

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

Acerca de la legitimación del tercero que asume el pago del tributo por un pacto privado para interponer el recurso contencioso-administrativo en los tributos locales con recurso de reposición obligatorio

Comentario al Auto del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. El origen de todo: la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid recurrida en casación.
- IV. El fundamento de la admisión del recurso de casación en el Auto del Tribunal Supremo y el ámbito específico de la cuestión jurídica a resolver.
- V. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

¿Está legitimado para interponer un recurso contencioso-administrativo quien sin ser el sujeto pasivo ha asumido el pago de un tributo en virtud de un pacto privado? ¿La respuesta a esta cuestión es la misma con independencia del sistema de recursos en materia tributaria aplicable al tributo de que se trate? ¿O esta respuesta puede ser distinta en relación con los tributos para los que se prevé un recurso de reposición obligatorio que pone fin a la vía administrativa frente a aquellas otras figuras tributarias respecto a las que se aplica un recurso de reposición potestativo y una vía económico-administrativa obligatoria? ¿Pueden ser relevantes para responder a esta cuestión las circunstancias del caso particular y en concreto si el recurso o recursos en la vía administrativa previos a la vía jurisdiccional donde se plantea la legitimación o no del tercero fueron interpuestos o no por el verdadero sujeto pasivo? ¿Existe o no, en fin, jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo sobre esta materia, en general o en un caso o grupo de casos en particular?

Todos estos interrogantes, que afectan a un tema clásico en el Derecho tributario, pero que sigue siendo de actualidad, surgen a partir del reciente Auto del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 (rec. 3738/2018, ponente D. José Antonio Moreno Fernández). De ahí que hayamos prestado nuestra atención en él, no tanto para dar respuesta a las preguntas señaladas, sino simplemente para poner de relieve que estas son las preguntas y que siguen existiendo hoy, sin haber aún una respuesta cerrada para todas ellas.

Comencemos, pues, conociendo las circunstancias del caso.

II. LOS HECHOS

El 10 de abril de 2015 el Consorcio Urbanístico de Leganés Tecnológico y, en su nombre y representación, en calidad de apoderado, la entidad INVERPLAN INMOBILIARIOS, S.L., presentó ante el Ayuntamiento de Leganés una solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que había presentado con anterioridad en relación con la venta de un bien inmueble que había realizado a la entidad INVERPLAN INMOBILIARIOS, S.L. mediante una escritura pública de 11 de febrero de 2015. Esta solicitud de rectificación de autoliquidación se fundamentaba

en que se entendía que no se había producido la sujeción a este impuesto municipal al haberse producido un decremento del valor de la parcela vendida.

Sin embargo, esta solicitud de rectificación de autoliquidación fue desestimada mediante un decreto de 5 de abril de 2016, dictado por el Concejal Delegado de Hacienda, Patrimonio y Contratación, actuando por delegación de la Junta de Gobierno Local. En la notificación de este acuerdo se indicaba que ponía fin a la vía administrativa y que contra el mismo cabía interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Madrid.

La entidad INVERPLAN INMOBILIARIOS, S.L. interpuso un recurso contencioso-administrativo contra el anterior decreto, en el que se indicaba, entre otras cuestiones, que si bien el sujeto pasivo del IIVTNU era el Consorcio Urbanístico Leganés Tecnológico, ella había asumido la obligación de pagar el impuesto por un pacto expreso entre ambos que fue recogido en la propia escritura de compraventa.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 30 de Madrid, mediante auto de 13 de febrero de 2017, inadmitió a trámite el recurso, el número 242/2016, lo que se fundamentó esencialmente en la falta de legitimación activa de la entidad INVERPLAN INMOBILIARIOS, S.L.

Esta última entidad, contra aquel auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 30 de Madrid, interpuso un recurso de apelación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que con el número 287/2017 es asignado a la Sección Novena. El 7 de marzo de 2018 se dicta la sentencia resolviendo este recurso, en la que se estima el mismo. Se revoca, por tanto, el auto de 13 de febrero de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 30 de Madrid, en el que se inadmitía el recurso, ordenándose así por el Tribunal Superior de Justicia que continuara el procedimiento en el Juzgado hasta la sentencia.

El Ayuntamiento de Leganés, mediante escrito fechado el 3 de mayo de 2018, preparó un recurso de casación contra esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de marzo de 2018. La Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Madrid tuvo por preparado el

recurso de casación en auto de 16 de mayo de 2018, emplazando a las partes para su comparecencia ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ambas partes comparecen, el 7 de junio INVERPLAN INMOBILIARIOS, S.L., el 3 de julio el Ayuntamiento de Leganés.

El Tribunal Supremo, mediante su auto de 3 de octubre de 2018, admite el recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional, la siguiente cuestión: "Determinar si se debe reconocer o no 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 local -como el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana-, teniendo en cuenta, por un lado, que no está expresamente proscrita su legitimación para interponer el recurso de reposición tributario local y que dicho recurso agotará la vía administrativa previa en buena parte de los casos -en todos los que no existan reclamaciones económico-administrativas locales-; y, por otro lado, que el derecho a la tutela judicial efectiva impone a los tribunales la obligación de interpretar con amplitud las fórmulas que las leyes procesales utilicen en orden a la atribución de legitimación activa -principio pro actione-".

En este auto también se dispone que las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 19.1 a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el artículo 17.5 de la Ley General Tributaria y el artículo 14.2 a) y d) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

III. EL ORIGEN DE TODO: LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID RECURRIDA EN CASACIÓN

1. La sentencia de 7 de marzo de 2018 reproduce parte de la sentencia 5 de octubre de 2017

Lo que se recurre en casación ante el Tribunal Supremo y deberá ser objeto de enjuiciamiento por el alto tribunal tras haberse admitido el recurso de casación mediante el auto de 3 de octubre de 2018 es la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de marzo de 2018 (rec. 287/2017, ponente D Joaquín Herrero Muñoz-Cobo). No obstante, esta sentencia, tal como en ella se señala

expresamente, se limita a reproducir gran parte de una sentencia anterior del mismo tribunal, al haberse abordado ya en ella la misma cuestión planteada, la legitimación de una entidad para interponer un recurso contencioso-administrativo, en un supuesto que afectaba al IIVTNU. Se trata de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de octubre de 2017 (rec. 165/2017, ponente D. José Luis Quesada Varea).

En esta sentencia de octubre de 2017, al igual que ocurría en la posterior sentencia de marzo de 2018 que la reproduce parcialmente, se resolvió un recurso de apelación interpuesto por una entidad que había asumido la obligación de pago del IIVTNU en virtud de un pacto privado con el sujeto pasivo del impuesto, que era otro, contra un auto del juzgado de lo contencioso-administrativo de Madrid número 30, que inadmitió el recurso contencioso-administrativo correspondiente por falta de legitimación de dicha entidad. Aunque no hemos podido conocer el texto completo de los autos del juzgado de lo contencioso-administrativo de Madrid número 30, que fueron de 23 de diciembre de 2016 (rec. 417/2016) y de 13 de febrero de 2017 (rec. 242/2016), por tratarse del mismo juzgado y por la cercanía de las fechas, cabe entender que los argumentos empleados en ambos fueron esencialmente los que se utilizaron en el segundo de ellos, de acuerdo a la información que aporta el auto del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018: "(i) que «la recurrente no ostenta la condición de sujeto pasivo del impuesto, no fue parte en el previo expediente administrativo ni interpuso 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», y que (ii) «la estimación o desestimación del recurso no alcanzará a la esfera de la entidad recurrente, pues en la resolución administrativa impugnada no figura ésta en ninguna condición [...] todo ello sin perjuicio de las consecuencias privadas derivadas del pacto suscrito [...] a ventilar en sede distinta a la presente»".

2. ¿No se presentó el obligado recurso de reposición que agota la vía administrativa?

De todos modos hay un determinado aspecto que se menciona en el primero de los argumentos empleados en el auto del juzgado de lo contencioso-administrativo de 13 de febrero de 2017 que tiene que ver con las circunstancias del caso y que no parece que se produjera en el supuesto enjuiciado por el auto de

23 de diciembre de 2016: la falta de interposición del recurso de reposición. Efectivamente, según hemos puesto de relieve al exponer los hechos, tras el decreto del ayuntamiento por el que se desestimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación que había presentado el sujeto pasivo del impuesto, se presentó directamente el recurso contencioso-administrativo, pese a que lo procedente hubiera sido presentar primero el obligado recurso de reposición, de acuerdo a la regulación legal aplicable.

En cualquier caso, aunque el auto del juzgado lo menciona, no parece que lo dote de especial trascendencia porque toda su argumentación parece girar en torno a la falta de legitimación de la entidad que asume el pago del IIVTNU en virtud de un pacto privado. Tampoco posteriormente el Tribunal Superior de Justicia de Madrid da importancia alguna a este detalle, puesto que se centra directamente en la problemática acerca de la legitimación o no del tercero no sujeto pasivo pese a estar obligado al pago del impuesto por un pacto privado. Quizá en ello tuvo mucho que ver que el error cometido por la entidad que interpuso directamente el recurso contencioso-administrativo ante el juzgado fuera provocado por la propia Administración municipal pues, según los datos que aporta el auto del Tribunal Supremo, en la notificación del decreto por el que se desestimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación se indicó que ponía fin a la vía administrativa y que contra el mismo cabía recurso contencioso-administrativo ante los juzgados de lo contencioso-administrativo de Madrid.

Si hemos puesto de relieve esa diferencia entre los dos supuestos enjuiciados que dieron lugar después a las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 octubre de 2017 y de 7 de marzo de 2018 es únicamente para tenerlo en cuenta al contener la segunda una reproducción de una parte bastante amplia de la primera.

3. Dos circunstancias importantes previas

La sentencia de 5 de octubre de 2017, inmediatamente antes del análisis directo de la cuestión relativa a la legitimación o no para interponer el recurso contencioso-administrativo del tercero que asumió el pago del IIVTNU por un pacto privado que es la que se reproduce en la sentencia de 7 de marzo de 2018, deja constancia (esta es la expresión que emplea la sentencia) “de dos circunstancias importantes”. Deben ser tenidas en cuenta para entender mejor el sentido de lo

que se dice a continuación, pese a que esto último es lo que únicamente se traslada después a la sentencia posterior, que es la recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, sin haberse reproducido previamente esas dos circunstancias importantes.

“En primer lugar –dice el Tribunal Superior de Justicia de Madrid-, no es objeto de este recurso, y, por tanto, tampoco del pronunciamiento de la Sala, decidir a cuál de esas dos entidades corresponde la condición de sujeto pasivo del impuesto, pues esta resulta inalterable por convenio de los particulares en virtud del art. 17.5 LGT . Una proyección de esta regla –añade- es la privación de la cualidad de interesado en vía económico-administrativa por así preverlo los arts. 167.d) de la antigua LGT y el 232.2.b) de la actual, norma que ha considerado ajustada a la Constitución el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de julio de 2002 (rec. 3896/1997)”.

“En segundo lugar –señala a continuación el tribunal madrileño-, la condición de interesada de STOKI –se estaba refiriendo a STOKI MUR 2014, S.L., que era la entidad que asumió la obligación de pagar el impuesto por un pacto privado- no fue discutida en sede administrativa, donde intervino con tal carácter el citado Consorcio –también en el supuesto enjuiciado en esta sentencia era un consorcio, el consorcio urbanístico “Los Molinos-Buenavista”, el sujeto pasivo del IIVTNU, aunque el correspondiente ahora a otro municipio distinto, el de Getafe- como responsable de la deuda tributaria, interponiendo recurso de reposición contra la liquidación y originando el acto administrativo definitivo que es ahora recurrido en sede contenciosa”.

Debe ponerse de relieve la trascendencia de tener presente de principio estas “circunstancias importantes” porque con ellas el tribunal trata de identificar el ámbito en el que en realidad se sitúa su decisión y del cual no puede sacarse: porque no se está planteando quién es el sujeto pasivo del impuesto (primera circunstancia importante); ni tampoco quién está legitimado para intervenir en la vía administrativa previa al proceso contencioso-administrativo, puesto que en el supuesto enjuiciado quien intervino en dicha vía administrativa previa fue el sujeto pasivo del IIVTNU (segunda circunstancia importante), que en uno y otro caso eran consorcios. En definitiva, lo que se está cuestionando es la legitimación para presentar el recurso contencioso-administrativo del tercero que asumió el pago del

impuesto en virtud de un pacto privado, pues fue solo entonces cuando interviene dicho tercero.

4. La falta de un criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo claramente uniforme y la jurisprudencia anterior del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

En la parte de la sentencia de 5 de octubre de 2017 que ya sí que es reproducida en la sentencia de 7 de marzo de 2018 se pone de relieve ante todo que el "asunto controvertido no presenta una fácil solución a causa de la falta de un criterio jurisprudencial claramente uniforme". Y para justificar esta afirmación hace una llamada a varias sentencias del Tribunal Supremo: de 13 de marzo de 1987 (rec. 63568/1984), de 19 de noviembre de 1993 (núm. 3527), de 2, de 24 y de 26 de junio de 2001 (rec. 1735, 3586 y 3864/1996), de 1 de julio de 2002 (rec. 3896/1997) y de 13 de mayo de 2010 (rec. 296/2005).

Quizá precisamente por esta ausencia de criterio claramente uniforme en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, señala a continuación que la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, como habría alegado la entidad apelante, "resolvió en sentencia 1103/2015, de 22 de diciembre (rec. 155/2015), a favor de la legitimación activa (debe reiterarse que exclusivamente en el ámbito jurisdiccional –se precisa por el tribunal madrileño-) de quien había asumido contractualmente la obligación de pagar el impuesto, precisamente el IIVTNU, como aquí ocurre". "Posteriormente –añade el Tribunal Superior de Justicia de Madrid-, la sentencia de esta Sección Novena núm. 262/2017, de 18 de abril (rec. 832/2015), abordó el problema y ofreció una solución que aparentemente podría parecer contraria, pero no fue así, porque en realidad negó la legitimación para reclamar de la Administración la devolución de ingresos indebidos de quien había realizado el pago por haberlo estipulado con el sujeto pasivo del impuesto".

Creemos que de nuevo el tribunal madrileño insiste en algo que trata de precisar el alcance o ámbito objetivo de la decisión que va a tomar sobre la cuestión planteada de la legitimación del tercero que asume el pago de un tributo en virtud de un pacto privado y que además constituiría una manifestación más de una línea jurisprudencial que tenía precedentes anteriores: su pronunciamiento anterior del año 2015 que cita admite la legitimación del tercero exclusivamente en

el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa; y, la sentencia de 2017 que igualmente se menciona no es contraria al criterio de esa sentencia anterior porque si bien niega la legitimación del tercero es a efectos de una solicitud de devolución de ingresos indebidos y no, por tanto, a efectos de presentar un recurso contencioso-administrativo.

5. La argumentación del Tribunal a favor de la legitimación del tercero

A partir de lo anterior, puede el Tribunal Superior de Justicia de Madrid señalar que “el auto del Juzgado de ningún modo puede tacharse de irrazonable” si bien adelanta ya que esto es así “aunque la Sala no lo comparta plenamente”, exponiendo a continuación su detallada y fundada argumentación al respecto.

El tribunal madrileño comienza haciendo referencia a dos aspectos, que guardarían una íntima relación con la legitimación en el proceso contencioso-administrativo: al concepto de interés legítimo y a la relación de Derecho material sobre la que giraría el objeto del proceso.

“El concepto de interés legítimo, base de la legitimación procesal a que alude el art. 19 LJCA –afirma el tribunal- equivale a la titularidad potencial de una posición de ventaja o de una utilidad jurídica por parte de quien ejercita la pretensión y que se materializaría de prosperar ésta; utilidad que sin duda dispone la anulación de una liquidación tributaria para quien viene obligado, en definitiva, a satisfacerla. Pero, por otro lado –añade después-, la legitimación está fundada en la relación de Derecho material entre el sujeto accionante y el objeto del proceso, y una relación de esta naturaleza no se da en quien no es ni puede ser sujeto pasivo del tributo por la simple razón de que las obligaciones tributarias son indisponibles. Ni en el ámbito del proceso ni en el extraprocesal podría oponerse con éxito la falta de titularidad de la deuda tributaria por haberse transmitido a un tercero por contrato, dado que, además, la validez de la subrogación pasiva requiere el consentimiento del acreedor (art. 1205 CC). La admisión de la legitimación podría ser utilizada excepcionalmente como un modo de interferir en la relación jurídico-tributaria en perjuicio de la Hacienda Pública”.

A continuación el Tribunal Superior de Justicia de Madrid introduce algunas reflexiones en relación con la tesis que niega la legitimación en el proceso contencioso-administrativo del tercero no sujeto pasivo que ha asumido el pago del

impuesto en virtud de un pacto. Así, puede señalar el órgano judicial que “La tesis que niega la legitimación parece encontrar un obstáculo al analizar hasta qué punto son efectivos los derechos del tercero obligado al pago en virtud de contrato, pues difícilmente podría prosperar una acción civil de reembolso contra el verdadero sujeto pasivo cuando esta acción tiene que pasar necesariamente, en la inmensa mayoría de los casos, por desvirtuar la legalidad de la liquidación emanada de la Administración tributaria. También es cierto que la falta de legitimación para actuar en sede administrativa obstaculiza el acceso al proceso judicial, dada la necesidad de agotar la vía administrativa previa, pero esta situación no concurre en supuestos, como el actual, en que el sujeto pasivo del tributo ha intervenido ante el Ayuntamiento exaccionante promoviendo la revisión de la liquidación a través del recurso de reposición y finalizando de este modo la vía administrativa”.

Con estas dos ideas se ponen de relieve dos cuestiones de gran trascendencia. Por un lado, que esa pretendida separación entre el plano tributario y el plano civil en estos supuestos de asunción del pago de un tributo por un tercero no sujeto pasivo no puede desconocer que será imposible en la práctica conseguir la devolución de un eventual ingreso indebido del impuesto por la ilegalidad de la liquidación del mismo que ha sido pagado por el tercero al haber asumido el pago del mismo en virtud de un pacto si no se logra la revisión y anulación de dicha liquidación, y en esta revisión y anulación puede tener escaso interés el verdadero sujeto pasivo que, sin embargo, no asume en la realidad el pago del impuesto al corresponder a un tercero de acuerdo a un pacto privado. Y, por otro lado, que pese a que con carácter general existe el problema de que de nada serviría una legitimación del tercero no sujeto pasivo en estos casos en el proceso contencioso-administrativo, si no existe tal legitimación en la necesaria vía administrativa previa, este problema puede obviarse, al no plantearse, cuando en la vía administrativa previa actuó el verdadero sujeto pasivo, suscitándose así la cuestión acerca de la legitimación del tercero solo en el proceso jurisdiccional contencioso-administrativo posterior. Esto es precisamente lo que ocurría en el supuesto objeto de enjuiciamiento por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Finaliza el tribunal madrileño fundamentando su posición a favor de la legitimación del tercero en el proceso contencioso-administrativo: “Llegados a este punto –señala-, consideramos que las importantes dudas que se suscitan deben resolverse a favor de la legitimación activa por dos razones. Primera, la que deriva de la aplicación de normas estrictamente procesales, que son las que ahora están

en juego. Entre ellas tiene primacía el art. 19 LJCA , cuyas disposiciones, ya de por sí amplias, deben interpretarse con sujeción al principio pro actione , el cual tiene su entronque en el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.2 CE e implica «la forzosa selección de la interpretación más favorable a la admisión de entre todas las posibles» (Sentencia del Tribunal Constitucional 209/2013, de 16 de diciembre). Segunda razón, la inexistencia de todo indicio de que el interés de la recurrente sea otro distinto del legítimo de discutir en el marco jurisdiccional la legalidad de la liquidación tributaria, con el consiguiente beneficio económico que la reportaría su anulación; a lo que cabría añadir la ausencia de todo perjuicio para el crédito de la Administración tributaria municipal, ya que la relación material subsiste con todas sus consecuencias respecto al Consorcio en su condición de legalmente obligado”.

Se trata, en nuestra opinión, de dos argumentos sólidos y convincentes, que introducen en esta problemática una importante dosis de razonabilidad y sensatez, además de justicia cimentada en normas y principios jurídicos. Porque, por un lado, efectivamente y de forma indudable, el tercero no sujeto pasivo que asume el pago de un impuesto en virtud de un pacto privado constituye una persona física o jurídica que ostenta un derecho o interés legítimo en la legalidad del acto administrativo impugnado que afecta a aquel impuesto, que es el modo en el que se define la legitimación en el artículo 19 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que, como bien señala el tribunal madrileño, debe interpretarse de conformidad a las exigencias constitucionales y, en particular, en aras a la mayor garantía posible del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución. Y, porque, en segundo lugar, el único objeto de la actuación del tercero no sujeto pasivo en el proceso contencioso-administrativo es el de posibilitar el enjuiciamiento de la legalidad del acto administrativo relativo al impuesto cuyo pago fue asumido por aquel en virtud de un pacto, sin que se esconda detrás de esa actuación intento alguno de dificultar la efectividad del crédito tributario que sigue permaneciendo frente al verdadero sujeto pasivo.

IV. El fundamento de la admisión del recurso de casación en el Auto del Tribunal Supremo y el ámbito específico de la cuestión jurídica a resolver

La idea fundamental en que se basa la admisión del recurso de casación por parte del Auto del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 está en la regulación legal específica acerca de la legitimación para la interposición del recurso de reposición contra actos tributarios en el ámbito de los tributos locales, contenida en

el artículo 14.2 d) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Porque a diferencia de lo que ocurre con la normativa legal reguladora de la legitimación en la vía económico-administrativa, tanto en la actual como en la anterior Ley General Tributaria [artículos 232.1 b) y 167 d), respectivamente], no existe una previsión expresa en relación con ese recurso de reposición en el ámbito de los tributos locales que niegue la legitimación de "Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato". Más bien, al contrario, parece establecerse una amplia legitimación para la interposición de ese recurso al preverse que pueden interponer el mismo, no solo "Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos, así como los obligados a efectuar el ingreso de derecho público de que se trate". Sino también "Cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión".

"Como se ve –dice expresamente el Tribunal Supremo en su auto- el último de los preceptos mencionados –se refiere al artículo 14.2 d) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que acabamos de reproducir- no proscribire expresamente la legitimación para interponer el recurso de reposición tributario local de quienes asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o convenio, como sí lo hace el artículo 232.2.d) LGT [«No estarán legitimados: d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato»], para las reclamaciones económico-administrativas, proscripción que ha de entenderse extendida al recurso de reposición tributario general en virtud de lo dispuesto en el artículo 223.3 LGT [«A los legitimados e interesados en el recurso de reposición les serán aplicables las normas establecidas al efecto para las reclamaciones económico-administrativas»].

Así lo revela también especialmente la enunciación que hace el Tribunal Supremo de la cuestión jurídica que se plantea y que deberá resolverse, que es la de "Determinar si se debe reconocer o no 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 local -como el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana-, teniendo en cuenta, por un lado, que no está expresamente proscribida su legitimación para interponer el recurso de reposición tributario local y que dicho recurso agotará la vía administrativa previa en buena

parte de los casos -en todos los que no existan reclamaciones económico-administrativas locales- (...)”.

Por tanto, la posición que pueda sentar el Tribunal Supremo a partir del recurso de casación presentado y admitido es únicamente en el ámbito del tributos locales cuyo sistema de recursos sea el del recurso de reposición obligatorio del artículo 14 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, tras cuya resolución se agota la vía administrativa, dando paso a la jurisdicción contencioso-administrativa. Este es el sistema de recursos aplicable, como es sabido, en la generalidad de los entes locales que no son municipios de gran población que han creado un órgano económico-administrativo municipal. Lo que tiene su justificación, además de por ser este el sistema de recursos aplicables en el asunto que dio lugar a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que fue objeto del recurso de casación, en que en esta regulación legal no se contiene previsión expresa alguna que niegue la legitimación al tercero no sujeto pasivo que asume el pago de un tributo en virtud de un pacto privado. En relación con esta normativa legal, como fundamenta acertadamente el Ayuntamiento en su recurso de casación, no existe jurisprudencia.

¿Significa esto que, sin embargo, fuera de este ámbito, en el del sistema de recursos general en el ámbito tributario, de reclamación económico-administrativa obligatoria, respecto al que existe una previsión legal específica que niega legitimación al tercero que asume por pacto el pago del tributo, sí existe jurisprudencia reiterada y consolidada del Tribunal Supremo acerca de la falta de legitimación de dicho tercero para interponer un recurso contencioso-administrativo?

En nuestra opinión, no. Sin poder entrar aquí en el detalle, no pueden desconocerse ni las cuestiones jurídicas suscitadas ni las circunstancias de hecho existentes en cada caso, así como tampoco los concretos pronunciamientos dictados y argumentaciones utilizadas, en las distintas sentencias del Tribunal Supremo que suelen citarse en relación con esta materia. Básicamente, las sentencias de 2 de junio de 2001 (rec. 1735/1996, ponente D. José Mateo Díaz), de 25 de junio de 2001 (rec. 3586/1996, ponente D. Ramón Rodríguez Arribas), de 1 de julio de 2002 (rec. 3896/1997, ponente D. Pascual Sala Sánchez) y de 13 de mayo de 2010 (rec. 296/2005, ponente D. José Antonio Montero Fernández).

En particular, en relación con esta última, que es reproducida en parte por el auto del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018, y en la que se señala respecto a la previsión del artículo 232.2 d) de la Ley General Tributaria, que es una "Limitación legal, que en atención de la finalidad impuesta, preservar la relación jurídica tributaria de inmisiones ajenas a su ámbito definido legalmente, en principio, se muestra adecuada y proporcionada en función de dicha finalidad, sin que además se quebrante el interés legítimo del tercero, que en atención a la libertad de pacto podrá convenir con el obligado tributario y dentro del ámbito natural en el que se desarrolla dicho pacto, todo aquello que preserve sus derechos e intereses, y, en su caso, ventilar los conflictos que surjan a través de la jurisdicción civil", debe destacarse algo que puede parecer desapercibido si se centra únicamente la atención en fragmentos parciales de la misma: en ella se resolvía un recurso de casación para unificación de doctrina y no llega realmente a entrarse en el fondo del asunto, porque la "ratio decidendi de la sentencia recurrida, su fundamento, como se ha puesto de manifiesto resulta distinto del que sirvió de base a las sentencias de contraste (...) Lo cual impide que pueda apreciarse una posible contradicción en la doctrina legal, sin que sea el recurso de casación para unificación de doctrina el cauce adecuado para enjuiciar la legalidad de la sentencia de instancia ad intra (...)” (FJ. 5º). Por tanto, aquellas argumentaciones carecen de valor alguno para la creación de jurisprudencia.

Por otra parte, se trata de una materia distinta, pese a la coincidencia de algunos de los aspectos de la problemática antes señalada, la relativa a otros ámbitos en los que se plantean las consecuencias de la previsión del actual artículo 17.5 de la Ley General Tributaria acerca de la irrelevancia de efectos frente a la Administración Tributaria de los actos o convenios de los particulares sobre los elementos de la obligación tributaria que no pueden ser alterados. A modo de ejemplo, puede mencionarse la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2014 (rec. 3521/2012, ponente D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco).

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

El auto del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 admite un recurso de casación interpuesto contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de marzo de 2018, planteándose como cuestión jurídica a resolver la relativa a si se debe reconocer o no 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 local.

Esta admisión se basa fundamentalmente en la regulación legal específica acerca de la legitimación para la interposición del recurso de reposición contra actos tributarios en el ámbito de los tributos locales, contenida en el artículo 14.2 d) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Porque a diferencia de lo que ocurre con la normativa legal reguladora de la legitimación en la vía económico-administrativa, tanto en la actual como en la anterior Ley General Tributaria [artículos 232.1 b) y 167 d), respectivamente], no existe una previsión expresa en relación con ese recurso de reposición en el ámbito de los tributos locales que niegue la legitimación de "Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato". Más bien, al contrario, parece establecerse una amplia legitimación para la interposición de ese recurso al preverse que pueden interponer el mismo, no solo "Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos, así como los obligados a efectuar el ingreso de derecho público de que se trate". Sino también "Cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión".

Por tanto, la posición que pueda sentar el Tribunal Supremo a partir del recurso de casación presentado y admitido es únicamente en un ámbito en el que no existe aún jurisprudencia: el de los tributos locales cuyo sistema de recursos sea el del recurso de reposición obligatorio del artículo 14 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, tras cuya resolución se agota la vía administrativa, dando paso a la jurisdicción contencioso-administrativa. Este es el sistema de recursos aplicable, como es sabido, en la generalidad de los entes locales que no son municipios de gran población que han creado un órgano económico-administrativo municipal.

Ello puede ser también una ocasión para que el Tribunal Supremo aclare el alcance de sus pronunciamientos anteriores sobre esta problemática de la legitimación del tercero no sujeto pasivo en el proceso contencioso-administrativo en aquellos supuestos en los que existe una vía económico-administrativa obligatoria, ámbito en el que no parece que exista jurisprudencia reiterada y consolidada.