

Los sujetos obligados al pago de un tributo local por contrato se hallan legitimados para proceder a su impugnación

Análisis de la [STS de 30 de octubre de 2019, rec. núm. 3738/2018](#)

Neus Teixidor Martínez

Abogada en FI Group

Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid

Extracto

La sentencia objeto del presente análisis trata de determinar si se debe reconocer o no la legitimación para recurrir los tributos locales en vía contencioso-administrativa a los sujetos que ostentan un interés legítimo por asumir, en virtud de pacto o contrato, la obligación tributaria principal de su pago, sin tener la condición de sujeto pasivo. En el caso concreto, el Ayuntamiento de Leganés, como recurrente en casación, considera que, en virtud de la Ley general tributaria, la asunción de obligaciones tributarias mediante actos o contratos privados solo tiene eficacia entre las partes, por lo que no puede ser oponible a la Administración tributaria. En contraposición, la sociedad recurrida se opone a dicho recurso con base en la posición mantenida por la Dirección General de Tributos. En consecuencia, el Tribunal Supremo estudia la legitimación activa de los citados sujetos tanto en vía administrativa como contencioso-administrativa. La sentencia, por lo tanto, examina las previsiones de los recursos de reposición contenidas en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, en relación con la Ley general tributaria. Además, también se ocupa de la legitimación en la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal Constitucional.

1. Supuesto de hecho

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) de 30 de octubre de 2019 (rec. núm. 3738/2018 –NFJ075380–), de la que es ponente el magistrado don Rafael Toledano Cantero, tiene por objeto analizar si se debe reconocer o no la legitimación para recurrir en vía contencioso-administrativa a los sujetos que ostentan un interés legítimo por asumir en virtud de pacto o contrato la obligación tributaria principal de pago de un tributo local, pero que no tienen la condición de sujeto pasivo. Por lo tanto, la sentencia que nos ocupa analiza la interpretación del artículo 19.1 a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), en conexión con las previsiones del artículo 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y los apartados a) y d) del artículo 14.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL).

En el supuesto enjuiciado, el Consorcio Urbanístico Leganés Tecnológico transmitió a la sociedad Inverplan Inmobiliarios, SL, mediante escritura pública de fecha 11 de febrero de 2015, un bien inmueble situado en Leganés. Como consecuencia de dicha transmisión, el Consorcio Urbanístico Leganés Tecnológico presentó la correspondiente autoliquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), si bien el pago de dicho impuesto lo asumió, mediante el contrato de compraventa, la parte adquirente, esto es, Inverplan Inmobiliarios, SL.

Posteriormente, con fecha 10 de abril de 2015, el Consorcio Urbanístico Leganés Tecnológico y la sociedad Inverplan Inmobiliarios, SL presentaron una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IIVTNU, alegando que la transmisión realizada había puesto de manifiesto un decremento del valor de los terrenos y, por lo tanto, no se había realizado el hecho imponible del IIVTNU. Dicha solicitud fue desestimada mediante Decreto del concejal delegado de Hacienda, Patrimonio y Contratación del Ayuntamiento de Leganés de 5 de abril de 2016, dictado por delegación de la Junta de Gobierno Local. En dicho decreto se hacía

constar que ponía fin a la vía administrativa y que, contra el mismo, cabía recurso contencioso-administrativo, sin hacer mención alguna a la procedencia del recurso de reposición.

En consecuencia, siguiendo las previsiones contenidas en el pie de recurso, Inverplan Inmobiliarios, SL interpuso recurso contencioso-administrativo contra el mencionado decreto. No obstante, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 30 de Madrid, mediante Auto de 13 de febrero de 2017, inadmitió a trámite por falta de legitimación activa el recurso interpuesto. En concreto, dicho auto argumenta que:

[...] la recurrente no ostenta la condición de sujeto pasivo del interpuesto, no fue parte en el previo expediente administrativo ni interpuesto recurso de reposición preceptivo a la vía jurisdiccional, por lo que ninguna legitimación activa le alcanza al corresponder, en su caso, a la transmitente Consorcio Urbanístico Leganés Tecnológico.

A lo que añade que:

[...] la estimación o desestimación del recurso no alcanzará a la esfera de la entidad recurrente, pues en la resolución administrativa impugnada no figura esta en ninguna condición [...] todo ello sin perjuicio de las consecuencias privadas derivadas del pacto suscrito [...] a ventilar en la sede distinta a la presente.

Estando disconforme con dicho auto, la sociedad Inverplan Inmobiliarios, SL interpuso recurso de apelación. Este recurso fue resuelto mediante Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 7 de marzo de 2018 (rec. núm. 287/2017 –NFJ071607–), que, con cita de la Sentencia de la misma sección de 5 de octubre de 2017 (rec. núm. 165/2017 –NFJ069343–), estima el recurso interpuesto. Por lo tanto, esta sentencia revoca el auto de inadmisión y ordena la continuidad del procedimiento hasta la emisión de la sentencia correspondiente.

2. Doctrina del tribunal

Contra la sentencia anteriormente mencionada, el Ayuntamiento de Leganés interpuso recurso de casación (rec. núm. 3738/2018). En dicho recurso, el TS, como ya se ha apuntado con anterioridad, trata de dilucidar si los sujetos que asumen, en virtud de pacto o contrato, la obligación de abonar un tributo local, pese a no ser sujetos pasivos del mismo, ostentan legitimación o no para recurrir en vía contencioso-administrativa.

Como figura en el Auto de admisión de 3 de octubre de 2018 (rec. núm. 3738/2018 –NFJ071606–), este análisis debe tener en cuenta dos aspectos. Por un lado, hay que poner de manifiesto que la posibilidad de legitimación para interponer recurso de reposición tri-

butario local no se encuentra expresamente proscrita. A este respecto, el TS matiza que, salvo en los supuestos en los que pueda interponerse reclamación económico-administrativa, el recurso de reposición agota la vía administrativa local. Por otro lado, hay que tener presente que el derecho a la tutela judicial efectiva dispone que los juzgados y tribunales tienen la obligación de interpretar, con amplitud, las previsiones relativas a la atribución de legitimación activa previstas en las leyes procesales (en virtud del principio *pro actione*).

En el recurso de casación que nos ocupa, el Ayuntamiento de Leganés, como la parte recurrente, sostiene que la sentencia impugnada vulnera el artículo 19.1 a) de la LJCA en relación con los artículos 14.2 a) del TRLHL y 17.5 de la LGT. En concreto, considera que de dichos preceptos no puede entenderse que se halla legitimado para interponer recurso contencioso-administrativo quien, pese a no tener la condición de sujeto pasivo del IIVTNU, asume su pago mediante un pacto privado. Añade que el artículo 17.5 de la LGT dispone que los pactos entre particulares en relación con la asunción de pago de los tributos únicamente tienen efectos entre las partes (es decir, en la esfera privada) y, por lo tanto, no tienen eficacia ante la Administración. Por lo tanto, en el supuesto de hecho concreto, los acuerdos de pago del IIVTNU solo tienen eficacia entre el Consorcio Urbanístico Leganés Tecnológico y la sociedad Inverplan Inmobiliarios, SL.

En contraposición, Inverplan Inmobiliarios, SL se opone al recurso de casación con base en la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V0549/2017, de 2 de marzo (NFC064066), relativa a la legitimación activa para interponer recurso de reposición en relación con tributos locales y, en su caso, en vía contencioso-administrativa.

El TS inicia su argumentación citando el artículo 14.1 a) de la LJCA. Dicho precepto recoge los supuestos en los que las personas físicas o jurídicas tienen legitimación en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al ostentar un derecho o interés legítimo.

Por otro lado, según dispone el artículo 17.5 de la LGT, como regla general, la obligación tributaria no puede ser alterada por actos o convenios particulares. En otras palabras, dichos acuerdos no producen efectos ante la Administración, pero sí son válidos en las relaciones jurídico-privadas.

En el ámbito de la tributación local, el artículo 12 del TRLHL prevé que la gestión, la liquidación, la inspección y la tributación de los tributos locales deben realizarse siguiendo las previsiones de la LGT y otras leyes, así como las disposiciones de su desarrollo. No obstante, el artículo 14.2 del TRLHL pone de manifiesto que, con carácter general, el recurso de reposición se interpone contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos. Así, en su apartado d) dispone que:

d) Legitimación. Podrán interponer el recurso de reposición: 1.º Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos, así como los obligados de efectuar el ingreso de derecho público de que se trate. 2.º Cualquier otra persona

cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.

A juicio del TS, «[...] el último de los preceptos mencionados no proscribiera expresamente la legitimación para interponer el recurso de reposición tributario local de quienes asuman las obligaciones tributarias en virtud de su pacto o convenio [...]».

Sin embargo, hay que tener en cuenta que el artículo 232.2 d) de la LGT determina que, para la interposición de reclamaciones económico-administrativas, no están legitimados aquellos sujetos que asuman obligaciones tributarias en virtud de un pacto o contrato. Estas previsiones son aplicables, en virtud del artículo 233.3 de la LGT, al recurso de reposición.

En todo caso, el TS considera que el artículo 24.1 de la Constitución española reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva. Dicho derecho incluye el derecho al acceso a la jurisdicción, «[...] que se concreta en el derecho a ser parte en un proceso para poder promover la actividad jurisdiccional que desemboque en una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas». En este sentido, la Sala cita las Sentencias del Tribunal Constitucional 182/2008, de 22 de diciembre (NCJ047649), y 227/2007, de 22 de octubre (NCJ042546), que analizan este último aspecto. Con base en las mismas, la sentencia concluye que:

En definitiva, la legitimación procesal se configura legalmente, de suerte que la determinación del legitimado es una cuestión de estricta legalidad, sin más limitaciones que las prevenidas por el Tribunal Constitucional, limitación que se impone al legislador y al intérprete, de evitar restricciones que provoquen una lesión al derecho a la tutela judicial efectiva.

Por todo lo expuesto, el TS manifiesta que, únicamente respecto de los actos de gestión tributaria local en los que es preceptivo el recurso de reposición, debe reconocerse la legitimación de quienes, sin ser sujetos pasivos del impuesto, se hallan obligados a su pago mediante pacto o contrato. Así, argumenta que:

[...] las diferencias que informan la Ley de Haciendas Locales, en el particular ámbito de la legitimación para impugnar en vía de recurso de reposición preceptivo los actos de gestión de tributos locales dictados por órganos administrativos de los entes locales, son determinantes de la ampliación del ámbito de legitimación a quienes, estando legitimados para la interposición del recurso de reposición preceptivo en el ámbito tributario no pueden verse despoblados de la condición de interesados legítimos que la propia Ley de Haciendas Locales les reconoce para acceder a un medio de impugnación administrativa que resulta preceptivo y obligado para el posterior acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa.

En esta línea, expone que el tenor literal del artículo 14.2 d).2.º del TRLHL es muy claro y que, además:

[...] desde esta perspectiva, del 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, cuantificado y específico, en definitiva, un interés legítimo, como exige el art. 14.2 d).2.º TRLHL.

Por consiguiente, la sentencia que nos ocupa desestima el recurso de casación interpuesto. Asimismo, fija como doctrina que:

[...] se debe reconocer la legitimación para recurrir en la vía contencioso-administrativa por ostentar un interés legítimo a quienes, sin ser los sujetos pasivos, asuman en virtud de pacto o contrato la obligación tributaria principal de pago de un tributo –como el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana– al estar legitimados para interponer el recurso de reposición tributario local en aquellos casos, como el presente, en que dicho recurso agota la vía administrativa local.

3. Comentario crítico

Hace tiempo que la problemática planteada en la sentencia que ahora nos ocupa es un tema de actualidad. En esta revista lo abordamos en un número anterior (Teixidor, 2017, pp. 123-128).

En esa ocasión pusimos de manifiesto la existencia de jurisprudencia contradictoria al respecto. Así, la sentencia objeto de análisis fue la Sentencia del TSJ de Andalucía de 21 de noviembre de 2016 (rec. núm. 673/2016 –NFJ065553–), que, contrariamente a lo expuesto por el TS en la sentencia que ahora nos ocupa, consideró que no se podía reconocer a los sujetos obligados contractualmente al pago de tributos su legitimación para proceder a su impugnación. Debemos destacar que el caso analizado es parecido al que nos ocupa, pues en ambos casos se trata de supuestos relativos al IIVTNU.

Esta argumentación se basa en la Sentencia del TS de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 13 de mayo de 2010 (rec. núm. 296/2005 –NFJ038990–), también citada en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS de 30 de octubre de 2019 (rec. núm. 3738/2018 –NFJ075380–), cuyo estudio estamos realizando. Debemos tener en cuenta que el supuesto analizado en esa sentencia no es el mismo que nos ocupa, pues se trata de una sentencia relativa al impuesto sobre donaciones. En consecuencia, la argumentación contenida en la sentencia analizada y que se basa en la regulación contenida en el TRLHL no resulta aplicable.

Esta sentencia pone de manifiesto que las relaciones tributarias se basan en el principio de indisponibilidad de las posiciones tributarias, en virtud del ya mencionado artículo 17.5 de

la LGT. En consecuencia y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 1.255 del Código Civil (CC), los pactos contractuales solo pueden tener eficacia respecto de las partes contratantes, sin que puedan afectar a la Administración tributaria. En concreto, la mencionada sentencia argumenta que:

[...] la relación jurídica tributaria definida y cerrada legalmente, como se desprende de lo dispuesto en el art. 36 de la LGT, 17.4 de la actual, que responde al principio de indisponibilidad de las posiciones tributarias; que debe relacionarse con el art. 1.255 del CC, que recoge el principio de autonomía de la voluntad, la libertad civil de pactos, de suerte que los pactos y convenios que los particulares hayan tenido a bien estipular, dentro de los límites fijados en el citado artículo, incluidos, claro está, las consecuencias fiscales de los contratos o negocios que hayan realizado, serán válidos y producirán los efectos que le son propios, pero solo entre las partes contratantes, no respecto de terceros, en este caso la Administración tributaria, sin que la relación jurídica tributaria sufra lo más mínimo por dichos pactos, la posición jurídica del obligado tributario resulta ajena al pacto, solo el obligado tributario es el obligado a cumplir las obligaciones materiales y formales definidas legalmente y, evidentemente, el tercero, sean cuales sean los términos de lo pactado, en ningún caso puede sustituir al obligado tributario en la relación jurídica tributaria ni en ninguno de sus aspectos –ello sin perjuicio de su interés presente, desde luego, en la relación civil subyacente–.

Sin embargo, con ocasión de dicho comentario de sentencia y en contraposición a la argumentación contenida en la misma, también citamos y analizamos la Sentencia del TSJ de Madrid de 22 de diciembre de 2015 (rec. núm. 155/2015 –NFJ062670–). Esta sentencia, en línea con la que ahora nos ocupa, avala la legitimación activa para la interposición de un recurso de la persona que asume contractualmente la obligación de pagar el IIVTNU.

Por lo tanto, la Sentencia del TS de 30 de octubre de 2019 (rec. núm. 3738/2018 –NFJ075380–), objeto del presente estudio, fija doctrina y pone así fin a las diferencias interpretativas existentes entre los diferentes juzgados y tribunales. En consecuencia, en virtud de esta, deben entenderse legitimados los sujetos obligados contractualmente al pago de tributos locales para la interposición de recurso contencioso-administrativo. Sin embargo, debemos hacer varias apreciaciones al respecto.

En primer lugar, la legitimación se reconoce respecto de los tributos locales, pues deriva de la normativa de haciendas locales. Eso significa que no solo tiene implicaciones para el IIVTNU, sino que entendemos que esta interpretación también es aplicable al resto de tributos locales, como puede ser el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras o, entre otros, las tasas locales. No obstante, al derivar esta doctrina, como deja muy claro el TS, de las previsiones del TRLHL, ello supone que no es aplicable a otros tributos que se hallen fuera de ese ámbito, como podría ser, por ejemplo, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, lo que, sin duda, limita su ámbito de aplicación.

En segundo lugar, es indudable que la doctrina que se desprende de la sentencia analizada va a facilitar la interposición de recursos para todos aquellos sujetos que asumen el pago de tributos locales sin ser los sujetos pasivos del mismo. De hecho, uno de los supuestos en los que es habitual que se incorporen este tipo de cláusulas es en los contratos de arrendamiento financiero (también denominados «contratos de *leasing*»). En este sentido, la entidad Inverplan Inmobiliarios, SL, en su escrito de oposición al recurso de casación, cita la Consulta vinculante de la DGT V0549/2017, de 2 de marzo (NFC064066). Esta consulta analiza un supuesto en el que la consultante formaliza un contrato de arrendamiento financiero con una entidad financiera y que, en virtud de dicho contrato, la adquirente asume el pago del IIVTNU. A este respecto, la citada consulta dispone que «[...] la Administración tributaria competente, a la hora de exigir el IIVTNU, tendrá que dirigir su acción al sujeto pasivo de este impuesto, sujeto pasivo regulado en el artículo 106 del TRLHL anteriormente transcrito». Además, en relación con legitimación para impugnar la liquidación del IIVTNU, la DGT, al igual que la sentencia objeto de análisis, transcribe los artículos 14.2 del TRLHL y 233.3 y 232.2 d) de la LGT. Asimismo, tiene en cuenta que el apartado 1 de la disposición adicional cuarta de la LGT establece que «[!] la normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales». Por todo ello, con mención a la ya citada Sentencia del TS de 13 de mayo de 2010 (rec. núm. 296/2005 –NFJ038990–), la mencionada consulta concluye que «[d]e lo que se desprende que se encontrará legitimada para interponer recurso de reposición en el ámbito de los tributos locales cualquier persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto de liquidación dictado». Por lo tanto, la DGT ya apuntó, en dicha consulta, la argumentación que ha sido utilizada por el TS.

Por último, el Alto Tribunal insiste en el hecho de que dicha interpretación es aplicable a aquellos supuestos en los que es preceptiva la interposición de un recurso de reposición local. En otras palabras, la problemática analizada se refiere a los municipios que no disponen de Tribunal Económico-Administrativo. Sin embargo, esa misma controversia se plantea respecto del resto de municipios, en cuyo caso también se permite la presentación de recurso de reposición local, si bien de forma potestativa. Entendemos que, en esos supuestos, la argumentación debería ser la misma, pues, en caso contrario, se estaría produciendo una discriminación de los sujetos que tienen la posibilidad de interponer reclamación económico-administrativa respecto de los que únicamente pueden presentar recurso de reposición, permitiéndose, solo en este último caso, la legitimación de los sujetos que asumen el pago mediante contrato. Ello, por lo tanto, podría vulnerar el principio de igualdad, pues se estaría colocando en una situación más gravosa a los sujetos que pueden acudir a la vía económico-administrativa, al no reconocerles esa legitimación. No obstante, habrá que estar pendiente para ver cómo los juzgados y tribunales interpretan la legitimación en estos supuestos.

Referencia bibliográfica

Teixidor Martínez, N. (2017). El sujeto obligado contractualmente al pago del IIVTNU no se halla legitimado para impugnar esa liquidación. Análisis de la STSJ de Andalucía

de 21 de noviembre de 2016, rec. núm. 673/2016. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 411, 123-128.