

La legitimación en vía administrativa del que asume obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato

Análisis de la [STS de 18 de abril de 2023, rec. núm. 2309/2021](#)

Estefanía Álvarez Menéndez

*Profesora ayudante doctora. Acreditada a contratada doctora
Universidad de Oviedo (España)*

alvarezestefania@uniovi.es | <https://orcid.org/0000-0003-4597-9171>

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 18 de abril de 2023 reconoce legitimación para solicitar la rectificación de la autoliquidación del tributo y, consiguientemente, la devolución del ingreso indebido que se haya efectuado, al que asume la obligación de pagar el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) en virtud de pacto o contrato. La legitimación jurisdiccional de estos sujetos no se discute al considerarse que ostentan interés legítimo, demandado por el artículo 19 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y ello obliga, según nuestro Alto Tribunal, a reconocer su legitimación en vía administrativa dado el carácter previo de la misma. El hecho de que el IIVTNU sea gestionado por un municipio de gran población, resultando de aplicación el artículo 232.2 d) de la Ley General Tributaria (LGT), no supone un obstáculo para el TS. A su juicio, este precepto, que expresamente excluye la legitimación de los que asumen obligaciones en virtud de pacto o contrato para interponer reclamación económico-administrativa, debe ser interpretado sin olvidar la prioridad del 232.1 de la LGT, que declara la legitimación de aquellos cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o actuación tributaria.

Publicado: 05-11-2023

Nota: Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Nacional de la Agencia Estatal de Investigación MCI-21-PID2020-116096RB-I00 «El desafío de la Buena Administración tributaria en un entorno digital».

Cómo citar: Álvarez Menéndez, E. (2023). La legitimación en vía administrativa del que asume obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato. (Análisis de la STS de 18 de abril de 2023, rec. núm. 2309/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 488, 121-137. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19215>

1. Supuesto de hecho

Una sociedad adquiere doce inmuebles de naturaleza urbana sitos en el término municipal de Madrid. Se pacta en escritura que será el comprador quien satisfará la totalidad de la deuda devengada por el impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).

La adquirente presenta las autoliquidaciones correspondientes al mencionado tributo. Figura en ellas como sujeto pasivo la sociedad transmitente y se deja constancia de que el pago lo efectúa la entidad adquirente. Con posterioridad, esta última presenta solicitud de rectificación de autoliquidaciones dado que no se ha puesto de manifiesto un incremento de valor con ocasión de la transmisión de las propiedades.

El director general de la Agencia Tributaria de Madrid dicta resolución en virtud de la cual se inadmite a trámite la solicitud por entender que la sociedad adquirente carece de la legitimación administrativa necesaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 del Reglamento General de Recaudación (RGR).

La resolución de inadmisión se recurre ante el Tribunal Económico-Administrativo Municipal (TEAM) de Madrid, que desestima la reclamación económico-administrativa por falta de legitimación para solicitar la rectificación de la autoliquidación. Confirma, pues, la corrección jurídica del acto administrativo y la aplicación del artículo 33 del RGR al caso de autos.

La resolución del TEAM se impugna ante el correspondiente Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Madrid y este inadmite el recurso contencioso-administrativo por con-

siderar que concurre una excepción procesal consistente en la falta de legitimación activa de la adquirente. Para sustentar su fundamentación invoca los artículos 17.5 y 232.2 d) de la Ley General Tributaria (LGT).

Dicha resolución se recurre en apelación ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid. Este tribunal en su Sentencia 735/2020, de 10 de diciembre, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9.^a (rec. núm. 709/2020 –NFJ081584–), considera que la resolución del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo es formalmente de inadmisión, pero materialmente de desestimación. De la fundamentación ofrecida por el juzgado se desprende que la inadmisión no se produce realmente por falta de legitimación del artículo 19 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), sino por falta de legitimación administrativa, tal y como demuestra el hecho de que se aluda a los artículos 17.5 y 232.2 d) de la LGT.

Por ese motivo, el TSJ revoca la resolución y estima la apelación. No obstante, admitida la legitimación procesal y examinada la corrección jurídica del acto administrativo por el que se inadmite la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, el tribunal desestima el recurso contencioso-administrativo.

Considera este que, en efecto, el artículo 33 del RGR no permite que la sociedad adquirente haga uso de los derechos del obligado tributario, entre los que se encuentra la solicitud de rectificación de autoliquidaciones. A juicio del tribunal, no existe hasta el momento doctrina del Tribunal Supremo (TS) que legitime al adquirente para discutir en vía jurisdiccional no solo la decisión de inadmisión dictada en vía administrativa por falta de legitimación, sino también la corrección jurídica del impuesto, cuando existen normas, como el artículo 33 del RGR y el 232.2 d) de la LGT, entre otras, que impiden a la Administración atender dichas peticiones.

La sentencia del TSJ se recurre en casación y el Auto del TS de 2 de febrero de 2022, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a (rec. núm. 2309/2021 –NFJ085074–), admite a trámite el recurso a los efectos de

determinar si quien resulta obligado al pago del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en virtud de pacto o contrato con el sujeto pasivo del tributo, se encuentra legitimado para instar la rectificación de la autoliquidación tributaria y para solicitar la devolución del eventual ingreso indebido derivado de aquella.

La Sección de Enjuiciamiento del TS suspende el plazo para dictar sentencia y concede a las partes un periodo de alegaciones acerca de la subsistencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia tras la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 182/2021, de 26 de octubre (NCJ065794), que declara la in-

constitucionalidad del método de cálculo de la base imponible del IIVTNU con limitación de efectos temporales. No en vano, el Alto Tribunal se ha mostrado favorable a anular los actos de liquidación a los que resulte de aplicación dicho fallo sin necesidad de acreditar la inexistencia de plusvalía. Asimismo, se da audiencia a las partes para que se pronuncien sobre la necesidad de ordenar la retroacción de actuaciones, solicitada por el recurrente, en caso de que se le reconozca la legitimación administrativa, habida cuenta de la innecesaria prueba de inexistencia de incremento en caso de aplicación del fallo de la referida Sentencia del TC 182/2021.

2. Doctrina del tribunal

Comenzando por el final y resumiendo su fallo, la Sentencia del Alto Tribunal 489/2023, de 18 de abril, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (rec. núm. 2309/2021 –NFJ089459–), reconoce el derecho del que asume obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato a solicitar la rectificación de la autoliquidación.

Según nuestro Alto Tribunal, la legitimación administrativa se infiere de la legitimación jurisdiccional. Si se ha reconocido legitimación al adquirente para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa en su condición de titular de un interés legítimo, debemos reconocer la legitimación en vía administrativa dado su carácter previo.

A su juicio, considerar, como hace el TSJ, que la legitimación administrativa y jurisdiccional son instituciones inconexas trae consigo situaciones paradójicas. De aceptarse esa interpretación, el adquirente podría acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, donde es indiscutible su interés legítimo en que se devuelva la cantidad satisfecha por un tributo cuya regulación fue declarada inconstitucional, pero no podría plantear dicha solicitud en vía administrativa. Según sus palabras, sería esta una antinomia que «no parece que pueda ser admisible ni es lógica».

Además, señala que, si aceptásemos la falta de conexión entre la legitimación administrativa y jurisdiccional, el adquirente debería acudir a la Administración municipal para que esta le denegase su legitimación en vía administrativa y, con posterioridad, recurrir en vía contencioso-administrativa.

Esto traería consigo problemas añadidos dado el diferente régimen de impugnación de los actos dictados por entes locales y el hecho de que el obligado al pago en virtud de pacto o contrato no esté legitimado para interponer determinados recursos en vía administrativa. No en vano, el artículo 14 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), que regula el recurso de reposición municipal, de exigencia preceptiva en municipios de régimen común, otorga legitimación para interponerlo a quienes ostenten un interés legítimo, condición que nuestros tribunales atribuyen al que asume obligaciones tributarias

en virtud de pacto o contrato; por el contrario, el artículo 232.2 d) de la LGT, aplicable a las reclamaciones económico-administrativas, preceptivas en municipios de gran población, excluye expresamente la legitimación de tales sujetos para interponerlas.

Al respecto, concluye el TS que debieran dejarse atrás interpretaciones que conduzcan al absurdo de permitir que el adquirente pueda interponer un recurso de reposición municipal, pero no una reclamación económico-administrativa¹.

En su opinión, el hecho de que, en el supuesto enjuiciado, nos encontremos ante una rectificación de autoliquidación del IIVTNU referente a un municipio de gran población no supone un obstáculo porque el artículo 232.2 d) de la LGT, que proscribía la legitimación de los que asumen obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato, debe interpretarse de forma global y sistemática, sin desconocer la prioridad del artículo 232.1 de la LGT.

Según este último precepto cualquier persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria estaría legitimada para promover reclamación económico-administrativa. Con mayor motivo existiría dicha legitimación, según su parecer, cuando se trata de la devolución de ingresos indebidos de un impuesto con vicios de inconstitucionalidad y cuya percepción genera un enriquecimiento injusto.

Precisamente, este era el supuesto que aquí acontecía, al haberse declarado la inconstitucionalidad del método de determinación de la base imponible del IIVTNU a raíz de la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre (NCJ065794), y resultar de aplicación dicho fallo al caso de autos, pues se había solicitado la rectificación, aunque lo fuese por el adquirente, y se había impugnado la resolución de inadmisión antes de dictarse la citada Sentencia del TC 182/2021.

Además, no resultaba de la transmisión un incremento patrimonial, aunque, como señala el TS, si el fallo de la Sentencia del TC 182/2021 resulta de aplicación, es innecesario probar tal minusvaloración y, por tanto, también lo es conceder la retroacción de actuaciones, pues es irrelevante cualquier resultado probatorio al respecto. Incluso, debiera la Administración devolver de oficio dichos ingresos indebidos en aplicación del principio de Buena Administración.

¹ Textualmente, señala el Alto Tribunal lo siguiente:

hay que desdeñar toda interpretación de las normas que conduzca al absurdo –aunque ellas mismas, en su disparidad, lo propicien, como la de que sea factible al tercero que ha asumido obligaciones fiscales mediante pacto o contrato acudir al recurso de reposición, sin cortapisas derivadas de una eventual falta de legitimación que la ley no prevé específicamente, mientras no pueda hacerlo si el Ayuntamiento es otro y está sometido a la disciplina de las reclamaciones económico-administrativas en materia local.

3. Comentario crítico

El artículo 354.1 c) del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, en su redacción originaria, otorgaba la condición de contribuyente del IIVTNU al transmitente cuando se trataba de transmisiones onerosas. No obstante, dotaba al adquirente de la condición de sustituto, salvo en aquellos casos en que este fuese una de las personas o entidades que disfrutasen de exención subjetiva.

Fue la Ley de Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, la que despojó, con carácter general, al adquirente de la condición de sustituto. Esta supresión no estuvo exenta de polémica durante la tramitación parlamentaria de la norma por los problemas que entrañaba a efectos de legitimación que el adquirente dejase de ser obligado tributario, cuando la práctica evidenciaba que este se haría cargo del tributo por disposición contractual en numerosas ocasiones. En este sentido, se presentó una enmienda al Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas locales para otorgar la condición de sujeto pasivo al adquirente en las compraventas en las que se pactase que este se haría cargo del impuesto².

Consecuencia, precisamente, de dichos pactos es el problema al que se enfrenta la sentencia que ahora analizamos. En ella se plantea si el adquirente, que generalmente no es obligado tributario en las transmisiones onerosas gravadas por el IIVTNU, puede rectificar la autoliquidación del mencionado tributo. El TS responde afirmativamente a esta cuestión, señalando que resultaría paradójico que se reconociese la legitimación jurisdiccional de aquel, en virtud de lo dispuesto en el artículo 19 de la LJCA, y no así la administrativa.

En efecto, el artículo 19 de la LJCA prevé que «están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo: [...] las personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo» y la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal ha reconocido en reiteradas ocasiones el interés legítimo del tercero que paga en virtud de pacto o contrato. Así, ha señalado que el hecho de que

se trate de un tercero que ha de pagar la deuda –o, por mejor decir, el equivalente económico de la deuda que incrementa en rigor, el precio en los negocios onero-

² Al respecto, *vid.* enmienda núm. 21 al artículo 108, apartado b) del Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Se propone añadir lo siguiente:

En el caso de que se haya pactado por los interesados que todos los impuestos aplicables por razón de la transmisión son de cuenta y cargo del adquirente, o se haga dicha declaración de manera específica para este impuesto, el sujeto pasivo será el adquirente.

La justificación ofrecida para tal adición descansa en la necesidad de «ajustar a la ley lo que es práctica ya generalizada».

sos– no significa que este no sea poseedor de un interés legítimo para obtener la anulación de la obligación *ex lege* de pago de la deuda tributaria y, con ella, necesariamente, la liberación de la carga económica derivada de lo pactado en el contrato, máxime en los casos en los que, como nos ocupa, la pretensión ejercitada sería la misma en uno y otro caso y con los mismos efectos³.

Llama la atención que el TS infiera la legitimación administrativa de la jurisdiccional cuando, hasta el momento, el proceso lógico deductivo había sido el inverso: deducir la legitimación jurisdiccional de la legitimación administrativa. No compartimos tal cambio en el proceso deductivo, ahora bien, dado el tradicional carácter revisor de nuestra jurisdicción, en el sentido de exigir un acto administrativo previo, debemos reconocer que difícilmente puede tutelarse el interés legítimo del obligado en virtud de pacto o contrato ante la jurisdicción contencioso-administrativa si no se reconoce su legitimación en vía administrativa. La pregunta que debiéramos hacernos es si realmente este interés debe ser tutelado por el orden contencioso-administrativo.

Asimismo, cabe destacar que no se hace mención alguna de los obstáculos legales que impedirían, según nuestra opinión, reconocer la legitimación del que asume obligaciones en virtud de pacto o contrato para rectificar la autoliquidación del IIVTNU.

Entre dichos obstáculos legales, con carácter general, podemos mencionar el artículo 17.5 de la LGT, el cual señala que «los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

Este precepto responde al principio de indisponibilidad de los elementos de la obligación tributaria derivado del carácter *ex lege* de la misma. Debe tenerse presente, como ha declarado nuestro TS, que nuestro ordenamiento no excluye la traslación voluntaria de la deuda impositiva por vía convencional, pero esto «no supone la novación subjetiva ni la equiparación de esta situación a la del sustituto, cuyo origen es legal y nunca obligacional»⁴.

Más concretamente, en la normativa reguladora del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones también encontramos impedimentos. Así, señala el artículo 120.3 de la

³ En este sentido, *vid.* Sentencia del TS 1169/2020, de 17 de septiembre, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. núm. 991/2019 –NFJ080965–). También la Sentencia del TS de 13 de mayo de 2010, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. núm. 296/2005 –NFJ038990–), señala que «el tercero que se compromete y paga una carga tributaria que no le corresponde legalmente, difícilmente se le puede negar que posea un interés directo, propio, cualificado y específico, en definitiva, un interés legítimo».

⁴ En estos términos se pronuncia la Sentencia del TS 295/1987, de 13 de marzo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª (NFJ061864).

LGT que «cuando un *obligado tributario* considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente».

Por su parte, el artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, realiza continuas alusiones al obligado tributario, en línea con lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT, cuya claridad expositiva permite afirmar que únicamente se reconoce legitimación para instar la rectificación de la autoliquidación a los obligados tributarios y, pese a lo genérico del concepto, solo la ley otorga tal condición.

Referido a la devolución de ingresos indebidos, también el artículo 14.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, reconoce la legitimación para solicitar y obtener la misma al obligado tributario, sin alusión alguna al obligado en virtud de pacto o contrato, como es lógico, por otra parte, dado que el principio de indisponibilidad se proyecta sobre la normativa tributaria examinada.

Es la atribución de la condición de obligado tributario lo que legitima para rectificar la autoliquidación y esta no la ostenta el obligado en virtud de pacto o contrato. A nuestro juicio, no cabe reconocer el derecho de rectificación de autoliquidación al adquirente ante los múltiples obstáculos legales existentes. No cambia nuestro parecer el hecho de que el TS considere que sería una antinomia permitirle acudir a la jurisdicción contenciosa, dado su indiscutible interés legítimo en que se le devuelva el tributo satisfecho, pero no así plantear la misma solicitud de devolución en vía administrativa.

Esta afirmación no es respetuosa con el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa que, cierto es, se está poniendo en entredicho, afortunadamente, hace ya tiempo.

Si se maneja una concepción meramente revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa, tampoco en vía contenciosa satisfaría su pretensión el adquirente. Si no hay legitimación en vía administrativa y se dicta una resolución de inadmisión por falta de legitimación, el órgano jurisdiccional no entraría a examinar el fondo de la cuestión, sino que enjuiciaría simplemente la decisión de inadmisión. No se da esta circunstancia en la mencionada sentencia porque el TEAM había dictado una resolución de desestimación, cuando consideramos que lo procedente es que hubiese sido de inadmisión.

La argumentación complementaria que ofrece el TS con apoyo en la inconstitucionalidad declarada por la Sentencia del TC 182/2021 tampoco permite, a nuestro juicio, obviar las trabas legales existentes. Por más criticable que resulte la imposibilidad de devolución

de lo ingresado indebidamente cuando existen declaraciones de inconstitucionalidad, ello no permite inferir el derecho a la rectificación de autoliquidaciones por el tercero que asumió su obligación en virtud de pacto o contrato.

Baste recordar que, pese a la posibilidad de aplicar el fallo de la Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411), a las liquidaciones firmes del IIVTNU, en la práctica tampoco existe cauce legal que permita la devolución de lo ingresado indebidamente al no constituir la declaración de inconstitucionalidad motivo para articular los procedimientos especiales de revisión.

Es importante señalar que la Sentencia del Alto Tribunal de 18 de abril de 2023, objeto de este comentario, no constituye un pronunciamiento aislado, pues ya la Sentencia del TS 411/2023, de 28 de marzo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (rec. núm. 8419/2021 –NFJ089388–), había reconocido el derecho del obligado al pago en virtud de pacto o contrato a solicitar la rectificación de la autoliquidación, aunque debe señalarse que las diferencias en relación con los respectivos hechos que se enjuiciaban en uno y otro pronunciamiento son notables.

Así, en la Sentencia de 28 de marzo, el adquirente, que asumió por pacto el pago del tributo, había solicitado la rectificación de la autoliquidación, desestimándose esta por silencio negativo. Recurrida la desestimación presunta en reposición, que pone fin a la vía administrativa al tratarse de un municipio de régimen común, se obtiene nuevamente una desestimación por silencio. Además, se da la circunstancia de que la propia Administración había reconocido la legitimación al adquirente para solicitar el fraccionamiento del pago.

Como vemos, esta primera sentencia se refiere al tributo de un municipio de régimen común, mientras que la Sentencia de 18 de abril de 2023 afecta a un municipio de gran población. Así pues, esta última debe sortear un nuevo obstáculo que viene constituido por la aplicación al caso de autos del artículo 232.2 d) de la LGT, el cual expresamente dispone que no están legitimados para promover reclamaciones económico-administrativas «los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato».

Es pacífico entre nuestros tribunales e, incluso, en el seno de la Dirección General de Tributos⁵, que el que asume obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato tiene legitimación para recurrir en reposición municipal y, ulteriormente, cuando su resolución agote la vía administrativa, ante la jurisdicción contencioso-administrativa. No en vano, el artículo 14 del TRLRHL reconoce legitimación para interponer el recurso de reposición municipal a «cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión».

⁵ Al respecto, *vid.* Consulta V0549/2017, de 2 de marzo (NFC064066).

Al no existir obstáculo legal en la vía administrativa previa, sin perjuicio de las dudas que puede suscitar desde el principio de indisponibilidad de la obligación, la Sentencia del TS 1509/2019, de 30 de octubre, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (rec. núm. 3738/2018 –NFJ075380–), entre otras, reconoció sin ambages la legitimación del adquirente para acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa «al estar legitimados para interponer recurso de reposición tributario local en aquellos supuestos [...] en que dicho recurso agota la vía administrativa local»⁶.

No obstante, las conclusiones alcanzadas en este caso se ciñen «exclusivamente al ámbito de los actos de gestión tributaria local sometidos al preceptivo recurso de reposición» y «no altera en absoluto, en el ámbito específico de la Ley General Tributaria en que se produjo, la doctrina sentada en nuestra jurisprudencia ya citada, por todas en nuestra STS de 13 de mayo de 2010».

En otras palabras, su pronunciamiento solo se efectúa en relación con los tributos locales cuya gestión corresponda a municipios de régimen común y en los que resulta de aplicación, por ende, el artículo 14 del TRLRHL. Si la gestión del tributo local correspondiese a un municipio de gran población o a un ente no local en virtud de un convenio de delegación, sería exigible interponer reclamación económico-administrativa antes de acceder a la vía jurisdiccional y, en ese caso, sería de aplicación el artículo 232.2 d) de la LGT.

En los últimos tiempos, el TS había interpretado el artículo 232.2 d) de la LGT en un sentido literal. Se negaba, por tanto, legitimación al tercero, obligado en virtud de pacto, para reclamar en vía económico-administrativa, así como para plantear recurso de reposición regulado por la LGT.

En este sentido, cabe señalar la Sentencia del TS de 13 de mayo de 2010, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (rec. núm. 296/2005 –NFJ038990–), confirmada por la Sentencia del TS de 30 de octubre de 2019 anteriormente mencionada. Dicha resolución se pronunciaba acerca de la legitimación del donante para recurrir en vía económico-administrativa una liquidación del impuesto de donaciones, habida cuenta de la existencia de un acuerdo privado con la donataria en virtud del cual el donante haría frente a los gastos e impuestos consecuencia de la donación.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional había inadmitido la reclamación económico-administrativa interpuesta por el donante dada la falta de legitimación y el TS, con fundamento en el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, derivada de su carácter *ex lege*, negó también la legitimación al donante.

⁶ En el mismo sentido, *vid.* la Sentencia del TS 1169/2020, de 17 de septiembre, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (rec. núm. 991/2019 –NFJ080965–).

Señalaba nuestro Alto Tribunal:

el límite legal impuesto de negar la legitimación para interponer reclamaciones económico-administrativa, lo que con el juego del sistema de recurso y la configuración del proceso contencioso administrativo, supone a la postre negar el acceso jurisdiccional, en sede contencioso-administrativa, a los que asuman la carga tributaria por pacto o convenio, responde a la especial configuración de la relación jurídica tributaria, que viene definida legalmente y cerrada a posibles modificaciones extrañas a la estricta configuración legal de sus elementos y alcance.

Así pues, no solo no reconocía legitimación al obligado en virtud de pacto o contrato para interponer reclamación económico-administrativa, sino que ponía de manifiesto que dicha imposibilidad condicionaba el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Es cierto que no se trataba en aquel caso de una reclamación económico-administrativa municipal, pero el pronunciamiento es extrapolable también a estos casos, al aplicarse en ambos el régimen de reclamaciones económico-administrativas de la LGT y, en particular, su artículo 232.2 d).

En análogos términos, se pronunció la Sentencia del TS de 1 de julio de 2002, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (rec. núm. 3896/1997 –NFJ012565–), al negar la legitimación del obligado en virtud de pacto o contrato para interponer el recurso de reposición regulado, actualmente, en los artículos 222 y siguientes de la LGT. No en vano, el artículo 223.3 de la LGT señala que «a los legitimados e interesados en el recurso de reposición les serán aplicables las normas establecidas al efecto para las reclamaciones económico-administrativas». Por tanto, el mismo obstáculo del 232.2 d) de la LGT rige también para el recurso de reposición no municipal.

Pues bien, la Sentencia del Alto Tribunal de 18 de abril de 2023, que ahora analizamos, se aparta de la doctrina existente sobre legitimación del tercero en vía económico-administrativa y considera que el artículo 232.2 d) de la LGT no debe desconocer la prioridad del 232.1 de la LGT que reconoce, con carácter general, legitimación para interponer reclamación económico-administrativa a cualquier persona cuyos intereses legítimos resulten afectados⁷.

⁷ El artículo 232 señala:

Artículo 232. *Legitimados e interesados en las reclamaciones económico-administrativas.*

1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

Con el debido respeto, creemos que el artículo 232.1 de la LGT es una cláusula general que cede ante la especificidad del artículo 232.2 d) de la LGT. Así pues, a nuestro juicio, *in claris non fit interpretatio*: el que asume obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato no está legitimado para interponer reclamación económico-administrativa.

Debemos reconocer, no obstante, que no deja de ser llamativo que se pueda interponer el recurso de reposición municipal, pero no se ostente legitimación para recurrir en vía económico-administrativa la resolución dictada. Realmente, la afectación a la indisponibilidad de la obligación se produciría desde que se admite recurrir en reposición municipal. Sin embargo y pese a que resulte paradójico, no podemos obviar la claridad de la previsión contenida en el artículo 232.2 d) de la LGT.

Cuestión distinta es si esa previsión legal que impide acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa para satisfacer la pretensión de devolución, más allá del control de la decisión de inadmisión, podría vulnerar el artículo 24 de la Constitución (CE)⁸.

El TS, en su Sentencia de 13 de mayo de 2010, mencionada anteriormente, consideró que la limitación era razonable y proporcionada a la finalidad de proteger la relación jurídico-tributaria de inmisiones ajenas al ámbito definido legalmente⁹. Se sostuvo entonces que

2. No estarán legitimados:

- a) Los funcionarios y empleados públicos, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos.
- b) Los particulares, cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella.
- c) Los denunciantes.
- d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.
- e) Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.

⁸ Son numerosas las críticas que genera la exclusión de legitimación efectuada por el artículo 232.2 d) de la LGT, anterior 167 d) de la LGT de 1963. En este sentido, cabe mencionar a Falcón y Tella (2017, p. 2), Checa González (2005, p. 1.063), Peña Alonso (2005, p. 1.135) y, entre otros, a Novoa García (1991), quien, a propósito de la LGT de 1963, señalaba lo siguiente:

para armonizar la redacción de la LGT con la interpretación favorable a la tutela judicial y administrativa de derechos e intereses, propugnada por el Tribunal Constitucional, convendría recoger como criterio de legitimación, la titularidad de un interés legítimo y suprimir la falta de legitimación de los que asumen obligaciones tributarias mediante contrato, contenida en el artículo 167 d) de la LGT (p. 1.841).

⁹ El TC ha declarado en su Sentencia 73/2004, de 22 de abril (NFJ016552):

el derecho a la tutela judicial efectiva puede verse conculcado por aquellas normas que impongan condiciones impeditivas u obstaculizadoras del acceso a la jurisdicción, siempre que los obstáculos legales sean innecesarios y excesivos y carezcan de razonabilidad y proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador en el marco de la Constitución.

la tutela judicial efectiva quedaría a salvo al poder acudir a la jurisdicción civil el tercero que viese obstaculizado su acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa¹⁰.

Cabe plantearse si la jurisdicción civil es competente en esta materia. La Sala de lo Civil del TS, en su Sentencia 646/2015, de 16 de noviembre, Sección 1.^a (rec. núm. 2671/2013 –NCJ060765–), delimitó su competencia en estos casos al señalar que, si bien el orden jurisdiccional civil es competente para conocer aquellos supuestos en los que la procedencia de la obligación tiene un presupuesto de carácter tributario,

deben distinguirse los supuestos en que básicamente se trata de obtener el cumplimiento de una obligación contractual no discutida, que se estiman de naturaleza civil –bien porque dicha obligación ha sido contractualmente asumida, bien porque no existe cuestión en cuanto a su existencia y alcance tributario que justifique la intervención de la Administración tributaria, sujeta al control de la jurisdicción contencioso-administrativa– de aquellos otros en que la cuestión debe resolverse por la Administración o en el orden contencioso-administrativo.

Señalaba dicha Sala que si la cuestión versaba principalmente sobre la existencia o contenido de la obligación tributaria o sobre la determinación del sujeto obligado estaríamos ante un tema de carácter jurídico-tributario llamado a ser resuelto por la jurisdicción contencioso-administrativa¹¹.

¹⁰ Al respecto, *vid.*, también, la Sentencia del TS de 1 de julio de 2002, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (rec. núm. 3896/1997 –NFJ012565–):

El derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión que reconoce el art. 24.1 de la Constitución se vería vulnerado si a quien asumiese por pacto la obligación de satisfacer tributos, en principio a él ajena, le fuera negada la posibilidad de hacer valer ante los Tribunales los derechos o intereses legítimos derivados de esa asunción y tutelados por la fuerza de ley que a las obligaciones derivadas de los contratos reconoce el art. 1.091 del Código Civil. Pero esta situación no ofrece ninguna similitud con la que se produce por consecuencia de la mencionada naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria y de la necesidad de reserva de ley para determinar la condición de responsable tributario. Y es que la Administración, pese a la existencia de cualquier pacto *inter privados*, deberá seguir exigiendo el tributo a quien sea sujeto pasivo de acuerdo con la ley y este será el constreñido a su ingreso y al cumplimiento del resto de las prestaciones materiales y formales que integran la obligación tributaria. No podrá, pues, alegar o excepcionar que un tercero ha asumido tal obligación por convenio con él concertado y, correlativamente, no podrá tampoco ese tercero subrogarse en la posición del sujeto pasivo frente a la Administración. A lo sumo, y en su caso, el tercero podría, en el ámbito de la jurisdicción civil, formular la oportuna reclamación frente al sujeto pasivo con el que hubiere convenido la asunción de contingencias fiscales si es que estimara que dicho sujeto pasivo había pagado a la Administración indebidamente.

A favor de la competencia de la jurisdicción civil para resolver las contiendas derivadas de los pactos de asunción de tributos se ha pronunciado Vaquera García (2010, p. 621).

¹¹ Al respecto, *vid.*, también, la Sentencia del TS 1062/2008, de 10 de noviembre, Sala de lo Civil, Sección 1.^a (rec. núm. 2577/2002 –NCJ048344–), según la cual:

En la medida en que la jurisdicción civil no es competente para resolver sobre la procedencia o no de la obligación tributaria y toda vez que nuestros tribunales han reconocido interés legítimo al obligado en virtud de pacto o contrato para actuar en vía contencioso-administrativa, entendemos que el obstáculo establecido en el artículo 232.2 d) de la LGT sí podría vulnerar el artículo 24 de la CE ya que, unido al carácter revisor de la jurisdicción que sigue imperando mayoritariamente, impediría acceder a esta para lograr una satisfacción de sus pretensiones, más allá del mero control de la decisión de inadmisión en vía administrativa por falta de legitimación.

No obstante, consideramos que puede tener cabida otra interpretación que permita conciliar la indisponibilidad de la obligación y procurar, como reclaman nuestros tribunales, la tutela judicial efectiva al adquirente en el orden contencioso-administrativo, de tal manera que los pactos o acuerdos no surtan efectos frente a la Administración aplicadora y revisora del tributo, pero el tercero pueda discutir la procedencia de la obligación en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Esa solución pasa por permitir al tercero que impugne la liquidación directamente en la jurisdicción contencioso-administrativa, ante la cual se encuentra legitimado en virtud del artículo 19 de la LJCA. No olvidamos que es necesario agotar la vía administrativa previa para acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa en la generalidad de las ocasiones, pero también tenemos presente que esta preceptividad puede ceder por razones de tutela judicial efectiva como el propio TS ha reconocido y, en nuestra opinión, este debiera ser uno de esos casos.

En este sentido, resulta de sumo interés la Sentencia del TS 815/2018, de 21 de mayo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (rec. núm. 113/2017 –NFJ070571–), en la que se declara que no resulta obligatorio, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, interponer recurso administrativo cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación del tributo, al carecer los órganos revisores en vía administrativa de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tenga competencia para ello.

Los argumentos que se utilizan en la misma acerca de la finalidad del agotamiento de la vía administrativa previa son de sumo interés para refrendar la interpretación que tratamos de sostener. Se señala en dicha sentencia que este privilegio que tiene la Administración (autotutela reduplicativa) tiene como finalidad que esta reconsidere sus actos y disposicio-

la decisión acerca de la procedencia o no de la repercusión del impuesto (IVA), si es discutida como cuestión principal, debe ser resuelta, en estos supuestos, por los tribunales económico-administrativos y, en último término, por la jurisdicción contencioso-administrativa [...] Solo entonces podrá plantearse la intervención de los tribunales civiles si es necesaria para la ejecución de lo declarado o para decidir aspectos relacionados con los perjuicios causados o la demora en el abono (resolución del TEAC de 12 de diciembre de 2007).

nes, y satisfaga, en su caso, la pretensión del administrado sin necesidad de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Apunta además que, si la interposición del recurso administrativo se revelase ineficaz para el éxito de la pretensión, sería una carga desproporcionada, una suerte de peaje para impetrar la tutela judicial en vía contenciosa, que vulneraría el artículo 24.1 de la CE y el mandato del 106 de la CE. Resulta necesario, a su juicio, efectuar una interpretación moderadora del citado privilegio en aras de la tutela judicial efectiva.

Aplicada dicha doctrina al supuesto aquí analizado, concluimos que, si la Administración no está legitimada para atender las pretensiones del obligado al pago en virtud de pacto o contrato, carece de sentido plantear recurso o reclamación en vía administrativa. Nada habrá que reconsiderar ni se podrá satisfacer pretensión alguna.

Si la exigencia de agotamiento de la vía administrativa es ineficaz y, por consiguiente, contraria al derecho a la tutela judicial efectiva, cuando el contribuyente esgrime exclusivamente la inconstitucionalidad de una disposición legal, más aún se sacrificaría dicho derecho si se exige al legitimado en virtud de pacto o contrato que agote la vía administrativa. Como hemos visto, si este no se encuentra legitimado para interponer el recurso o la reclamación económico-administrativa regulados por la LGT, la decisión de inadmisión que se dicte impedirá el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa para examinar el fondo de la cuestión, más allá del mero control de la decisión de inadmisión.

No podemos olvidar que, según la Sentencia del TS de 21 de mayo de 2018, anteriormente referenciada, «los recursos administrativos no son un fin en sí mismos, sino un instrumento para la más efectiva y eficaz defensa de los derechos de los administrados frente a las administraciones públicas, su auténtico objetivo». Si este objetivo no se puede cumplir, ¿qué sentido tiene exigir al tercero que agote la vía administrativa? Creemos que lo más razonable sería prescindir de la misma en aras de la tutela judicial efectiva y que el que asuma obligaciones en virtud de pacto o contrato pueda recurrir directamente la liquidación ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Esta solución, que sería satisfactoria cuando el régimen de gestión del IIVTNU fuese el de declaración, no lo es tanto cuando el ayuntamiento prevea la autoliquidación como forma de gestión de la obligación tributaria porque en estos casos el obligado en virtud de pacto o contrato necesita provocar un acto administrativo que pueda recurrir ante nuestros tribunales¹². No compartimos, como ha quedado evidenciado, que el que asume obligaciones tributarias por pacto o contrato pueda solicitar la rectificación de la autoliquidación. Los

¹² Si bien es cierto que el Auto del TC 116/2019, de 15 de octubre (NCJ066765), considera que no es necesario ofrecer una solución homogénea cuando difieren los regímenes de gestión al estar ante situaciones no comparables y no vulnerarse, por ende, el principio de igualdad.

obstáculos legales mencionados y el principio de indisponibilidad lo impiden, así como el hecho de que, en determinadas circunstancias, podría haber intereses contrapuestos entre el tercero y el obligado tributario.

Solo un cambio legislativo que otorgue, a efectos de facilitar la gestión en las transmisiones onerosas, la condición de sustituto al adquirente que asuma la obligación de pago del IIVTNU en virtud de pacto o contrato, permitiría a este, sin ningún género de dudas, rectificar la autoliquidación, aunque ello exigiría reflexionar sobre la idoneidad de utilizar dicha figura en estos casos.

Hasta entonces, cabría plantearse si el tercero podría solicitar la rectificación a los únicos efectos de obtener una resolución administrativa para impugnarla directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, pero surgiría de nuevo el mismo interrogante que antes planteamos: ¿la jurisdicción contencioso-administrativa es revisora o una jurisdicción plena?, ¿entraría a conocer el fondo de la pretensión o examinaría simplemente la decisión de inadmisión?

Es loable que el TS desee allanar el camino para una satisfacción plena de pretensiones en vía administrativa sin necesidad de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, pero quizás el camino a seguir debiera ser el inverso: reconocer la plena jurisdicción en el ámbito contencioso-administrativo, y que los pactos entre particulares no surtiesen efecto frente a la Administración aplicadora y revisora del tributo.

Si la jurisdicción contencioso-administrativa no requiriese un acto administrativo previo que someter a control, y se instrumentase una acción de reconocimiento de derechos a ejercitar por parte de aquellos que ostenten un interés legítimo para actuar en vía contencioso-administrativa, pero no así en vía administrativa, se podrían tutelar sus intereses sin afectar al principio de indisponibilidad de la obligación tributaria. Cuestión distinta es si esos particulares intereses debieran ser tutelados por una jurisdicción contencioso-administrativo cuando estamos ante un mero acuerdo *inter privados*.

Referencias bibliográficas

- Checa González, C. (2005). El recurso de reposición contra los actos tributarios y los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales. En I. Martín Dégano, A. Vaquera García y G. Menéndez García (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*. Lex Nova. Tomo I.
- Falcón y Tella, R. (2017). Legitimación para recurrir la liquidación del tercero que asume contractualmente una obligación tributaria (Res. DGT 2 marzo 2017). *Quincena fiscal*, 13.
- Novoa García, C. (1991). Reclamaciones económico-administrativas. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. Instituto de Estudios Fiscales. Vol. II.
- Peña Alonso, J. L. (2005). Procedimiento económico-administrativo (Recordatorio de las cuestiones pendientes e idoneidad de las reformas incorporadas por la Ley 58/2003). En I. Martín Dégano, A. Vaquera García y G. Menéndez García (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*. Lex Nova. Tomo I.
- Vaquera García, A. (2010). Los pactos y convenios entre particulares y sus efectos tributarios: art. 17.4 LGT. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. Á. Collado Yurrita, J. Zornoza Pérez (Dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Aranzadi. Tomo I.