le saldría más caro.

El propio Tribunal Supremo¹⁰ venía admitiendo sin reserva alguna la validez del pacto de abono del importe del I.I.V.T.N.U. a cargo del comprador, puesto que en los gastos de perfección del contrato de compraventa cabe comprender los derivados de dicho impuesto. Especialmente significativa es la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2005, en la que, al analizar la pretensión del comprador a exigir el vendedor del comprador el reembolso del pago de este impuesto municipal por estar expresamente pactado en el contrato, establece que *«a ello debe de añadirse por este Tribunal, en relación con ciertos usos existentes en*

¹⁰ *Vid.*, entre otras, S.T.S. de 18-04-1990, S.T.S. de 18-10-1993 y S.T.S. de 09-07-1994.

este tipo de ventas de inmuebles, que es corriente trasladar en estos contratos la obligación legal del pago de tal Impuesto Municipal, que corresponde al vendedor, al adquirente, para así poder percibir aquél íntegro el precio establecido... pretendiéndose con ese uso que las partes puedan fijar el precio líquido del contrato, teniendo ya en cuenta las deducciones que el mismo sufrirá por impuestos y gastos que así se atribuyen al completo al comprador».

Gran parte de la Jurisprudencia secundó también esta postura, sobre la base de que, como se expone en la reciente Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas, de 8 de octubre de 2008, *«aunque es de consideración, desde el punto de vista de la política tributaria, el argumento que radica en que tales pactos vienen a suponer una subversión de la finalidad del impuesto, en tanto que según el art. 107 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, el sujeto pasivo es el transmitente, en realidad el argumento se desvanece desde el momento en que la Ley... General Tributaria... viene a admitir los actos y convenios que alteren la posición del sujeto pasivo entre particulares, aunque no surtirán efecto ante la Administración».*

Esta tendencia jurisprudencial a dar validez al pacto en virtud del cual el vendedor traslada al comprador el pago del I.I.V.T.N.U. del que el primero es sujeto pasivo, sobre la base de que la Ley General Tributaria admite o, en definitiva, permite, dichos convenios particulares, ha servido de acicate a algunas Administraciones Tributarias locales para pretender el cobro del impuesto de las dos partes implicadas –compradora y vendedora–, girando la oportuna liquidación a ambas, como acabamos de ver, al amparo de dicho pacto privado. Coincidimos con el Profesor Álvarez Arroyo¹¹ en que dicha actuación por parte del Ayuntamiento de la imposición bien pudiera entenderse que vulnera el principio constitucional de seguridad jurídica. Añadimos que muestra un claro afán recaudador de los Entes locales que contemplan dicho pacto privado como una doble oportunidad de cobro, de forma que se garantice la rapidez y certeza del mismo. Obviamente, en caso de duplicidad en el cobro, debería procederse a la devolución del exceso como ingreso indebido, aunque podrían plantearse problemas respecto a la persona que instara la devolución, sin perjuicio de que esta debiera ser el sujeto pasivo –vendedor–.

Sentada la base de que la Administración tributaria no puede, o no debe, reclamar la deuda por I.I.V.T.N.U. al comprador que ha asumido el pago en pacto privado, hay que analizar la situación en la que queda éste cuando el mismo acude a la Administración, en sustitución del sujeto pasivo, bien a pagar la deuda o bien a reclamar la liquidación que origina la misma.

En cuanto a la primera de estas cuestiones, el pago del impuesto, está claro que, cuando se coloca en el lugar del sujeto pasivo lo hace en la misma posición que ocupa éste con la Administración Tributaria, de modo que podría ampararse en los beneficios fiscales que al vendedor le correspondiera, pero no a

¹¹ Vid. ÁLVAREZ ARROYO, F., «Adecuación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXI, Universidad de Extremadura, Cáceres, 2003, págs. 61-80.

los que pudieran corresponderle a él mismo como comprador. Así lo estableció ya el Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en su Sentencia de 28 de octubre de 1998, al negar la exención pretendida por la Iglesia Católica que había asumido contractualmente el pago del impuesto¹².

Y, en cuanto a la posibilidad del comprador de reclamar contra la liquidación girada, coincidimos con la opinión de la doctrina más autorizada de los Prof. Checa González¹³ y Álvarez Arroyo¹⁴ en que es clara la legitimación del mismo para impugnarla, ya que hay que reconocerle, cuanto menos, la condición de interesado respecto a dicha liquidación y, de no poder acceder a su revisión, estaría sufriendo indefensión contraria al principio de tutela judicial efectiva contenido en nuestra Constitución.

En este sentido, es significativa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, de 22 de diciembre de 1999¹⁵ en la que se puso de manifiesto que un determinado Ayuntamiento había permitido al comprador recurrir la liquidación por I.I.V.T.N.U. girada al comprador y, posteriormente, una vez que dicho comprador se había aquietado con la decisión municipal desestimatoria del recurso, le había concedido el fraccionamiento de la deuda, atendiendo a la solicitud presentada por el mismo. En el Fundamento de Derecho Segundo de dicha Sentencia puede leerse que «...desde el punto de vista legal, los pactos entre particulares sobre los elementos de la obligación tributaria están prohibidos por la Ley General Tributaria, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, al estar en presencia de una manifestación más del principio de indisponibilidad de la obligación ex lege... Pero igualmente son acertadas las consecuencias que se derivan de los propios actos de la Corporación demandada de conceder en vía de apremio a la entidad mencionada en su calidad de comprador el fraccionamiento de pago de la deuda en ocho pagos trimestrales, accediendo a su solicitud garantizada con entrega de aval bancario ingresado en la Tesorería Municipal».

En conclusión, aunque el pacto privado de traslación de la obligación tributaria al comprador no surte efecto frente a la Administración Tributaria, en la práctica se dan casos en los que sí aparecen consecuencias en el ámbito fiscal del impuesto que no ocupa, derivadas de dicho pacto.

II. EL PACTO DE TRASLACIÓN DEL I.I.T.N.U. EN LA COMPRAVENTA DE VIVIENDA REALIZADA POR VENDEDOR PROFESIONAL

Como hemos visto, los pactos privados de traslación de la obligación tributaria, aunque no tengan efecto frente a la Administración, en principio son plena-

¹² Vid. ÁLVAREZ ARROYO, F., *op. cit.*, pág. 2010.

¹³ CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de los actos tributarios locales*, Edersa, Madrid, 1999.

¹⁴ Vid. ÁLVAREZ ARROYO, F., *op. cit.*, pág. 2011.

¹⁵ S.T.S.J. del Principado de Asturias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Rec. 3196/1997.

mente eficaces entre las partes, puesto que las mismas son libres para otorgarlos o no y, en caso de haber dado consentimiento al pacto quedan obligadas a su cumplimiento. A ello se refiere el citado art. 17.4 de la Ley General Tributario, con la expresión «*sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*».

Pero hay casos en que esta libertad de pacto podría no existir, por tratarse de contratantes con distinto nivel de fuerza negociadora: es el caso de las transmisiones realizadas por los vendedores que realizan actividades de promoción o construcción inmobiliaria y que, en determinados casos, pueden imponer la traslación del pago del impuesto a los compradores por el hecho de que establecen cláusulas iguales para todos ellos que estos últimos consideran no como negociables, sino como de obligado cumplimiento si se quiere comprar el inmueble.

En estos casos, es relevante la reforma operada en la actual legislación relativa a la protección de consumidores y usuarios en cuanto a estas compraventas de viviendas en las que el vendedor es un profesional. Vaya por delante que nos limitamos a considerar sus consecuencias desde la perspectiva estrictamente tributaria. No cabe duda de que se trata de un asunto intrínsecamente civil, por la razón antes mencionada de que la Administración tributaria queda al margen de los pactos privados de translación de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo de las mismas a un tercero. Pero es innegable que la nulidad de dichos pactos declarada por la legislación de protección de consumidores y usuarios tiene una consecuencia tributaria directa y clara: abaratar el coste fiscal de la adquisición de la vivienda, al menos en la transmisión de la misma a realizar entre el constructor o promotor inmobiliario y el ciudadano.

La Ley 26/1984, para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, pese a establecer la regulación de las cláusulas abusivas y su sanción de nulidad de pleno derecho, guardaba silencio sobre la condición o no como tal cláusula abusiva del pacto de translación del I.I.V.T.N.U. desde el empresario al particular en la compra de vivienda. Esto dio lugar a una notable controversia al respecto que fue fuente de jurisprudencia contradictoria sobre la cuestión, creando una constante inseguridad jurídica acerca de la misma.

El argumento jurídico empleado por los defensores de la validez del pacto privado consistía en que si bien el art. 10 de la citada Ley 26/1984 establecía una lista de supuestos considerados cláusulas abusivas, entre ellos sólo tenían cabida las prestaciones de servicios o suministros o las operaciones de financiación, por lo que quedaba excluido el supuesto de pacto privado de translación de impuestos que corresponden al vendedor.

III. SITUACIÓN ACTUAL A LA LUZ DE LA LEY 44/2006, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEJORA DE LA PROTECCIÓN DE LOS CONSUMIDORES Y USUARIOS

La Ley 44/2006, de 29 de diciembre, ha pretendido incrementar la protección del consumidor en determinadas situaciones en las que la experiencia ha

puesto de manifiesto que está desprotegido. Una de estas situaciones es la del consumidor adquirente de vivienda, entendido aquél como el particular que compra la vivienda que va a constituir su residencia habitual.

En lo que afecta al I.I.V.T.N.U., la citada Ley 44/2006 declara el carácter abusivo de las cláusulas que trasladen a dicho adquirente de vivienda gastos que corresponden al vendedor, incluyendo entre estos gastos a los impuestos en los que el sujeto pasivo es el vendedor. La finalidad es, en palabras de la propia Ley «evitar prácticas desleales que trasladan dichos gastos al consumidor por cláusulas no negociadas»¹⁶. Se refiere a aquellos casos en los que el citado vendedor se dedica profesionalmente a la construcción o promoción de viviendas, con lo que quedarían fuera de su ámbito de acción las compraventas de viviendas entre particulares, entre las que, en principio, existiría igualdad de fuerza negociadora.

Actualmente, el Texto Refundido de la Ley General para la defensa de los derechos de los consumidores y usuarios y otras normas complementarias, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, establece el régimen jurídico en materia de cláusulas contractuales no negociadas individualmente y cláusulas abusivas, conforme a las previsiones contenidas en la Ley 44/2006, en aras al fortalecimiento de la protección del consumidor adquirente de vivienda cuando se precisa el carácter abusivo de las cláusulas que le trasladen gastos que corresponden al profesional, como los procedentes de aquéllos impuestos en los que el sujeto pasivo es el vendedor, o los gastos de las conexiones a los suministros generales de la vivienda, con el fin de evitar cláusulas no negociadas que trasladan dichos gastos al consumidor.

Así, la consideración como cláusula abusiva viene impuesta actualmente por el art. 89 del R.D.Leg. 1/2007, que califica de cláusula abusiva que afecta al perfeccionamiento y ejecución del contrato: «3.—La imposición al consumidor de los gastos de documentación y tramitación que por ley corresponda al empresario. En particular, en la compraventa de viviendas: ... e) La estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario».

En virtud del art. 14 de la Ley 44/2006, se modificaba la cláusula n.º 22 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 26/1984, de 19 de julio, para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, en los mismos términos antes expuestos.

Las consecuencias de la consideración de tal cláusula como abusiva son las mismas en el anterior art. 10 de la Ley 26/1984 y en el vigente art. 83 del R.D.Leg. 1/2007: «Las cláusulas abusivas serán nulas de pleno derecho y se tendrán por no puestas».

La Ley 44/2006 entró en vigor el 31 de diciembre de 2006, al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. A partir de entonces, está

¹⁶ Apartado VI *in fine* de la Exposición de Motivos de la Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios.

claro que cualquier pacto entre el vendedor profesional de viviendas y el particular adquirente de las mismas tendente a trasladar a éste último la obligación de pago del I.I.V.T.N.U. será nula de pleno derecho y se tendrá por no puesta, por lo que el comprador estará totalmente amparado y no podrá verse compelido al pago de la cuota resultante de dicho impuesto ni por la vía administrativa ni por la vía civil.

Pero surge la cuestión respecto a qué ocurre con las cláusulas de translación de la obligación de pago del I.I.V.T.N.U. que habían sido firmadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 44/2006 y respecto a las cuales se pretende que surtan efecto después de dicha entrada en vigor, es decir, después de que hayan sido declaradas cláusulas abusivas. Son numerosos los casos en que se produce esta situación, habida cuenta de que la mayoría de los Ayuntamientos tienen instaurada la declaración como forma de gestión del I.I.V.T.N.U. –no la autoliquidación– y pueden transcurrir varios años desde que el Ayuntamiento recibe la escritura de compraventa hasta que emite la liquidación correspondiente. En estos casos, cuando al comprador le sea notificada por el vendedor la liquidación por I.I.V.T.N.U. ya estaría en vigor la reforma que analizamos.

La Disposición Transitoria Primera de la reiterada Ley 44/2006 dispone que *«Los contratos con los consumidores deberán adaptarse a las modificaciones introducidas por esta Ley, en el plazo de dos meses desde su entrada en vigor. Transcurrido dicho plazo, las cláusulas contrarias a lo previsto en esta Ley serán, por tanto, nulas de pleno derecho»*. En lo que al contrato de compraventa de vivienda se refiere será difícil adaptar el pacto de translación de la carga tributaria del I.I.V.T.N.U. al comprador a lo dispuesto en la Ley de otra forma que por acuerdo entre las partes que lo dejen sin efecto, asumiendo el vendedor el pago que le corresponde en su calidad de sujeto pasivo de dicho impuesto. Pero el comprador afectado por dicha cláusula contraria a la Ley no tendrá que instar al vendedor a otorgar la citada modificación del contrato, sino que esperando sin más el transcurso del plazo fijado, que se agotó el 28 de febrero de 2007, ha conseguido el mismo resultado.

Así se pronuncia la Audiencia Provincial de Ávila, en Sentencia de 9 de julio de 2007¹⁷ respecto a una escritura de compraventa que se había firmado en 2004, conteniendo la citada cláusula y en cuya virtud la parte vendedora reclama a la compradora el pago del I.I.V.T.N.U. con base en el pacto de translación contenido en la citada escritura. En la Sentencia se afirma que la Ley 26/1984 está inspirada en la protección de los consumidores y por ello ha de aplicarse con carácter retroactivo a la parte más débil.

Como antes hemos indicado, esta claro que esta Ley se refiere tan sólo a las transmisiones de inmuebles destinados a viviendas cuyos transmitentes sean

¹⁷ N.º de Sentencia 165/2007; n.º de Recurso 216/2007.

profesionales (constructores, promotores, empresas inmobiliarias, ...) y cuyos adquirentes sean particulares. Hay que entender, por tanto, que nada ha cambiado respecto a los demás casos de transmisiones onerosas de inmuebles o de constitución de derechos reales sobre los mismos, respecto a lo que ha quedado expuesto.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas», *Diario La Ley*, tomo 3, 1989, pág. 792, Editorial La Ley.
- ÁLVAREZ ARROYO, F., «Obligados tributarios en el I.I.V.T.N.U.», en I. Martín, A. Vaquero y G. Menéndez (coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, vol. 2, Ed. Aranzadi, 2005.
- «Adecuación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXI, Universidad de Extremadura, Cáceres, 2003, págs. 61-80.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de los actos tributarios locales*, Edersa, Madrid, 1999.
- «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Fundamento, hecho imponible y supuestos de no sujeción», *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XVII, Universidad de Extremadura, Cáceres, 1999, págs. 49-78.
- CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Reflexiones sobre la devaluación monetaria a la luz del principio de capacidad económica», *Diario La Ley*, tomo 2, 1988, pág. 1080, Editorial La Ley.
- HERNÁNDEZ LAVADO, A., *El impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos*, Lex Nova, Valladolid, 1988.
- «La traslación de la carga tributaria regulada en el I.I.V.T.N.U.», *Impuestos*, tomo II, 1986.