

Procede la devolución de lo satisfecho como cuota del ITP, por razón de la resolución por incumplimiento contractual, sin que sea necesaria una declaración judicial al respecto

Establece la Sala como jurisprudencia que en los casos de resolución por ejercicio de la facultad resolutoria implícita que contiene el art. 1124 del CC para las obligaciones recíprocas, en supuestos de incumplimiento contractual -cuando el perjudicado no opte por la alternativa de exigir el cumplimiento de la obligación-, resulta aplicable el régimen fiscal establecido para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en el art. 57.1 del TRLITP y 32.1 del RITP, lo que lleva a la devolución de lo satisfecho por el expresado impuesto, en los mismos términos que en los casos de resolución por cumplimiento de una condición resolutoria explícitamente pactada.

En todo caso, no debe considerarse que la resolución se ha producido por mutuo acuerdo, ni que se da lugar a un nuevo hecho imponible sujeto a tributación por la mera circunstancia de que la resolución contractual se documente privadamente, sin intervención judicial. Así, la resolución implícita de la obligación recíproca por incumplimiento con improcedencia de liquidación -o devolución de la practicada-, no requiere que tal resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme, cuando no existe conflicto entre las partes sobre la realidad de la causa resolutoria y sus consecuencias.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1803/2024, de 11 de noviembre de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 1265/2023

Ponente Excmo. Sr. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

En Madrid, a 11 de noviembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 1265/2023, interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN, representada y asistida por el Letrado de sus servicios Jurídicos, contra la sentencia de 30 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso n.º 629/2019. Han comparecido como recurridos tanto el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO; como el procurador don Ignacio Berdún Montero, en nombre y representación de DOÑA Amanda.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 30 de noviembre de 2022, en cuyo fallo se decide, literalmente, lo siguiente:

"[...] PRIMERO.-Desestimar el recurso contencioso administrativo n.º 629 del año 2019, interpuesto por el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, contra la resolución del TEARA de 30 de mayo de 2019.

SEGUNDO.-No hacemos expresa imposición de costas [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la Comunidad Autónoma de Aragón presentó escrito de preparación de recurso de casación el 25 de enero de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como infringidos:

2.1. Los artículos 7.1.A) y 57, apartados 1 y 7 del artículo del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -TRITP-.

2.2. Los artículos 32.1 y apartados 1 y 5 del artículo 95 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -RITP-.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 6 de febrero de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Letrado de la Comunidad de Aragón compareció como recurrente el 8 de marzo de 2023. El Procurador Sr. Ignacio Berdún Monter, en representación de doña Amanda, lo ha hecho el 16 de marzo de 2023; y el Abogado del Estado en la citada representación, el 24 de marzo de 2023, ambos como recurridos, dentro todos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 11 de octubre de 2023, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si en los casos de resolución por ejercicio de la facultad resolutoria implícita que contiene el artículo 1124 del Código civil *para las obligaciones recíprocas para supuestos de incumplimiento contractual, cuando el perjudicado no opte por la alternativa de exigir el cumplimiento de la obligación, resulta aplicable el régimen fiscal establecido para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en el art. 32.1 RITP -no se practicará liquidación- que en los casos de resolución por cumplimiento de una condición resolutoria explícitamente pactada.*

Precisar si, de no aceptarse esta equiparación, debe estarse, en tal situación, a lo dispuesto en el artículo 57.5 TRITP, de forma que, si las partes se devuelven recíprocamente las prestaciones por razón de la resolución implícita, deba considerarse que ésta se ha producido por mutuo acuerdo, dando lugar a un nuevo hecho imponible sujeto a tributación.

Aclarar si, en el primero de los casos, esto es, la resolución implícita de la obligación recíproca por incumplimiento con improcedencia de liquidación -o devolución de la practicada-, se requiere que tal resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme [...]"

2. El Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, interpuso recurso de casación en escrito de 7 de diciembre de 2023, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] Se declare por ese Tribunal para la formación de jurisprudencia la siguiente interpretación de las normas:

"En los casos de resolución contractual por ejercicio de la facultad resolutoria que contiene el artículo 1.124 del Código Civil debe estarse a lo dispuesto en el artículo 57.5, del TRLIP, de tal forma que debe considerarse que la resolución se ha producido por mutuo acuerdo de las partes, dando lugar a un nuevo hecho imponible sujeto a tributación, salvo que dicha resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme".

Y mediante el presente recurso de casación ejercemos la pretensión de casación de la sentencia impugnada y se estime la demanda de esta parte y se anule el acto impugnado en el presente recurso contencioso-administrativo, es decir, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón de 30 de mayo de 2019, por infringir los artículos 7.1.A) y artículo 57, apartados 1 y 5, del TRLITP y los artículos 32, apartado 1, y 95, apartados 1 y 5, del Reglamento del ITP y AJD, *aprobado por el Real decreto 828/1995, de 29 de mayo [...]*".

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito el 20 de febrero de 2024, en que solicita:

"[...] Saliendo al paso del correlativo de adverso solicitamos, en primer lugar, a esa Sala que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión, sienta como doctrina legal la siguiente:

En los casos de resolución por ejercicio de la facultad resolutoria implícita que contiene el artículo 1124 del Código civil *para las obligaciones recíprocas para supuestos de incumplimiento contractual, cuando el perjudicado no opte por la alternativa de exigir el cumplimiento de la obligación, no es exigible el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no pudiendo hablarse de mutuo acuerdo de las partes a los efectos del artículo 57.5 del Texto Refundido, siendo equiparable, a estos efectos, a los casos de resolución por cumplimiento de una condición resolutoria explícitamente pactada del artículo 32.1 RITP, sin que sea necesario, por tanto, que tal resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme.*

En los casos de dación o adjudicación en pago de deudas del artículo 7.2.A) TRITPAJD, para que se produzca la asimilación de la misma a una transmisión onerosa sujeta al impuesto, es siempre necesario, al margen totalmente de un incumplimiento contractual, que el deudor realice una prestación diversa a la obligada y el acreedor consienta en recibir la nueva prestación.

Sobre esa base, desestime el recurso, confirmando la sentencia de instancia y por extensión la resolución del TEARA impugnada [...]".

Y el procurador Sr. Ignacio Berdún Monter, en de doña Amanda, presentó escrito el 27 de febrero de 2024, en que solicita:

"[...] SUPlico A LA SALA que tenga por presentado este escrito con las copias que se acompañan y por formulada oposición al recurso de casación núm. 1265/2023 interpuesto contra la Sentencia de 30 de noviembre de 2022 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón y en virtud de lo expuesto dicte sentencia desestimando todas sus pretensiones declarando no haber lugar al mismo y confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso.

Subsidiariamente, si el recurso en sus términos resulta estimado, entre a conocer del resto de cuestiones objeto de debate y previos los trámites legales oportunos, anule la resolución del Jefe del Servicio de Inspección Tributaria del 7 de agosto de 2015, recaída en Expediente NUM010 y la liquidación practicada [...]".

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 22 de octubre de 2024, si bien tal acto procesal no tuvo lugar hasta el 29 de octubre siguiente, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si en los casos de resolución por ejercicio de la facultad resolutoria implícita del artículo 1124 del Código civil para las obligaciones recíprocas, para supuestos de incumplimiento contractual, cuando el perjudicado no opte por la alternativa de exigir el cumplimiento de la obligación, es aplicable el régimen fiscal previsto para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en el art. 32.1 RITP -no se practicará liquidación- igual que en caso de resolución por cumplimiento de una condición resolutoria explícita.

Una segunda cuestión, vinculada a la anterior, nos interpela para que precisemos si, de no aceptar esta equiparación, debe estarse a lo dispuesto en el artículo 57.5 TRITP, por lo que, si las partes se devuelven recíprocamente las prestaciones debido a la resolución implícita, deba entenderse que ésta se produjo por mutuo acuerdo, originando un nuevo hecho imponible sujeto a tributación.

Además, es preciso aclarar si, en el primero de los casos, la resolución implícita de la obligación recíproca por incumplimiento con improcedencia de liquidación -o devolución de la practicada-, se requiere que tal resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme.

SEGUNDO.-Hechos relevantes para decidir el recurso de casación. Normas aplicables al caso.

Un análisis del expediente y las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre el recurso de casación los siguientes:

1.º.- El 13 de septiembre de 1988, D.ª Eulalia y su esposo suscribieron escritura pública en la que acuerdan con Promociones Brazato, S.L. la cesión del solar sito en AVENIDA000 de Biescas (Huesca) a cambio de un local en la planta baja en el edificio que la promotora se comprometía a construir.

2.º.- La adquirente del solar desistió de la construcción y vendió el solar a los Sres. Julio, Gustavo y Landelino, que se subrogaron en la obligación de entrega futura del local. Venta recogida en escritura pública de 15 de septiembre de 1991.

3.º.- En escritura pública de 8 de febrero de 2011 se recoge que los Sres. Julio, Gustavo y Landelino desisten, a su vez, de la construcción y celebran lo que denominan un acuerdo transaccional con D.ª Eulalia, a quien le entregan el solar, liberándose de la obligación de entrega de un futuro local.

4.º.- D.ª Eulalia falleció el 6 de julio de 2013 y adquirieron el solar sus sobrinos y herederos D.ª Amanda, D. Mateo y D. Celso.

5.º.- Como consecuencia del procedimiento de inspección iniciado contra D.ª Amanda y sus hermanos -herederos de D.ª Eulalia- se dicta liquidación -notificada el 12 de agosto de 2015- del ITP, por la adquisición del solar mediante el mencionado acuerdo contractual.

6.º.- El 12 de septiembre de 2015 interponen reclamación, que el TEAR de Aragón resuelve el 30 de mayo de 2019, que la estima, diciendo:

"[L]a recuperación del solar por el propietario original que lo entregó en virtud de un contrato que ha resultado incumplido, no origina ninguna transmisión onerosa de bienes inmuebles en los términos

del artículo 7.1.A) del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, y *por tanto no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas prevista en dicho precepto, debiendo anularse la liquidación practicada por dicho concepto*".

7.º.- La Comunidad Autónoma interpuso recurso ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, registrado con n.º 629/2019, contra la expresada resolución del TEAR, que fue desestimado el 30 de noviembre de 2022. La *ratio decidendi* de esta sentencia se contiene en el fundamento de derecho cuarto, con el siguiente tenor literal:

"[...] CUARTO.- Como señala el TEARA, debe atenderse, conforme al art 2.1 del RDL 1/1993, *a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado. Celebrado un contrato de permuta, art 1538 del Código civil, contrato bilateral, oneroso, que produce obligaciones, en cada parte, de transmitir la propiedad de la cosa, sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 1999, se generaron deberes de prestación recíprocos, que se encuentran enlazados. El incumplimiento de una parte permite a la otra optar por exigir el cumplimiento o bien quedar liberado de la propia obligación, resolviendo el contrato con la ineludible consecuencia de tener que devolverse recíprocamente las cosas objeto de la obligación, art 1.124 del Código Civil.*

No resulta contrario a derecho el acto impugnado, pues tal como afirma el TEARA, no puede concluirse que la operación jurídica recogida en la escritura de 8 de febrero de 2011 resulte una dación en pago, sino la resolución del contrato de permuta que había sido incumplido, pues la edificación en la finca por el cesionario no se había producido y como consecuencia, art. 1124 del Código civil, *la devolución de la cosa por parte de quien incumplió el contrato*. Por ello no existió una transmisión onerosa, no se da el supuesto que regula el art. 7.1 A del RDL 1/1993, *ni como hemos señalado, una adjudicación en pago de deudas, art. 7.2 A. En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, en las sentencias que cita el abogado del Estado, de 21 de enero de 2015 y 28 de febrero de 2019, señala que "al producirse la resolución contractual por un efecto inherente al propio contrato anterior que se resuelve, es en dicho anterior contrato en el que tal resolución tiene su origen y no en un nuevo concierto de voluntades entre las mismas partes", razonamiento que compartimos y llevaría a excluir también la aplicación que sostiene el letrado de la Comunidad Autónoma del art. 57.5 del RDL 1/1993 "*

A estos efectos, se plantea la necesidad de interpretar el artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, TRILTP, a cuyo tenor:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (...).

1. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones".

2. Asimismo, se advierte la necesidad de interpretar el artículo 57 TRITP:

"[...] 1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, *a contar desde que la resolución quede firme (...)*.

...5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda".

3. También es preciso tomar en consideración los apartados 1 y 5 el artículo 95 del Reglamento del impuesto -RITP-, que establecen lo que sigue:

"1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quede firme.

No será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes (...).

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda".

4. Por su parte, el artículo 32.1 del RITP dispone:

"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", sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare".

TERCERO.-Tesis promovida por la Administración recurrente.

A su juicio, los preceptos que arriba se han transcrito han sido infringidos en su interpretación conjunta, y en particular el artículo 57.7 TRITP -la cita parece entenderse referida al 57.5- por la sentencia de instancia, ya que no ha tenido en cuenta que no estamos ante la aplicación de una condición resolutoria que hubiera sido expresamente pactada por las partes en el contrato de permuta, sino que, al derivar la resolución de la facultad resolutoria del artículo 1.124 del Código Civil, lo que al haber sido aceptado por la parte incumplidora, habría producido un "mutuo acuerdo" entre ambas partes para resolver el contrato de permuta, por lo que resultaba aplicable lo dispuesto en el artículo 57.5 del TRLITP y la transmisión de la finca en sentido inverso debía tributar como un hecho imponible de la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" definido en el artículo 7.1.A del mismo TRLITP, sin que resultase aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 32.1 del RITP, en consonancia con el artículo 95.1, segundo párrafo, del mismo RGIT.

La Sala de instancia fundamenta su decisión en el FD cuarto, que también hemos reproducido antes.

Apela la Administración a que en las sentencias del TSJ de Madrid de 21 de enero de 2015 (rec. 846/2012) y de 28 de febrero de 2019 (rec. 106/2018) se interpreta que en los supuestos como el aquí analizado, en el que hay un incumplimiento de los elementos esenciales del contrato por una de las partes, la resolución que tiene lugar por aplicación del artículo 1.124 del Código Civil no puede calificarse como resolución "por mutuo acuerdo", pues se trata del ejercicio unilateral de la facultad resolutoria tácita o implícita, que es inherente al contrato mismo y que el Código Civil confiere a la parte perjudicada por el incumplimiento, debido a que dicho contrato no ha llegado a producir la función económica que le es propia, precisamente por causa de ese incumplimiento. Añade el TSJ de Madrid que es irrelevante a estos efectos que la parte incumplidora concurra al otorgamiento de la escritura que documente la resolución contractual, pues considera que ello puede obedecer a otras

razones (como el deseo de evitar un futuro litigio), pero que no puede considerarse expresiva de un acuerdo de voluntades para resolver el contrato.

De esta forma, para el TSJ de Madrid -con criterio que ahora hace suyo la Sala de instancia del TSJ de Aragón- lo determinante no es que estemos ante una condición resolutoria expresa o bien ante una condición resolutoria implícita o tácita derivada del artículo 1.124 C.c., considerando falsa esa posible dicotomía, sino que lo relevante es que la resolución contractual tenga su origen en un nuevo concierto de voluntades (en cuyo caso será aplicable el artículo 57.5 del TRLITP y habrá lugar a un nuevo hecho imponible sujeto a tributación) o bien que derive del propio contrato anterior que se resuelve, ya sea por aplicación de la condición resolutoria expresamente pactada por las partes en dicho contrato o bien por estar dicha facultad implícita en el mismo para el caso de que una de las partes incumpliera sus obligaciones esenciales (en cuyo caso, al no poder hablarse en estos casos de un nuevo concierto de voluntades, no es de aplicación el artículo 57.5 del TRLITP y no tiene lugar un nuevo hecho imponible del impuesto por la restitución del bien).

Pues bien, la Administración aragonesa se muestra en desacuerdo con esta interpretación por la Sala *a quo* de los preceptos indicados pues, al equiparar los efectos de la condición resolutoria expresa con la facultad resolutoria implícita o tácita que resulta del artículo 1.124 del Código Civil, los Tribunales de Aragón y Madrid no han tenido debidamente en cuenta el diferente régimen jurídico que subyace en uno y otro caso y el diferente tratamiento fiscal que ha previsto el legislador.

Así, según su modo de ver, en el primer caso estamos ante una condición contractual expresamente pactada que, al cumplirse, desencadena de forma automática la resolución del contrato y la devolución del impuesto pagado. Como recientemente ha tenido ocasión de señalar la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2022 (recurso de casación núm. 6692/2020) la resolución del contrato tienen lugar en este caso como efecto derivado de la propia condición resolutoria pactada, como establece *in fine* el artículo 2.2 del TRLITP, al señalar que "*...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 reglas del artículo 57*", no como consecuencia del mutuo acuerdo de las partes.

Por el contrario, entiende el escrito de interposición que de no haberse pactado una condición resolutoria en la que sustentar la resolución automática del contrato, le cabe a la parte perjudicada por el incumplimiento invocar la facultad resolutoria que contempla el artículo 1.124 del Código Civil cuando establece que "*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. El perjudicado podrá escoger entre exigir el cumplimiento o la resolución de la obligación con el resarcimiento de daños y abono de intereses en ambos casos...*", de tal forma que la otra parte podrá estar de acuerdo con la resolución instada (en cuyo caso puede afirmarse que hay una *resolución por mutuo acuerdo* -afirma-) o bien, en otro caso, el perjudicado deberá ejercitar la acción de resolución del contrato en vía administrativa o jurisdiccional, según corresponda (en cuyo caso no cabe hablar de *mutuo acuerdo*, salvo que haya avenencia en el acto de conciliación o allanamiento a la demanda).

La regulación del TRLITP y su reglamento hacen de esta cuestión se ajusta plenamente -a su modo de ver- a ese diferente régimen jurídico civil.

CUARTO.-Tesis promovida por la contribuyente del impuesto.

Según adujo frente a la liquidación la demandante en la instancia, ahora recurrida, la jurisprudencia civil ha venido interpretando el artículo 1124 C.c. en el sentido de que permite un ejercicio de la facultad resolutoria por simple declaración extrajudicial, respetando y reservando a la parte incumplidora la posibilidad de acudir a los Tribunales para negar el incumplimiento resolutorio o para rechazar la oportunidad de hacerlo valer como causa de extinción sobrevenida de la relación

contractual. En este sentido, innumerables sentencias de este Tribunal Supremo, como la STS (Sala Primera) de 5 de julio de 1980 que proclama:

"... la resolución del contrato bilateral por incumplimiento mediante una declaración de voluntad del acreedor por la cual hace saber al deudor su decisión de dar por extinguido el vínculo negocial [...] puede ejercitarse acudiendo a la vía judicial o bien fuera de ella por manifestación del acreedor, a reserva, claro está, que si la declaración resolutoria hecha por uno de los contratantes resulta impugnada por el otro, queda el tema referido sujeto al examen y sanción del Juez, quién habrá de decidir si tal resolución ha sido debidamente actuada o si, por el contrario, no se ajusta a la norma legal [...]; pero si el incumplidor se aviene a la declaración unilateral de la otra parte optando por la resolución y la acepta tácitamente, puede entenderse que la declaración receptiva del acreedor no difiere sustancialmente en sus efectos de la resolución convencional, a pesar de que no haya nacido un nuevo negocio en tal sentido, esto es, acordándola".

Es un hecho obvio, a su juicio, que en la esencia de un contrato de permuta se encuentra la generación de obligaciones recíprocas, en este caso de permuta atípica, consistente en intercambio de solar por obra futura. La permuta, por definición, es el intercambio de una cosa por otra; se trata de un contrato consensual, bilateral y oneroso, que da lugar a obligaciones recíprocas, una por cada uno de los permutantes, que, además, tienen la misma naturaleza; obliga a cada permutante a transmitir la propiedad de la cosa permutada. Escasamente regulado en el Código Civil, se remite globalmente a la regulación de la compraventa.

Sostuvo la actora al efecto que la resolución contractual de la compraventa por el impago del comprador (o en este caso, por no entrega de la cosa permutada), al amparo del art. 1124 del C.c. no es una resolución por mutuo disenso, por lo que no es aplicable el art. 57.5 del RD Legislativo 1/1993, y no conlleva el nacimiento de un nuevo hecho imponible sujeto tributación.

Además, opina que resulta un tanto forzado exigir una resolución judicial o administrativa como condición para eludir la aplicación del gravamen del impuesto con que fue gravada la transmisión en su día.

Al respecto, subraya la sentencia impugnada la falta de sentido de la tesis de la Administración aragonesa por la cual, cuando la facultad resolutoria del art. 1124 C.c. se ejercita en escritura pública, sin que se oponga la parte incumplidora, estamos ante una *retrotransmisión* o transmisión inversa sujeta al ITP y, en cambio, cuando a la misma facultad de resolución se oponga el incumplidor y tenga que ejercerse en un pleito para ser judicialmente acordada, no se encuentre sujeta a dicho tributo. Pero lo verdaderamente relevante, y así lo reconoce la sentencia *a quo* es:

"[...] que la resolución contractual que en ambos supuestos se produce no tiene su origen en un nuevo concierto de voluntades, sino que deriva del propio contrato anterior que se resuelve, en un caso (condición resolutoria expresa), por plasmarse expresamente en dicho contrato anterior el supuesto determinante de su resolución, y en el otro (facultad resolutoria tácita), por estar dicha facultad implícita en dicho contrato para el caso de que uno de los obligados incumpliere la obligación esencial que le incumbe.

En definitiva, al producirse la resolución contractual -tanto en la condición resolutoria expresa como en la facultad resolutoria tácita del art. 1124 del CC, *por un efecto inherente al propio contrato anterior que se resuelve, es en dicho anterior contrato en el que tal resolución tiene su origen y no en un nuevo concierto de voluntades entre las mismas partes, razón por la cual no se da en este caso el hecho imponible del art. 57.5 del RD Legislativo 1/1993, que exige que la resolución contractual tenga su origen en un nuevo acuerdo de voluntades. Se trate, entonces, de resolución contractual producida por una condición resolutoria expresa o de resolución contractual producida por el ejercicio de la facultad resolutoria tácita, en ambos casos la transmisión inversa del bien no se produce por un nuevo*

concierto de voluntades tendente a dicha transmisión, supuesto que sí debe tributar por Transmisiones Patrimoniales, sino por haber cesado los efectos del anterior contrato por su propio desenvolvimiento y, en concreto, por el efecto retroactivo que es propio, tanto de la condición resolutoria expresa como de la facultad resolutoria implícita, ambas inherentes, en fin, al anterior contrato que se resuelve".

QUINTO.-Postura de la Administración del Estado.

El abogado del Estado, en defensa de la resolución del TEAR de Aragón, se opone también al recurso de casación promovido por la Comunidad de Aragón, pues tal resolución dio la razón a la contribuyente. Dice así:

"[...] La clave para entender que la entrega del inmueble en cuestión no origina transmisión onerosa alguna sujeta al ITPen los términos del artículo 7.2.A) de su Texto Refundido, aplicado por la Comunidad Autónoma recurrente, es considerar que la recuperación del solar por su antigua dueña (hoy sus herederos) que lo entregó deriva de un incumplimiento contractual por parte de los compradores. Esa restitución puede tener lugar por mutuo acuerdo de las partes si existiese una cláusula expresa -condición resolutoria expresa- o por aplicación pura y simple de la facultad resolutoria implícita del artículo 1124 CC, sin necesidad de que intervenga en este último caso un Tribunal, si ambas partes, como aquí, convienen en ello

No parece razonable, a los efectos de la aplicación excluyente de los artículos 32.1 y 95 1 y 5 del RITPAJD que, para que no entre en juego la tributación por ese impuesto en los casos de incumplimiento contractual, sea necesario que se haya pactado expresamente una condición resolutoria expresa y si no es así, si se ejerce de mutuo acuerdo la facultad resolutoria implícita del artículo 1124 Código Civil, sea necesaria una resolución judicial o administrativa que así declare, resolución que habrá venido precedida siempre de un primer intento del perjudicado de resolver pacíficamente el contrato ante el claro incumplimiento de la otra parte y que se vería claramente perjudicado, valga la redundancia, si, para que no apareciese la tributación por ITP, aunque ambas partes estuvieran de acuerdo en la resolución, se le exigiese acudir en todo caso a una instancia judicial o administrativa.

Por el contrario, resulta razonable y lógico pensar, ante una situación de incumplimiento contractual, en una equiparación de los casos de resolución por el juego de una condición resolutoria expresa recogida en el contrato y aquellos otros de resolución, como aquí, por el ejercicio de la facultad legal resolutoria implícita del artículo 1124 CC, restituyendo, en ambos casos, el comprador a la transmitente la finca objeto de permuta. El efecto es el mismo.

El mutuo acuerdo de las partes para quedar sin efecto el contrato a que se refiere el artículo 57.5 TRITPAJD, esgrimido de contrario, nada tiene que ver con una restitución del bien originariamente entregado ante el incumplimiento del contrato de permuta por parte de una de las partes, en este caso los compradores originarios del solar, sino que está pensado para cuando ambas partes de común acuerdo y sin que haya mediado incumplimiento de una de ellas, deciden dejar sin efecto el contrato.

La resolución contractual, tanto cuando se basa en una condición resolutoria expresa o en la facultad resolutoria implícita del artículo 1124 CC, tiene su origen siempre en un contrato anterior, que ha cesado en sus efectos con el efecto retroactivo propio de las citada condición resolutoria expresa y de la facultad resolutoria implícita, y no en un nuevo acuerdo o concierto de voluntades entre las mismas partes, siendo esa la razón fundamental por la que la resolución acordada no tiene encaje en ese artículo 57.5.

Como bien dice el TEARA, cuya defensa tenemos encomendada en este recurso, en su resolución, a pesar de la literalidad de los términos de la escritura que habla de "dación en pago" hay que tener en consideración, sin embargo, el conjunto de los actos realizados que nos conducen a considerar que no estamos propiamente ante una dación en pago con los efectos traslativos de una compraventa...

...No es este claramente el caso pues, de los hechos relatados se desprende que la entrega que se hace del solar por los Sres. Julio, Gustavo y Landelino a Doña Eulalia, no se debe a una transmisión onerosa en la que haya una contraprestación sustitutiva del precio asimilable a una compraventa en la que el precio se satisface por la entrega de un bien, extinguiéndose así la obligación sino que es debida a la restitución del dominio al cedente sobre el bien cedido, como consecuencia de la resolución del contrato de permuta por incumplimiento por parte del cesionario de sus obligaciones contractuales".

SEXTO.-Juicio de la Sala.

1. La duda interpretativa de las normas tributarias y civiles que ofrece el asunto presenta, a su vez, varias cuestiones, que se sintetizan en el auto de admisión.

Se trata, de un lado, de precisar si es equiparable al caso previsto en el artículo 57.1 del reiterado TR el que ahora debemos enjuiciar. Interesa volver a reproducir la norma (es de reseñar que el artículo 57 TRLITP está rubricado como *devoluciones*):

"1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quede firme".

A nuestro juicio, no se trata de un beneficio fiscal sometido a la regla de taxatividad o de interpretación estricta -o más bien prohibición de la analogía- que nos suministra el art. 14 LGT, porque la devolución de lo satisfecho no afecta a la perfección del tributo y a su exigibilidad originaria, o a sus elementos configuradores, sino que esa devolución se debe al acaecimiento de un hecho sobrevenido que afecta *a posteriori* a la validez o a la eficacia del negocio jurídico que fue en su día gravado y que, en atención a hechos sobrevenidos, privan también de la justificación de ese gravamen, porque desaparece la concreta manifestación de capacidad económica, de riqueza, bajo cuyo presupuesto se produjo el hecho imponible.

2. En la previsión del art. 57.1 TR se están citando tres casos diferentes de invalidez o ineficacia de los negocios jurídicos, distintos entre sí, pero que remiten a la desaparición originaria o sobrevenida de efectos de la transmisión en que consistía el hecho imponible. Se habla así de la nulidad, la rescisión o la resolución de los actos o contratos. Si las tres figuras se mencionan conjuntamente, parece lógico que un requisito de la devolución radique en la declaración judicial o administrativa de nulidad, rescisión o resolución, a fin de dar certeza a la realidad de la causa de esa invalidez, que desencadena la posibilidad de la devolución de la cuota ingresada.

3. Ahora bien, no es ociosa la cuestión planteada en el litigio y recogida en el auto de admisión conforme a la cual se puede razonablemente dudar de la exigencia a ultranza de ese trámite en los casos en que es la propia ley la que configura agotadoramente los requisitos y exigencias de la resolución contractual.

En efecto, el artículo 1124 C.C. establece lo siguiente:

"[...] La facultad de resolver las obligaciones se entiende implícita en las recíprocas, para el caso de que uno de los obligados no cumpliera lo que le incumbe.

El perjudicado podrá escoger entre exigir el cumplimiento o la resolución de la

obligación, con el resarcimiento de daños y abono de intereses en ambos casos. También podrá pedir la resolución, aun después de haber optado por el cumplimiento, cuando éste resultare imposible.

El Tribunal decretará la resolución que se reclame, a no haber causas justificadas que le autoricen para señalar plazo.

Esto se entiende sin perjuicio de los derechos de terceros adquirentes, con arreglo a los artículos 1.295 y 1.298 y a las disposiciones de la Ley Hipotecaria ”

4. En este asunto, es evidente que la recuperación del solar por los herederos de la propietaria original, que lo entregó como prestación del contrato de permuta, es consecuencia del ejercicio de la facultad resolutoria implícita del artículo 1124 CC, ya que el contrato, del que surgieron obligaciones recíprocas, resulta patente y clamorosamente incumplido por la parte obligada a construir un local y entregarlo a aquélla -incumplimiento que la Administración aragonesa no parece negar-.

Este incumplimiento contractual es la causa jurídica -no otra- determinante del ejercicio de la acción resolutoria, que se ha articulado en este caso mediante un acuerdo de voluntades de las partes, sin necesidad de que haya mediado una resolución administrativa o judicial firme. Por tal motivo, es decir, porque la causa del acuerdo es la constatación de un incumplimiento, no existe transmisión onerosa alguna de inmuebles conforme al artículo 7.2.A) del TRITP y, por tanto, no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas prevista en dicho precepto, como pretende la Comunidad Autónoma recurrente.

5. En caso de resolución, por tanto, en ejercicio de la facultad resolutoria implícita que contiene el artículo 1124 del CC para las obligaciones recíprocas en los supuestos de incumplimiento contractual -cuando el perjudicado no opte por exigir el cumplimiento de la obligación-, es aplicable el régimen fiscal establecido para el ITP en el art. 32.1 RITP -no se practicará liquidación-, aunque el precepto se refiera a la recuperación del dominio por *cumplimiento de una condición resolutoria expresa*.

6. Ese mutuo disenso de las partes que proclama la Administración autónoma como origen de un segundo contrato generador de gravamen no ha existido. Ni el consentimiento ni la causa ni el objeto del acuerdo transaccional celebrado, al margen del mayor o menor acierto de las partes al denominarlo, nos indican en modo alguno que estemos ante un negocio nuevo -otra permuta, es de suponer-, a través del cual los Sres. Julio, Gustavo y Landelino desisten, a su vez, de la construcción y celebran lo que denominan un acuerdo transaccional con D.ª Eulalia, a quien le entregan el solar, liberándose de la obligación de entrega de un futuro local.

No hay tal cosa. No es que estos tres adquirentes del solar y los herederos de la Sra. Eulalia hubieran pactado una permuta de signo inverso a la primeramente concertada, como sería necesario a los efectos de gravar ese recíproco intercambio a tenor de lo que prescribe el art. 57.5 TRLITP. Para empezar, no es eso lo convenido, sino la previsión de una relación meramente unilateral, no recíproca ni onerosa, por la que se concierta la devolución del solar sobre el que no se ha construido, a cambio de nada. Ese acuerdo, al margen de su naturaleza, una vez artificiosamente desvinculado del primero, no tendría la condición de transmisión patrimonial onerosa, que es el hecho imponible del impuesto según el art. 7.1 TR.

De aceptarse la posición sostenida por la Administración tributaria aragonesa en interpretación del art. 57 TR, en relación con el art. 1124 C.c., la mera existencia de un pacto resolutorio, a través del cual se ejecuta esa condición resolutoria implícita, esto es, legalmente inherente a las obligaciones recíprocas, porque no hay desacuerdo entre los contratantes acerca del alcance del incumplimiento, del modo en que se haya de resolver o de otras consecuencias derivadas de la inobservancia de lo pactado -esto es, el acuerdo entre partes que no necesitan acudir al juez para que decida, porque no hay conflicto sobre el que decidir-, transformaría esa resolución concordada en algo distinto, en un pacto de *retrotransmisión* o transmisión inversa, con la muy gravosa consecuencia de la aplicación del art. 57.5 TRLITP, sin que hubiera razón posible para ello, esto es, al margen de la voluntad de las partes y de la naturaleza de lo concertado.

No es de olvidar que el artículo 1124 C.c. prevé una causa de resolución en determinados casos y para ciertas condiciones, todas las que aquí se cumplen:

- Estamos ante obligaciones recíprocas, las nacidas de una permuta.
- Tales obligaciones han sido incumplidas por el obligado a construir en el solar entregado y devolver un local construido en él.
- El perjudicado por el incumplimiento ha optado, no por la exigencia de cumplimiento tardío, sino por la resolución contractual.
- El negocio celebrado el 8 de febrero de 2011 tiene por objeto dar cumplimiento a esa resolución contractual, lo que se concreta solo en la devolución del solar, liberándose los adquirentes de la obligación de entrega de un futuro local.
- No consta la exigencia de otros efectos del incumplimiento, como la indemnización por el daño causado, intereses, etc.

7. La segunda pregunta formulada en el auto de admisión no se precisa contestar, dado el sentido de la primera, incompatible con ella.

8. Sobre lo expresado hasta ahora puede añadirse, en respuesta a la tercera pregunta del auto de admisión, que la resolución implícita de la obligación recíproca por incumplimiento con improcedencia de liquidación -o devolución de la practicada- no exige que se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme. Es fundamental aquí la razón que determina tal conclusión, en buena parte inspirada en la jurisprudencia civil: es la ley misma la que faculta a la parte perjudicada por el incumplimiento de una obligación recíproca para resolver por sí misma -una especie de autotutela civil excepcional- la relación jurídica, pudiendo optar en tales casos por reclamar el cumplimiento o por la resolución. En este último caso, no es preciso, en esa dinámica, acudir al juez a que declare o reconozca la resolución, sin perjuicio de que quede siempre abierta la posibilidad de ejercicio de la acción pertinente, en caso de divergencia de las partes sobre la realidad o importancia del incumplimiento o sobre los efectos que derivan de su constatación. En este caso, el pacto entre partes y el reconocimiento de la parte incumplidora sobre la realidad misma de su infracción hace innecesario entablar una acción judicial que sería superflua, pues la resolución se verifica *ope legis* con el incumplimiento.

9. De no ser así, además, sería objeto de un tratamiento perjudicial el caso de resolución implícita por incumplimiento de las obligaciones recíprocas que aquél otro, que parece menos grave, por el que no será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes (...). No hay diferencia sustancial entre una y otra circunstancia que justifique un tratamiento fiscal distinto entre ambas, máxime en presencia de la regulación legal del art. 1124 C.c. y el acaecimiento sobrevenido de la resolución contractual, no precisada, como hemos visto, de ratificación, autorización o declaración judicial, cuando el deudor reconoce el incumplimiento.

SÉPTIMO.-Jurisprudencia que se establece.

De conformidad con lo precedentemente razonado, se establece como jurisprudencia la que a continuación se expone:

1) En los casos de resolución por ejercicio de la facultad resolutoria implícita que contiene el artículo 1124 del Código civil para las obligaciones recíprocas, para supuestos de incumplimiento contractual - cuando el perjudicado no opte por la alternativa de exigir el cumplimiento de la obligación-, resulta aplicable el régimen fiscal establecido para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en el art. 57.1 TRLITP y 32.1 RITP, lo que lleva a la devolución de lo satisfecho por el expresado impuesto, en los mismos términos que en los casos de resolución por cumplimiento de una condición resolutoria explícitamente pactada.

2) No es necesario dar respuesta a la segunda pregunta, dado el sentido que le hemos atribuido a la primera de las planteadas. En todo caso, no debe considerarse que la resolución se ha producido por mutuo acuerdo, ni que se da lugar a un nuevo hecho imponible sujeto a tributación por la mera circunstancia de que la resolución contractual se documente privadamente, sin intervención judicial.

3) En el primero de los casos, esto es, la resolución implícita de la obligación recíproca por incumplimiento con improcedencia de liquidación -o devolución de la practicada-, no se requiere que tal resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme, cuando no existe conflicto entre las partes sobre la realidad de la causa resolutoria y sus consecuencias.

La aplicación de tal doctrina al caso debatido nos obliga declarar que no ha lugar al recurso de casación, ya que la sentencia de instancia es acertada en sus planteamientos y resolución, como también lo es la resolución del TEAR de Aragón que fue impugnada en el proceso de instancia con resultado desestimatorio.

OCTAVO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.
- 2.º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN, contra la sentencia de 30 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso n.º 629/2019.
- 3.º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.