



Roj: **STS 1463/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1463**

Id Cendoj: **28079130022023100106**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/04/2023**

Nº de Recurso: **2309/2021**

Nº de Resolución: **489/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 14575/2020,**

**ATS 1032/2022,**

**STS 1463/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 489/2023**

Fecha de sentencia: 18/04/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2309/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/03/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2309/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 489/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de abril de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **2309/2021**, interpuesto por el procurador don José Manuel Fernández Castro, en nombre y representación de la entidad mercantil **SPIRIT REIN ESPAÑA, S.L.**, contra la sentencia nº 735/2020, de 10 de diciembre, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación nº 709/2020, dirigido contra la sentencia de 20 de mayo de 2020, dictada por el Juzgado nº 12 de Madrid en el recurso nº 450/2019. Ha comparecido como recurrido el **AYUNTAMIENTO DE MADRID**, bajo la representación y defensa de Letrada consistorial.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 10 de diciembre de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] ESTIMAR EL RECURSO DE APELACIÓN interpuesto por la mercantil Spirit España Reim, S.L., contra la sentencia de fecha 20 de mayo de 2020 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 12 de Madrid, en el Procedimiento Ordinario número 450/2019, sentencia que REVOCAMOS. Sin imposición de costas.*

*DESESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por Spirit España Reim, S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid de 3 de abril de 2019, que desestima la reclamación económico administrativa formulada por Spirit España Reim, S.L., contra Resolución de 9 de junio de 2016 del Director de la Agencia Tributaria de Madrid que inadmitió la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de la rectificación de las autoliquidaciones en concepto de IIVTNU. Sin imposición de costas [...]"*

### **SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador Sr. Fernández Castro, en nombre de SPIRIT ESPAÑA REIM, presentó escrito de 5 de febrero de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como infringida la jurisprudencia recaída en las sentencias de este Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2019, dictada en el recurso de casación 3738/2018, y de 17 de septiembre de 2020, recurso de casación 991/2019, así como el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24 de la Constitución Española.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 12 de marzo de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Fernández Castro, en nombre de la recurrente, ha comparecido el 7 de mayo de 2021; y la letrada municipal, en el del Ayuntamiento de Madrid, parte recurrida, lo ha hecho el 10 de mayo de 2021, todos dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala Tercera admitió el recurso de casación en auto de 2 de febrero de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] Determinar si quien resulta obligado al pago del impuesto sobre el incremento del 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 [...]"*

2. El procurador Sr. Fernández Castro, en la representación indicada, interpuso recurso de casación el 24 de marzo de 2022, en el que se solicita :

*"[...] que se sirva admitir el presente escrito, la documentación que le acompaña y las copias de ambos, tener por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia núm. 735 dictada por la Sala de lo Contencioso-*



Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictada con fecha 10 de diciembre de 2020, en relación con el recurso de apelación 709/2020, por la que (i) estima el recurso de apelación en el P.O. 450/2019 y (ii) a la par, se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid ("TEAMM") de 3 de abril de 2019 que desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra resolución de 9 de junio de 2016 de la Dirección de la Agencia Tributaria de Madrid, y previos los trámites oportunos, se case la Sentencia referenciada, se estime plenamente el recurso en los términos interesados [...].

#### **CUARTO.- Oposición al recurso de casación.**

El Letrado del Ayuntamiento de Madrid, emplazado como recurrido, presentó escrito de oposición el 27 de abril de 2022, donde afirma:

*"[...] De acuerdo con lo expuesto se solicite a la SALA que fije la siguiente doctrina: Aquéllos interesados que resultan obligados al pago del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en virtud de pacto o contrato con el sujeto pasivo del tributo, no se encuentran legitimados para instar la rectificación de la autoliquidación tributaria y para solicitar la devolución del eventual ingreso indebido derivado de aquélla [...]."*

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 7 de marzo de 2023.

En virtud de providencia de esa misma fecha, se acordó lo que sigue:

*"[...] Con suspensión del plazo legal para dictar sentencia y sin que con este trámite se anticipe o prejuzgue en modo alguno el resultado del recurso de casación y, en particular, la respuesta que hayamos de dar sobre la cuestión planteada como de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, relativa a la legitimación activa, en vía de recurso o reclamación económico-administrativa -no así en el proceso jurisdiccional, que esta Sala ha reconocido ( art. 19.1 LJCA ) como manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva, en el acceso a la jurisdicción, en las sentencias de 30 de octubre de 2019 (casación nº 3738/2018 ) y 17 de septiembre de 2020 (casación nº 991/2019 )-, la Sala acuerda lo siguiente:*

*Oír a las partes comparecidas, por plazo común de diez días, para que formulen alegaciones acerca de si el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia tras la publicación de la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional nº 182/2021, de 26 de octubre, dictada en el recurso de inconstitucionalidad 4422/2020, teniendo en cuenta que la cuestión de fondo subyacente, referente a la validez de las liquidaciones tributarias o de las denegación o inadmisión de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, ha sido resuelta recientemente en las sentencias de esta Sección 2ª de 12 y 14 de diciembre de 2022, recursos nº 7434 y 7772/2020, que se remiten a la de 26 de julio de 2022, casación nº 7928/2020, en sentido favorable a la nulidad de cualquier acto administrativo no excepcionado en la limitación de efectos que efectúa el Tribunal Constitucional, por desaparición plena y total de la base imponible del impuesto municipal.*

*En caso hipotético de apreciación por este Tribunal Supremo, en su sentencia sobre la concurrencia de legitimación activa para pedir la devolución de ingresos indebidos ante el Ayuntamiento y de aplicación de nuestra doctrina indicada acerca de la proyección al caso de la nulidad de la Ley de Haciendas locales en los términos mencionados, óigase también a las partes sobre si, vista nuestra doctrina, es aún preciso mantener la pretensión actora de que acordemos la retroacción de actuaciones para acreditar la minusvalía invocada, atendido el hecho de que se trataría, en tal hipótesis, de una actividad probatoria superflua.*

*Con su resultado se acordará lo pertinente [...]."*

Formuladas alegaciones por las partes, la Sala, continuó la deliberación del asunto y el día 11 de abril de 2023 lo votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si quien resulta obligado al pago del impuesto sobre el incremento del 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 aquélla.



Es preciso aclarar que la legitimación activa por la que nos interroga el auto de admisión es la que discurre a través de las vías impugnatorias previas al proceso judicial, es decir, la que ostenta -o no- quien solicita la devolución de lo pagado, en concepto fiscal, por quien ha asumido tal obligación, ante la Administración por razón de lo pactado contractualmente con quien sí estaba obligado por la ley (el transmitente, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso - art. 106.1.b) Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales-).

Esto es así porque este Tribunal Supremo ha reconocido, en las dos sentencias, citadas en el expresado auto, de 30 de octubre de 2019, dictada en el recurso de casación 3738/2018, y 17 de septiembre de 2020, recurso de casación 991/2019, que hay legitimación activa procesal ( art. 19.a) LJCA) para recurrir judicialmente, 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-, 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. Doctrina que ratifica la sentencia de 17 de septiembre de 2020, que fija el mismo criterio interpretativo, por remisión a la sentencia de 30 de octubre de 2019.

**SEGUNDO.- La sucesión de los hechos relevantes en este asunto, con remisión a los reflejados en el auto de admisión.**

El auto de admisión sintetiza los hechos relevantes en el asunto:

**"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.**

Un análisis de la resolución administrativa inicialmente impugnada y de la sentencia de instancia, nos lleva a destacar los siguientes datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación.

La empresa hoy recurrente, adquirente por compraventa de una serie de bienes inmuebles, presentó una solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de la rectificación de las autoliquidaciones en concepto de IIVTNU, que fue **inadmitida** por resolución de 9 de junio de 2016 del Director de la Agencia Tributaria de Madrid.

Interpuesta reclamación... frente a dicha resolución, fue **desestimada** por resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid (TEAM) de fecha 3 de abril de 2019.

Contra esta resolución se formuló recurso contencioso-administrativo, que fue resuelto por sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 12 de Madrid, dictada en el procedimiento ordinario número 450/2019, que *declaró su inadmisión al estimar la excepción procesal*, opuesta de contrario, consistente en la falta de legitimación activa de la recurrente, al ser el sujeto pasivo y obligado tributario la sociedad Reg. Galileo 72, S.L., vendedora de los inmuebles objeto de la transmisión.

Interpuesto recurso de apelación, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de diciembre de 2020, revoca tal pronunciamiento con fundamento en la improcedencia de la declaración de inadmisión contenida en su fallo, pues la falta de legitimación no se basó en lo dispuesto en el artículo 19 LJCA, sino en los artículos 17.5 y 232.b) de la ley 58/2003, General Tributaria ... (LGT), así como en el hecho de que *no son interesados y no están legitimados en vía administrativa quienes, sin ser sujetos pasivos de un tributo, asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato*. Ello implica que la sentencia, que se pronunció sobre la conformidad a derecho de la resolución recurrida, en sentido material fuese de desestimación.

No obstante, la estimación de la apelación no implica la del recurso contencioso-administrativo, que fue finalmente desestimado, pues aunque se admite la posibilidad de que la entidad Spirit España Reim, S.L., *pueda acudir a la vía judicial para analizar el acto administrativo*, se concluye la conformidad a derecho del acto administrativo que acordó la inadmisión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por aplicación del art. 33 RD 939/2995 de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. *En cuanto a las sentencias del Tribunal Supremo que fueron invocadas por la recurrente*, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid no considera que contengan una doctrina que resulte de aplicación al caso de autos por cuanto "el Tribunal Supremo reconoce legitimación procesal para conocer de la **plusvalía** o minusvalía porque el recurrente estaba legitimado por la ley administrativa para interponer el recurso obligatorio de reposición. Por lo tanto, **dichas sentencias no realizan la afirmación general que pretende el apelante consistente en que la obligación asumida por contrato de pagar un impuesto, legitima al obligado contractual para acudir ante los tribunales para discutir dicho impuesto** (por ejemplo, la **plusvalía** o minusvalía en el IIVTNU), a pesar de que existan normas administrativas que impiden a las Administraciones atender a dichas peticiones en vía administrativa (por ejemplo, el art. 33 RD o el art. 232 LGT)." Y concluye en este sentido que "no existe Jurisprudencia del Tribunal Supremo que fije una doctrina casacional consistente en que las normas



administrativas que pretenden salvaguardar que la Administración Tributaria no tenga que analizar pactos privados (y así que su interlocutor sea únicamente el obligado tributario), no impiden que dicho obligado contractual, pueda ser interlocutor con los jueces para analizar la corrección de la liquidación (minusvalía, base, cuota), que aunque no propia, sí ha abonado, teniendo claro "interés" el que ha pagado materialmente el impuesto. El apelante no ha presentado Jurisprudencia del Tribunal Supremo que permita que el Juez analice dentro de un recurso judicial interpuesto por el obligado contractual (y por tanto no el obligado tributario), la corrección de un impuesto que ha pagado, y poder analizarlo con independencia de cuál es el sistema de recurso administrativo al que está sometido, ya sea rectificación de autoliquidación ( art. 33 RD), recurso potestativo de reposición previo a la reclamación económico-administrativa ( art. 225 LGT) o recurso obligatorio de reposición (art. 14 LHL), para con ello no crear diferencias entre Ayuntamientos de mayor o menor extensión (que hayan o no creado Tribunales municipales) o entre quienes presenten una autoliquidación o a los que se le practique una liquidación.

No existiendo tal jurisprudencia que afirme que la obligación contractual, por sí misma (con independencia de si tienen o no legitimación administrativa, RD o LGT, LHL para discutir ante la Administración la liquidación), sí legitima para acudir a los tribunales para analizar el fondo de la liquidación (no solo la inadmisión dictada por la Administración), es obligado acudir a la literalidad del art. 33 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el **Reglamento General de Recaudación**, "Legitimación, lugar de pago y forma de pago. 1. Puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago. El tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago ". No pudiendo el obligado contractual hacer uso de los derechos que le corresponden al obligado tributario, entre ellos, la rectificación de autoliquidación, es acertado el acto administrativo aquí analizado y ello conduce, no a la inadmisión del recurso judicial, sino a la desestimación del recurso judicial, confirmando con ello el contenido de inadmisión administrativa del acto administrativo".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación [...].

#### **TERCERO.- Juicio interpretativo que formula la Sala.**

1) Como se ha señalado más arriba, esta propia Sala Tercera, en dos sentencias, de 30 de octubre de 2019 (recurso de casación nº 3738/2018) y de 17 de septiembre de 2020 (casación nº 991/2019), se ha pronunciado ya sobre la legitimación activa que asiste judicialmente a quien, sin ser sujeto pasivo, haya asumido en virtud de pacto o contrato la obligación, ante la Administración del pago de un tributo, que ésta ha aceptado.

La primera de tales sentencias establece la siguiente doctrina:

*"[...] La doctrina que hemos de fijar respecto a la cuestión de interés casacional delimitada en el presente recurso de casación es que se debe reconocer 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-, 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 [...]."*

La misma doctrina es repetida en la sentencia citada en segundo lugar.

2) El problema que se suscita en este recurso de casación reside en el hecho de que la Administración municipal inadmitió la solicitud de devolución de ingresos indebidos, por falta de legitimación que asiste al tercero que no es sujeto pasivo para pedir la devolución de un tributo, criterio que fue ratificado por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid -TEAMM-, con fundamento directo en el artículo 232.2.d) LGT, que es un precepto de rango legal excluido del análisis que determinó nuestra sentencia antes reproducida:

*"[...] 2. No estarán legitimados -para promover las reclamaciones económico-administrativas-: ...*

*d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato".*

En la vía judicial, el Juzgado inadmitió el recurso contencioso-administrativo, sobre la base, de nuevo, del propio art. 232.2 LGT que, obviamente, no es una norma procesal. Además, no es inadmisibles el recurso deducido para combatir una decisión administrativa de inadmitir una petición o recurso, porque entonces se cercena de plano toda posibilidad de control jurisdiccional sobre la adecuación legal de dicha resolución.

La Sala de apelación, al examinar el recurso deducido por SPIRIT contra la meritada sentencia de instancia, la revoca, valiéndose para ello de dos argumentos: 1) la norma que debe regir la legitimación en el proceso es el artículo 19 LJCA; 2) que no cabe inadmitir un recurso en que se dilucida una decisión administrativa que, a su vez, inadmite una solicitud.



Sin embargo, la Sala de apelación convierte la inadmisión acordada en desestimación, indicando al respecto que la jurisprudencia del Tribunal Supremo se refiere solo a la legitimación procesal, vinculada al derecho a la tutela judicial efectiva, la prevista en el art. 19 de la LJCA, pero *no aborda un problema distinto, el de la falta de legitimación administrativa*, contenida en el ya citado artículo 232.2.d) LGT y en el artículo 33 del Reglamento General de Recaudación.

3) En suma, se viene, de hecho, a desatender nuestra jurisprudencia en tanto en ésta se aborda la legitimación, en virtud de sendos recursos de casación deducidos por distintos Ayuntamientos disconformes con la legitimación reconocida en la instancia a los terceros que aquí reivindican su derecho.

4) Quiere ello decir que el resultado a que conduce la argumentación de la Sala de instancia y el fallo que de ella deriva es que la legitimación administrativa y la judicial son instituciones inconexas, que pueden dar lugar a situaciones distintas entre sí, al menos en tanto es posible concebir que una persona física o jurídica que ha satisfecho, ante la Administración, el pago de un impuesto, por pacto con quien tiene la condición de sujeto pasivo, carezca de legitimación administrativa pero sí posea la judicial.

5) Otra cuestión de necesaria precisión es que, tratándose en ambos recursos de casación que crearon la doctrina aquí invocada como precedentes, de actos de denegación de solicitudes procedentes de Ayuntamientos pequeños, en los que no existe vía económico-administrativa local, se pudo soslayar el problema de la legitimación en el ámbito del recurso de reposición, mientras que ahora tenemos, en este asunto, una norma con rango de ley, prohibitiva de la legitimación en vía económico-administrativa, la cual resulta incompatible, al menos en apariencia, con el art. 19 LJCA.

6) Si atendiéramos a lo que señala al respecto la sentencia de apelación, y a las consecuencias resultantes de su aplicación a los casos en que proceda, resultaría la consecuencia paradójica de que resulta indudable la legitimación procesal para acudir al contencioso-administrativo (dada la existencia de un interés evidente, que no se discute, en que se devuelva el importe equivalente al tributo pagado, pues en él se gravó una capacidad económica inexistente); mientras que no la tendría, insólitamente, para formular esa solicitud en la vía previa. Esta antinomia no parece que pueda ser admisible ni es lógica.

De hecho, supondría que el interesado en la devolución habría de acudir a la Administración municipal a que le denegaran su legitimación -si es que ésta atendiera el criterio sentado por la Sala de Madrid-, para luego dar paso a un recurso contencioso-administrativo en el que, contrariamente a lo que sucede en una vía preceptiva previa al proceso -y, dependiente, en su existencia y fines, de éste-, en que el accionante tendría vedado el acceso por falta de legitimación.

6) Existe, además de tan indeseable incoherencia entre instituciones conexas e interdependientes, otra añadida, la que resulta de los diferentes regímenes aplicables, en cuanto a legitimación activa, entre unos ayuntamientos y otros, en función de que la modalidad impugnatoria de sus actos sea el recurso de reposición (art. 14.2 TRLHL) o la reclamación económico-administrativa, tal como ya ha interpretado, para el recurso de reposición, este Tribunal Supremo. Por ello, 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.

7) De aceptarse tal antinomia, el adquirente de un inmueble que asume por pacto privado el pago del impuesto tendría que acudir a la vía previa -reposición o TEAM, según los casos- a que le indicaran que no está legitimado para ejercitar esa vía, para después, frente a la inadmisión, poder acudir al contencioso-administrativo, donde sí tendría legitimación. Esto no tiene sentido y el Derecho no puede quedar indiferente.

#### **CUARTO.- Comentario al trámite de audiencia abierto al efecto.**

Se pueden añadir, como consideración que pueda ayudar a resolver este dilema, otros argumentos complementarios:

a) Estamos ante una obligación tributaria referida a un tributo, el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, que el Tribunal Constitucional, en su sentencia nº 182/2021, de 26 de octubre, considera contrario a la Constitución, y lo ha hecho desaparecer del ordenamiento jurídico en los casos afectados.

b) La minusvalía fue aducida desde el primer momento y no examinada debido a la falta de legitimación.

c) El recurrente consta como pagador en el modelo de autoliquidación, aunque figura como sujeto pasivo quien realmente lo es según la LHL.



d) Lo que en este recurso se nos pregunta en el auto de admisión afecta a la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos, pero en realidad la sentencia de instancia, niega, además, en los términos vistos, la legitimación procesal, dados los términos de su argumentación la STSJ y el hecho de que no hubiera entrado en el fondo del asunto.

e) Extrañamente, la recurrente interesa la retroacción de las actuaciones, pese a que afirma con rotundidad que concurría esa minusvalía, dato que ha devenido totalmente intrascendente y superfluo si se atiende a la inexistencia del tributo mismo, la cual afecta al llamado por la ley a abonar su importe pero, también, obviamente, a quien ha visto disminuido su patrimonio por razón de un pago ilegal, que bien podría el Ayuntamiento de Madrid, con observancia del principio de buena administración, generador del derecho de la misma denominación, haber procedido de oficio a devolver, por ilícito, a su pagador.

f) Si se ordenase la retroacción pedida -antes de que se abriera el trámite de audiencia- para nueva sentencia que reconociera plenamente la legitimación, se debería ofrecer, al respecto, al ya reconocido como interesado la posibilidad de prueba, que es la razón que habría justificado, bajo esas premisas, la retroacción que, como hemos visto, resulta innecesaria, con o sin disminución patrimonial.

g) No se trata, por tanto, de lo que erróneamente interpreta la recurrente que justificaría, a juicio de este Tribunal, la evitación de la retroacción de actuaciones, que sería "[no] entorpecer el procedimiento en cuestión, ni adicionar carga de trabajo innecesaria a la Sala, por lo que respetará y acatará las actuaciones que se consideren más oportunas por parte de este Alto Tribunal". Pues, en realidad, se trataría de impedir trámites procesales inoportunos, carentes de sentido y conducentes a un resultado probatorio irrelevante para el proceso.

h) Por lo demás, las alegaciones formuladas por el Ayuntamiento de Madrid en el trámite concedido al efecto no cambian las cosas, pues se limita a sostener la tesis de la falta de legitimación activa para pedir la devolución de lo pagado en concepto tributario, cualesquiera que fueran las circunstancias concurrentes, incluida la inconstitucionalidad de la ley habilitante del impuesto que se ha pagado, ciertamente, por un tercero, pero manifiestamente ilegal, que la entidad local ha percibido y aceptado. Como luego se señalará, es preciso interpretar de forma global y sistemática el art. 232 LGT, extensiva, sin forzar el sentido lógico normativo, a todos los casos de interés legítimo, que resulta evidente.

#### **QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.**

Hemos de dar respuesta a la cuestión planteada en el auto de admisión, partiendo de que la legitimación administrativa no puede correr diferente suerte de la judicial, a la que sirve y a la que se anticipa y condiciona, como trámite preceptivo, máxime cuando la prohibición contenida en el artículo 232.2 LGT, conforme al cual "*...2. No estarán legitimados:...d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato...*", no puede desconocer la prioridad de la regla general más amplia, y no incompatible con ella, establecida en el apartado 1 del artículo citado, conforme al cual "*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.*

Es decir, que quienes no son obligados tributarios *stricto sensu* ni sujetos infractores no pueden ver cegada su vía de acceso al examen y eventual satisfacción de sus intereses legítimos, máxime a la vista de que se ha abonado una cantidad recibida en concepto de impuesto luego declarado inexistente, cuya percepción genera un enriquecimiento injusto.

A la vista de todo ello, procede establecer como doctrina la siguiente:

1) El obligado al pago del impuesto sobre el incremento del 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 la devolución del eventual ingreso indebido derivado de aquélla, por ser incompatible la falta de legitimación administrativa con la judicial, necesariamente unida a la previa, reconocida por nuestra jurisprudencia.

2) La STC nº 182/2021 ha declarado la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL que "*...supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad*". El impuesto es, pues, inexistente y así debió declararlo el Ayuntamiento de Madrid, incluso de oficio.

#### **SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.**



En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil **SPIRIT REIN ESPAÑA, S.L.** contra la sentencia nº 735/2020 de 10 de diciembre, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación nº 709/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso de apelación nº 709/2020 interpuesto por la mercantil citada contra la sentencia de 20 de mayo de 2020, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 12 de Madrid, en el recurso número 450/2019 contra la resolución del TEAM de Madrid de 3 de abril de 2019, que desestimó la reclamación frente a la resolución de 9 de junio de 2016, del director de la Agencia Tributaria de Madrid, que a su vez inadmitió la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de la rectificación de las autoliquidaciones en concepto de IIVTNU, con reconocimiento del recurrente a la legitimación administrativa en el presente caso, dada la inexistencia del tributo pagado, con derecho del recurrente a la devolución de lo ingresado por tal concepto, incrementado en los intereses que procedan.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.