

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)**

Neus Teixidor Martínez

*Abogada en Gómez de Mercado Abogados
Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid*

EXTRACTO

La sentencia objeto del presente análisis considera que el sujeto que se halla contractualmente obligado al pago del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) no ostenta legitimación procesal para impugnar la liquidación del citado impuesto. El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con base en diversas sentencias del Tribunal Supremo, constata que la asunción contractual de la obligación de pago del impuesto constituye un convenio entre particulares, que únicamente tiene efectos entre ellos y, por lo tanto, es válido en el ámbito civil. En otras palabras, según la sentencia analizada, la cláusula de asunción de pago del IIVTNU por un sujeto distinto al sujeto pasivo del mismo no supone la subrogación del obligado al pago en la posición del mencionado sujeto pasivo. En consecuencia, este pacto no tiene ningún efecto ante la Administración tributaria que dicta la liquidación del IIVTNU.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Granada) de 21 de noviembre de 2016 (rec. núm. 673/2016 [NFJ065553], de la que es ponente el magistrado don Federico Lázaro Guil, tiene por objeto analizar si los sujetos obligados contractualmente al pago del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en lo sucesivo IIVTNU) se hallan legitimados para recurrir las liquidaciones del citado impuesto.

Con fecha 13 de abril de 2015, el Ayuntamiento de Cullar Vega (Granada) dictó una liquidación del IIVTNU. Concretamente, se trataba de un bien inmueble ganancial que, conforme a la escritura de liquidación de gananciales, resultó adjudicado a doña Tania. De hecho, en virtud de la citada escritura, doña Tania quedó obligada contractualmente al pago del IIVTNU devengado por la transmisión efectuada por su exesposo. Por lo tanto, en este caso concreto, el sujeto pasivo del citado impuesto no se correspondía con el obligado al pago.

La problemática que nos ocupa surge del hecho de que doña Tania, pese a no recibir la condición de sujeto pasivo, decide recurrir la liquidación notificada. En el citado recurso, pone de manifiesto que ostenta un interés legítimo, pues se halla contractualmente obligada a pagar la misma.

Una vez agotada la vía administrativa, doña Tania interpone el correspondiente recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Granada (PO 975/2015). Así, la Sentencia del citado Juzgado de 18 de abril de 2016 declara la inadmisibilidad del recurso interpuesto contra la liquidación del IIVTNU de 13 de abril de 2015, al considerar que el sujeto obligado al pago de ese impuesto no se halla legitimado activamente para recurrir. En concreto, la sentencia de instancia concluye que «(s)in entrar a enjuiciar acerca de la legitimación de la actora, en relación con el hecho de no ser el sujeto pasivo del impuesto, la falta de legitimación activa deriva del hecho de que la actora no es quien interpone el recurso de reposición ni quien insta la certificación negativa, por lo que no puede interponer recurso contra la desestimación en vía administrativa. Ahora bien, si se entendiese como se dice en la demanda que el acto recurrido es la liquidación, el recurso sería extemporáneo toda vez que la notificación es de 29 de abril de 2015 y el recurso se interpone en fecha de 10 de diciembre de 2015».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Contra la sentencia anteriormente mencionada, doña Tania decide interponer recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (rec. núm. 673/2016). En el men-

cionado recurso, la recurrente sostiene que la sentencia apelada debió admitir el recurso contencioso-administrativo interpuesto, pues ella ostenta un interés legítimo propio derivado de la obligación contractual de asumir el pago del IIVTNU. Como cita la propia recurrente, esta tesis ha sido asumida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de diciembre de 2015 (rec. núm. 155/2015 [NFJ062670]), que será objeto de análisis en el apartado siguiente.

No obstante, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Granada) de 21 de noviembre de 2016, que resuelve el recurso que nos ocupa, concluye que la tesis sostenida por la recurrente es contraria a la doctrina del Tribunal Supremo. En este sentido, la Sala recoge diversas sentencias del Tribunal Supremo que consideran que no puede admitirse la legitimación procesal basada en el mero hecho de la asunción contractual de la obligación de pago del impuesto. Así, esa doctrina matiza que los convenios entre particulares únicamente producen efectos entre los mismos y, por lo tanto, solo pueden hacerse valer en el ámbito civil.

Concretamente, la sentencia que nos ocupa reproduce parcialmente la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010 (rec. núm. 296/2005 [NFJ038990]). La citada sentencia niega la legitimación de los sujetos que asumen la carga tributaria por pacto o convenio para interponer una eventual reclamación económico-administrativa contra la liquidación de la que deriva esa carga. Así, en las relaciones tributarias, rige el denominado principio de indisponibilidad de las posiciones tributarias. Concretamente, el artículo 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo LGT) establece que «(l)os 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 debe interpretarse en relación con el artículo 1.255 del Código Civil (en adelante CC) que dispone que «(l)os contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público». El mencionado artículo recoge el denominado principio de autonomía de la voluntad y la libertad civil de los pactos. En consecuencia, en el ámbito tributario, los citados pactos únicamente tendrán efectos entre las partes contratantes, pero no respecto de terceros (como puede ser, en este caso, la Administración tributaria). Por lo tanto, la existencia de pactos de esa naturaleza no altera la relación jurídico-tributaria existente, debiendo ser el obligado tributario el que cumpla con las obligaciones materiales y formales definidas legalmente. En otras palabras, el sujeto contractualmente obligado al pago del impuesto no puede sustituir al obligado tributario en la relación jurídico-tributaria, si bien las obligaciones derivadas de esa asunción de pago podrán hacerse valer en el ámbito civil.

Asimismo, la sentencia que nos ocupa también hace referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2002 (rec. núm. 3896/1997 [NFJ012565]), que contiene una argumentación similar a la de la sentencia anteriormente referenciada. En ese sentido, el Tribunal Supremo reitera que el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria es la consecuencia obligada de su naturaleza de obligación *ex lege*. Así, en palabras de la propia sentencia, esta obligación «[...] encuentra su más inmediato reflejo en la falta de legitimación de quien asumió obligaciones de pago de tributos en virtud de pacto o convenio para interponer reclamaciones económico-administrativas sobre ellas [...]». Por ello, la Sala concluye 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». En definitiva, un tercero que asume la obligación de pago por convenio no puede subrogarse en la posición del sujeto pasivo frente a la Administración, pero sin perjuicio de las eventuales reclamaciones civiles que puedan derivar de ese pacto.

Por todo lo expuesto, la Sala desestima el recurso de apelación interpuesto, pues considera que el sujeto contractualmente obligado al pago del IIVTNU no se halla legitimado para impugnar la liquidación del mismo. No obstante, dadas las serias dudas de derecho que plantea el caso, la desestimación se acuerda sin hacer especial pronunciamiento sobre el pago de las costas.

3. COMENTARIO CRÍTICO

En diversas ocasiones, los sujetos obligados contractualmente al pago de los tributos han intentado recurrir las liquidaciones de los mismos. En ese sentido, la tesis de la sentencia que nos ocupa es muy clara al considerar que los mencionados sujetos, al no recibir la condición de sujetos pasivos ni subrogarse en la misma, no se hallan legitimados para realizar esa impugnación.

La sentencia de instancia, no obstante, parece considerar que la falta de legitimación activa deriva del hecho de que la recurrente no fue quien interpuso el recurso de reposición contra la liquidación del IIVTNU ni tampoco quien solicitó la certificación negativa. Por lo tanto, considera que, al no existir actos en vía administrativa, la interposición del recurso contra la citada liquidación debe inadmitirse al entenderse interpuesto extemporáneamente.

Sin embargo, esa no es la tesis sostenida en la sentencia que nos ocupa y que resuelve el recurso de apelación contra la citada sentencia de instancia. Como hemos visto, la sentencia analizada considera que, en virtud de la doctrina del Tribunal Supremo relacionada con el principio de indisponibilidad de las posiciones tributarias de la LGT y el principio de autonomía de la voluntad del CC, el hecho de que el obligado al pago lo sea por disposición contractual no supone que esa cláusula le permita subrogarse en la posición del sujeto pasivo del IIVTNU. Según esa argumentación, los diversos pactos que las partes puedan realizar en relación con la asunción del pago de un tributo no afectan a la relación jurídico-tributaria. Por lo tanto, estos pactos no tienen efectos en los deberes y obligaciones que el sujeto pasivo ostenta frente a la Administración tributaria.

En contraposición con las sentencias anteriormente referenciadas, la parte recurrente basa sus pretensiones en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de diciembre de 2015 (rec. núm. 155/2015 [NFJ062670]). La mencionada sentencia avala la legitimación activa de la persona que asume contractualmente la obligación de pagar el IIVTNU. En ese caso concreto, el comprador del bien inmueble objeto de transmisión queda obligado contractualmente a asumir su pago. De hecho, esa legitimación ya fue reconocida por la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Madrid (PO 172/2013) al considerar que el obli-

gado al pago ostentaba un interés legítimo en la revisión de la legalidad del acto administrativo. No obstante, al estar disconforme con la doctrina emanada de esa sentencia, el Ayuntamiento de Ajalvir, órgano autor de la liquidación del IIVTNU, interpuso el correspondiente recurso de apelación. Concretamente, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid manifiesta que «(l)a Sala no comparte que la legitimación en estos supuestos dependa del hecho del pago». Asimismo, la sentencia considera que la estipulación contractual de pago del IIVTNU no altera en absoluto la posición del sujeto pasivo ni la relación jurídico-tributaria entre el mismo y la Administración. Sin embargo, la Sala prosigue argumentando que «(a)hora bien, una cuestión es la titularidad de la relación jurídica que nace con la obligación tributaria y otra es el interés que pueda tener en la existencia, cuantía y demás elementos de esa misma obligación la parte que ha contraído con el sujeto pasivo el deber de abonar su importe. Para esta última, la anulación del acto impugnado es susceptible de producir un efecto positivo o evitar un perjuicio cierto». Por todo ello, la sentencia desestima el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Ajalvir y considera que la asunción contractual de la obligación de pago del impuesto constituye legitimación procesal suficiente para recurrir las liquidaciones del mismo.

Debe destacarse que esta no es la primera sentencia que estima la posibilidad de que el sujeto que asume contractualmente el pago de un impuesto esté legitimado para impugnar las liquidaciones tributarias practicadas al sujeto pasivo. Lo cierto es que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha constatado reiteradamente la legitimación activa de los sujetos obligados contractualmente al pago del IIVTNU. De hecho, la sentencia anteriormente mencionada hace referencia a las Sentencias de 18 de mayo de 1998 (rec. núm. 918/1995), de 24 de abril de 2002 (rec. núm. 26/2002 [NFJ014918]) y de 16 de febrero de 2002 (rec. núm. 2286/1997 [NFJ012584]).

Todas estas sentencias toman en consideración el criterio establecido por la Sentencia del Tribunal Supremo número 9949/1987, de 13 de marzo (NFJ061864) que razona que, pese a los pactos que puedan formalizarse al respecto, la posición del contribuyente no se verá alterada por los mismos. No obstante, la sentencia prosigue exponiendo que esa conclusión no puede trasladarse al plano procesal para negar la legitimación de los obligados contractualmente al pago para impugnar las correspondientes liquidaciones tributarias. En consecuencia, la sentencia admite la legitimación del sujeto obligado al pago para recurrir esas liquidaciones. Sin embargo, la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2002 (rec. núm. 3896/1997), anteriormente mencionada, considera que esta Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1987 no es representativa de ningún criterio jurisprudencial, pues se trata de una única sentencia y esa interpretación ha sido rechazada por una reiterada doctrina del Tribunal Supremo (con cita a las Sentencias de 2, 25 y 26 de junio de 2001, recs. núms. 1735/1996 [NFJ011288], 3856/1996 [NFJ011271] y 3864/1996 [NFJ066364]).

Siguiendo la línea de estas últimas sentencias, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2012 (rec. núm. 4939/2008 [NFJ046323]), respecto del impuesto sobre actos jurídicos documentados, concluye que «[...] no puede alterarse la condición del obligado tributario y asumir dicha condición un tercero no previsto por la norma tributaria, de forma que los convenios entre particulares sobre tal cuestión solo producirán efectos entre ellos mismos, pudiendo hacerlas valer

en el ámbito civil, pero no frente a la Administración tributaria, que podrá exigir el pago del tributo tan solo a quien determina la norma legal». Por ello, el Tribunal Supremo niega el reconocimiento de la legitimidad para recurrir esa liquidación del sujeto contractualmente obligado al pago.

Asimismo, otra sentencia interesante es la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Granada) de 17 de marzo de 2003 (rec. núm. 5190/1997 [NFJ066365]). Si bien esta sentencia no se ocupa de la legitimación del obligado al pago del IIVTNU, trata la consideración de sujeto pasivo en aquellos supuestos en los que se ha producido la asunción de pago del mismo por un sujeto diferente al obligado tributario. En este caso, pese a probarse que el sujeto comprador asumió el pago del IIVTNU, se reitera que el citado pacto carece de efectos en relación con la obligación tributaria, por lo que, a efectos tributarios, el sujeto pasivo del impuesto sigue siendo el transmitente. Como se ha expuesto anteriormente, existe una reiterada jurisprudencia que avala que los pactos o convenios entre particulares no tienen efectos ante la Administración tributaria (con cita a las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1989 y 6 de abril de 1994).

A efectos del IIVTNU, debemos tener presente que, según el artículo 106.1 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, el sujeto pasivo del impuesto es el adquirente del terreno en transmisiones a título lucrativo o el transmitente en transmisiones a título oneroso. En virtud de las sentencias anteriormente comentadas, parece indiscutible que esa consideración de sujeto pasivo no puede verse alterada por ningún pacto entre particulares. De hecho, pese a existir esos pactos, parece que no puede entenderse que en ningún momento se produzca una subrogación en la posición del sujeto pasivo. Todo ello, debido al ya referenciado artículo 17.5 de la LGT que considera que los elementos de la obligación tributaria no pueden verse alterados por pactos entre particulares, pues se trata de una obligación indisponible (art. 18 de la LGT).

En definitiva, la problemática parece derivar de si los sujetos obligados al pago, pese a no recibir esa consideración de sujetos pasivos ni subrogarse en la misma, se hallan legitimados para recurrir las liquidaciones de las que derivan las cuotas tributarias que asumen. Como hemos visto, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha admitido la existencia de un interés legítimo de la persona obligada al pago, por lo que entiende que existe esa legitimación. Sin embargo, la sentencia objeto del presente análisis considera que los pactos o convenios respecto del pago del impuesto se realizan en virtud del principio de la voluntad de las partes (art. 1.255 del CC). Por lo tanto, estos pactos no tienen efectos en los deberes y obligaciones que el sujeto pasivo ostenta frente a la Administración tributaria. En otras palabras, estos pactos no tienen ningún efecto en el ámbito tributario y, por ende, no suponen legitimación alguna para el sujeto que asume contractualmente el pago del impuesto. Sin embargo, la mencionada sentencia considera que las controversias que pudiesen derivar de las obligaciones asumidas en virtud de esos pactos o contratos pueden hacerse valer ante la jurisdicción civil.

cionado recurso, la recurrente sostiene que la sentencia apelada debió admitir el recurso contencioso-administrativo interpuesto, pues ella ostenta un interés legítimo propio derivado de la obligación contractual de asumir el pago del IIVTNU. Como cita la propia recurrente, esta tesis ha sido asumida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de diciembre de 2015 (rec. núm. 155/2015 [NFJ062670]), que será objeto de análisis en el apartado siguiente.

No obstante, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Granada) de 21 de noviembre de 2016, que resuelve el recurso que nos ocupa, concluye que la tesis sostenida por la recurrente es contraria a la doctrina del Tribunal Supremo. En este sentido, la Sala recoge diversas sentencias del Tribunal Supremo que consideran que no puede admitirse la legitimación procesal basada en el mero hecho de la asunción contractual de la obligación de pago del impuesto. Así, esa doctrina matiza que los convenios entre particulares únicamente producen efectos entre los mismos y, por lo tanto, solo pueden hacerse valer en el ámbito civil.

Concretamente, la sentencia que nos ocupa reproduce parcialmente la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010 (rec. núm. 296/2005 [NFJ038990]). La citada sentencia niega la legitimación de los sujetos que asumen la carga tributaria por pacto o convenio para interponer una eventual reclamación económico-administrativa contra la liquidación de la que deriva esa carga. Así, en las relaciones tributarias, rige el denominado principio de indisponibilidad de las posiciones tributarias. Concretamente, el artículo 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo LGT) establece que «(l)os 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 debe interpretarse en relación con el artículo 1.255 del Código Civil (en adelante CC) que dispone que «(l)os contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público». El mencionado artículo recoge el denominado principio de autonomía de la voluntad y la libertad civil de los pactos. En consecuencia, en el ámbito tributario, los citados pactos únicamente tendrán efectos entre las partes contratantes, pero no respecto de terceros (como puede ser, en este caso, la Administración tributaria). Por lo tanto, la existencia de pactos de esa naturaleza no altera la relación jurídico-tributaria existente, debiendo ser el obligado tributario el que cumpla con las obligaciones materiales y formales definidas legalmente. En otras palabras, el sujeto contractualmente obligado al pago del impuesto no puede sustituir al obligado tributario en la relación jurídico-tributaria, si bien las obligaciones derivadas de esa asunción de pago podrán hacerse valer en el ámbito civil.

Asimismo, la sentencia que nos ocupa también hace referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2002 (rec. núm. 3896/1997 [NFJ012565]), que contiene una argumentación similar a la de la sentencia anteriormente referenciada. En ese sentido, el Tribunal Supremo reitera que el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria es la consecuencia obligada de su naturaleza de obligación *ex lege*. Así, en palabras de la propia sentencia, esta obligación «[...] encuentra su más inmediato reflejo en la falta de legitimación de quien asumió obligaciones de pago de tributos en virtud de pacto o convenio para interponer reclamaciones económico-administrativas sobre ellas [...]». Por ello, la Sala concluye 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». En definitiva, un tercero que asume la obligación de pago por convenio no puede subrogarse en la posición del sujeto pasivo frente a la Administración, pero sin perjuicio de las eventuales reclamaciones civiles que puedan derivar de ese pacto.

Por todo lo expuesto, la Sala desestima el recurso de apelación interpuesto, pues considera que el sujeto contractualmente obligado al pago del IIVTNU no se halla legitimado para impugnar la liquidación del mismo. No obstante, dadas las serias dudas de derecho que plantea el caso, la desestimación se acuerda sin hacer especial pronunciamiento sobre el pago de las costas.

3. COMENTARIO CRÍTICO

En diversas ocasiones, los sujetos obligados contractualmente al pago de los tributos han intentado recurrir las liquidaciones de los mismos. En ese sentido, la tesis de la sentencia que nos ocupa es muy clara al considerar que los mencionados sujetos, al no recibir la condición de sujetos pasivos ni subrogarse en la misma, no se hallan legitimados para realizar esa impugnación.

La sentencia de instancia, no obstante, parece considerar que la falta de legitimación activa deriva del hecho de que la recurrente no fue quien interpuso el recurso de reposición contra la liquidación del IIVTNU ni tampoco quien solicitó la certificación negativa. Por lo tanto, considera que, al no existir actos en vía administrativa, la interposición del recurso contra la citada liquidación debe inadmitirse al entenderse interpuesto extemporáneamente.

Sin embargo, esa no es la tesis sostenida en la sentencia que nos ocupa y que resuelve el recurso de apelación contra la citada sentencia de instancia. Como hemos visto, la sentencia analizada considera que, en virtud de la doctrina del Tribunal Supremo relacionada con el principio de indisponibilidad de las posiciones tributarias de la LGT y el principio de autonomía de la voluntad del CC, el hecho de que el obligado al pago lo sea por disposición contractual no supone que esa cláusula le permita subrogarse en la posición del sujeto pasivo del IIVTNU. Según esa argumentación, los diversos pactos que las partes puedan realizar en relación con la asunción del pago de un tributo no afectan a la relación jurídico-tributaria. Por lo tanto, estos pactos no tienen efectos en los deberes y obligaciones que el sujeto pasivo ostenta frente a la Administración tributaria.

En contraposición con las sentencias anteriormente referenciadas, la parte recurrente basa sus pretensiones en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de diciembre de 2015 (rec. núm. 155/2015 [NFJ062670]). La mencionada sentencia avala la legitimación activa de la persona que asume contractualmente la obligación de pagar el IIVTNU. En ese caso concreto, el comprador del bien inmueble objeto de transmisión queda obligado contractualmente a asumir su pago. De hecho, esa legitimación ya fue reconocida por la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Madrid (PO 172/2013) al considerar que el obli-

gado al pago ostentaba un interés legítimo en la revisión de la legalidad del acto administrativo. No obstante, al estar disconforme con la doctrina emanada de esa sentencia, el Ayuntamiento de Ajalvir, órgano autor de la liquidación del IIVTNU, interpuso el correspondiente recurso de apelación. Concretamente, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid manifiesta que «(l)a Sala no comparte que la legitimación en estos supuestos dependa del hecho del pago». Asimismo, la sentencia considera que la estipulación contractual de pago del IIVTNU no altera en absoluto la posición del sujeto pasivo ni la relación jurídico-tributaria entre el mismo y la Administración. Sin embargo, la Sala prosigue argumentando que «(a)hora bien, una cuestión es la titularidad de la relación jurídica que nace con la obligación tributaria y otra es el interés que pueda tener en la existencia, cuantía y demás elementos de esa misma obligación la parte que ha contraído con el sujeto pasivo el deber de abonar su importe. Para esta última, la anulación del acto impugnado es susceptible de producir un efecto positivo o evitar un perjuicio cierto». Por todo ello, la sentencia desestima el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Ajalvir y considera que la asunción contractual de la obligación de pago del impuesto constituye legitimación procesal suficiente para recurrir las liquidaciones del mismo.

Debe destacarse que esta no es la primera sentencia que estima la posibilidad de que el sujeto que asume contractualmente el pago de un impuesto esté legitimado para impugnar las liquidaciones tributarias practicadas al sujeto pasivo. Lo cierto es que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha constatado reiteradamente la legitimación activa de los sujetos obligados contractualmente al pago del IIVTNU. De hecho, la sentencia anteriormente mencionada hace referencia a las Sentencias de 18 de mayo de 1998 (rec. núm. 918/1995), de 24 de abril de 2002 (rec. núm. 26/2002 [NFJ014918]) y de 16 de febrero de 2002 (rec. núm. 2286/1997 [NFJ012584]).

Todas estas sentencias toman en consideración el criterio establecido por la Sentencia del Tribunal Supremo número 9949/1987, de 13 de marzo (NFJ061864) que razona que, pese a los pactos que puedan formalizarse al respecto, la posición del contribuyente no se verá alterada por los mismos. No obstante, la sentencia prosigue exponiendo que esa conclusión no puede trasladarse al plano procesal para negar la legitimación de los obligados contractualmente al pago para impugnar las correspondientes liquidaciones tributarias. En consecuencia, la sentencia admite la legitimación del sujeto obligado al pago para recurrir esas liquidaciones. Sin embargo, la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2002 (rec. núm. 3896/1997), anteriormente mencionada, considera que esta Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1987 no es representativa de ningún criterio jurisprudencial, pues se trata de una única sentencia y esa interpretación ha sido rechazada por una reiterada doctrina del Tribunal Supremo (con cita a las Sentencias de 2, 25 y 26 de junio de 2001, recs. núms. 1735/1996 [NFJ011288], 3856/1996 [NFJ011271] y 3864/1996 [NFJ066364]).

Siguiendo la línea de estas últimas sentencias, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2012 (rec. núm. 4939/2008 [NFJ046323]), respecto del impuesto sobre actos jurídicos documentados, concluye que «[...] no puede alterarse la condición del obligado tributario y asumir dicha condición un tercero no previsto por la norma tributaria, de forma que los convenios entre particulares sobre tal cuestión solo producirán efectos entre ellos mismos, pudiendo hacerlas valer

en el ámbito civil, pero no frente a la Administración tributaria, que podrá exigir el pago del tributo tan solo a quien determina la norma legal». Por ello, el Tribunal Supremo niega el reconocimiento de la legitimidad para recurrir esa liquidación del sujeto contractualmente obligado al pago.

Asimismo, otra sentencia interesante es la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Granada) de 17 de marzo de 2003 (rec. núm. 5190/1997 [NFJ066365]). Si bien esta sentencia no se ocupa de la legitimación del obligado al pago del IIVTNU, trata la consideración de sujeto pasivo en aquellos supuestos en los que se ha producido la asunción de pago del mismo por un sujeto diferente al obligado tributario. En este caso, pese a probarse que el sujeto comprador asumió el pago del IIVTNU, se reitera que el citado pacto carece de efectos en relación con la obligación tributaria, por lo que, a efectos tributarios, el sujeto pasivo del impuesto sigue siendo el transmitente. Como se ha expuesto anteriormente, existe una reiterada jurisprudencia que avala que los pactos o convenios entre particulares no tienen efectos ante la Administración tributaria (con cita a las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1989 y 6 de abril de 1994).

A efectos del IIVTNU, debemos tener presente que, según el artículo 106.1 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, el sujeto pasivo del impuesto es el adquirente del terreno en transmisiones a título lucrativo o el transmitente en transmisiones a título oneroso. En virtud de las sentencias anteriormente comentadas, parece indiscutible que esa consideración de sujeto pasivo no puede verse alterada por ningún pacto entre particulares. De hecho, pese a existir esos pactos, parece que no puede entenderse que en ningún momento se produzca una subrogación en la posición del sujeto pasivo. Todo ello, debido al ya referenciado artículo 17.5 de la LGT que considera que los elementos de la obligación tributaria no pueden verse alterados por pactos entre particulares, pues se trata de una obligación indisponible (art. 18 de la LGT).

En definitiva, la problemática parece derivar de si los sujetos obligados al pago, pese a no recibir esa consideración de sujetos pasivos ni subrogarse en la misma, se hallan legitimados para recurrir las liquidaciones de las que derivan las cuotas tributarias que asumen. Como hemos visto, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha admitido la existencia de un interés legítimo de la persona obligada al pago, por lo que entiende que existe esa legitimación. Sin embargo, la sentencia objeto del presente análisis considera que los pactos o convenios respecto del pago del impuesto se realizan en virtud del principio de la voluntad de las partes (art. 1.255 del CC). Por lo tanto, estos pactos no tienen efectos en los deberes y obligaciones que el sujeto pasivo ostenta frente a la Administración tributaria. En otras palabras, estos pactos no tienen ningún efecto en el ámbito tributario y, por ende, no suponen legitimación alguna para el sujeto que asume contractualmente el pago del impuesto. Sin embargo, la mencionada sentencia considera que las controversias que pudiesen derivar de las obligaciones asumidas en virtud de esos pactos o contratos pueden hacerse valer ante la jurisdicción civil.