



Roj: **STS 1419/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1419**

Id Cendoj: **28079130022023100097**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/03/2023**

Nº de Recurso: **8419/2021**

Nº de Resolución: **411/2023**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 8764/2021,**  
**ATS 11058/2022,**  
**STS 1419/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 411/2023**

Fecha de sentencia: 28/03/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **8419/2021**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/03/2023

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

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **8419/2021**

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. 411/2023**

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 28 de marzo 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 **8419/2021**, interpuesto por la procuradora doña María José Rodríguez Entrena, en nombre y representación de la entidad mercantil **INMOBILIARIA SOLENCO, S.L.**, contra la sentencia nº 2549/2021, de 22 de junio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada, en el recurso de apelación nº 7612/2019, deducido contra la sentencia de 17 de octubre de 2019, del Juzgado nº 1 de Granada, en el recurso nº 522/2018. Ha comparecido como recurrida la procuradora doña Inmaculada Sierra Morcillo, en nombre y representación del **AYUNTAMIENTO DE MOTRIL (GRANADA)**.

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 22 de junio de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] 1º.- Estima en parte el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil INMOBILIARIA SOLENCO, S.L, contra la sentencia de 17 de octubre de 2019 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Número uno de Granada, que se revoca.*

*2º.- Desestima el recurso contencioso administrativo formulado por la Procuradora Dña. María José Rodríguez Entrena, en nombre y representación de la entidad mercantil INMOBILIARIA SOLENCO, S.L., contra la desestimación presunta del recurso de reposición formulado frente al Ayuntamiento de Motril que confirmó la desestimación presunta a su vez de la solicitud de 17 de Noviembre de 2017 de rectificación de la autoliquidación de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por importe de 204.826,40 euros; y en consecuencia se confirman los actos impugnados por ser ajustados a derecho en los términos expuestos.*

*3º.- No hace especial pronunciamiento sobre el pago de las costas de la apelación y de la primera instancia [...]"*

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

1. Notificada la sentencia a las partes, la procuradora Sra. Rodríguez Entrena, en nombre de INMOBILIARIA SOLENCO, S.L., presentó escrito de 22 de julio de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas:

- El artículo 120 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

- El artículo 33.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (RGR).

- El artículo 14 del Reglamento de desarrollo de la LGT sobre revisión en vía administrativa, Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA).

- El artículo 24 de la Constitución Española (CE).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 19 de octubre de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Rodríguez Entrena, como recurrente, compareció el 9 de diciembre de 2021; y la procuradora Sra. Sierra Morcillo, como recurrida, lo ha hecho el 15 de diciembre de 2021, ambas 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 admitió el recurso de casación en auto de 13 de julio 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. La procuradora Sra. Rodríguez Entrena, en nombre de Inmobiliaria Solenco, S.L., interpuso recurso de casación en escrito de 8 de septiembre de 2022, en el que se pretende de este Tribunal Supremo lo siguiente :

*"[...] dicte Sentencia estimatoria por la que se case y anule la resolución recurrida y acuerde estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto, revocando el acto administrativo recurrido y reconociendo por tanto el derecho de la entidad mercantil INMOBILIARIA SOLENCO, S.L. a la rectificación de autoliquidación de Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana por importe de 204.826,40 €, con derecho a la devolución del ingreso indebido a favor del Excmo. Ayuntamiento de Motril..., dada la ausencia de incremento de valor y, por lo tanto, la no generación del hecho imponible que grava el referido Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana [...]*".

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

La procuradora Sra. Sierra Morcillo, en nombre del Ayuntamiento de Motril, parte recurrida en este recurso de casación, formuló escrito de oposición el 17 de octubre de 2022, que solicita que acordemos:

*"[...] desestimar íntegramente dicho recurso y confirmar íntegramente aquella sentencia, con imposición de las costas de este recurso a la parte recurrente [...]*".

#### **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, día en que efectivamente se deliberó, 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 procesal de dar respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo contenida en el auto de admisión, 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 .

Este asunto es similar, en alguna medida, a otro deliberado en la misma fecha, el recurso de casación nº 2309/2021, siendo así que esa semejanza sustancial entre ambos la aporta en buena medida la Sala de apelación de Granada, que dictó la sentencia ahora impugnada, porque para estimar en parte la apelación y desestimar el contencioso-administrativo por falta de legitimación, transcribe, mediante cita literal, la de la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección 9ª, que ha dado lugar a la casación que hemos reseñado, si bien con la inadvertencia, al copiar *in toto* ésta última, de que uno y otro asunto, aun cuando versan sobre la legitimación administrativa por quien ha asumido obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato, contienen algunas peculiaridades y diferencias que habrían hecho aconsejable un tratamiento diferenciado, tal como más adelante veremos.

#### **SEGUNDO.- Los hechos acaecidos en la vía administrativa previa y en el proceso, relatados en el auto de admisión.**

Conforme reseña el auto de admisión, ha de partirse de los acontecimientos sucedidos en el caso debatido:

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

*Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:*

*1º. Con fecha 22 de julio de 2016, la mercantil Inmobiliaria Solenco, S.L. adquirió un inmueble radicado en el término municipal de Motril, mediante compraventa, de Emilio Alaminos, S.L. Esta segunda sociedad, como transmitente del inmueble y sujeto pasivo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"], presentó autoliquidación del impuesto por importe de 204.826,40 euros, aunque, en virtud de pacto contenido en la escritura pública de compraventa, la adquirente -Inmobiliaria Solenco, S.L.- asumía el pago del referido tributo. A tal efecto, Inmobiliaria Solenco, S.L. formuló solicitud de fraccionamiento de la deuda tributaria que fue concedido por el Ayuntamiento de Motril.*



2º. Sin perjuicio del fraccionamiento y no estando conforme con la autoliquidación practicada al considerar que no se había producido plusvalía gravable por el tributo, Inmobiliaria Solenco, S.L. presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos.

3º. Entendiendo desestimada la solicitud por silencio administrativo, la mercantil presentó recurso de reposición que, igualmente, no fue atendido por el Consistorio.

4º. Contra la desestimación presunta del recurso de reposición, se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue resuelto mediante sentencia de 17 de octubre de 2019 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 1 de Granada, en cuyo fallo se declaró la inadmisibilidad del recurso.

5º. La mercantil interpuso recurso de apelación contra la mencionada sentencia, que se tramitó con el número 7612/2019 ante la Sección Segunda Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada, que fue parcialmente estimado, revocando la sentencia del Juzgado y desestimando, al mismo tiempo, el recurso interpuesto.

La ratio decidendi de la sentencia sobre la cuestión controvertida se contiene en el fundamento jurídico tercero en el que se citan y asumen los criterios sentados por la sentencia de 10 de diciembre de 2020 dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. De apelación n.º 709/2020):

"TERCERO.- Entrando, pues, a conocer sobre la cuestión planteada en el recurso y admitiendo que la recurrente tiene un interés legítimo y por tanto legitimación para interponer el recurso judicial, debido a que la Administración por la vía de la desestimación presunta ha generado frente a ella un acto que le perjudica (concretado, según hemos dicho antes en un primer acto de inadmisión de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, y un segundo acto de desestimación del recurso de reposición interpuesto frente al anterior) queda por examinar si el contenido de dicho acto es o nó (sic) ajustado a derecho, en la medida en que cierra la puerta de la devolución de ingresos indebidos a quien, sin ser sujeto pasivo del impuesto, se ha obligado a su pago porque ha contraído dicha obligación en virtud de contrato.

Tal cuestión ha sido examinada y resuelta por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia de fecha diez de diciembre de dos mil veinte, recaída en el recurso de apelación número 709/2020, en unos términos que esta Sala comparte y que se transcriben a continuación, en lo que interesa:

"[...] 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".

Seguidamente, el auto de admisión expresa las normas aplicadas al caso, o aplicables, susceptibles de ser interpretadas al efecto, sin perjuicio de la posible aplicación de otras que fueran pertinentes al caso:

**"[...] TERCERO. Marco jurídico.**

1. A estos efectos, se plantea la necesidad de interpretar el artículo 33.1 RGR, que dispone:

"1. Puede efectuar el pago, en período voluntario o período 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".**

2. También será preciso interpretar el 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), ["LGT"], que señala:

"Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".

3. Igualmente, debe tenerse en consideración la doctrina sentada por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo en las sentencias de 30 de octubre de 2019 (rec. 3738/2018, ECLI:ES:TS:2019:3488 ) y de 17 de septiembre de 2020 (rec. 991/2019, ECLI:ES:TS:2020:2863 ).

En la primera de ellas, se fija como doctrina 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."

Por su parte, en la sentencia de 17 de septiembre de 2020 , se fijan los mismos criterios interpretativos por remisión a la sentencia de 30 de octubre de 2019 [...]."

[...] QUINTO. Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

El recurso de casación preparado suscita idéntica cuestión jurídica que la planteada en el RCA/2309/2021, admitido a trámite mediante auto de 2 de febrero de 2022 (rec. 2309/2021, ECLI:ES:TS:2022:1032A). Habiéndose apreciado en dicho auto la existencia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia, exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley ( artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió y la cuestión planteada merece igual respuesta que la que en aquel auto se contiene.

En efecto, en el mentado auto se reputó que la cuestión presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA] y, como se reconocía en la sentencia allí recurrida, no existe una jurisprudencia del Tribunal Supremo que se pronuncie sobre este concreto extremo [ artículo 88.3.a) LJCA]. Se afirma lo anterior puesto que las sentencias del Tribunal Supremo que fueron invocadas y tomadas en consideración por aquella Sala de instancia, únicamente se pronuncian a favor de la legitimación *ad causam* en el proceso judicial de quien, sin ser sujeto pasivo, asuma 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 que el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, no proscribiera expresamente su legitimación para interponer el recurso de reposición tributario local que agotará la vía administrativa previa. Habida cuenta de que el sistema de gestión del impuesto en el caso objeto de esta litis es el de autoliquidación y que, por tanto, no resulta plenamente trasladable la doctrina emitida en las antedichas sentencias, que se apoyan en la posibilidad de formular recurso de reposición ante la liquidación practicada por la administración local, resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que dé solución al supuesto planteado, susceptible de apreciarse en multitud de ocasiones, y ello en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

Igual criterio debe aplicarse al presente recurso en la medida en que la Sala de instancia funda el sentido de su resolución en la cita y asunción explícita de los criterios adoptados por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que fue objeto del recurso de casación RCA/2309/2021 y que, como se ha indicado, ha sido ya admitido [...]."

#### **TERCERO.- Consideraciones de 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) Hemos dejado indicado más arriba que entre el recurso de casación que ahora merece nuestra atención y el deliberado en la misma fecha, pese a algunas similitudes entre ellos -que, en buena parte, subraya la Sala de Granada al transcribir la sentencia de instancia impugnada en tal recurso de casación como fundamento casi exclusivo de su decisión-, hay notables diferencias.

Así, esas singularidades que los hacen diferentes (a los dos asuntos) son:

**a)** Se impugna aquí en vía judicial la *desestimación presunta, por silencio, del recurso de reposición* promovido frente a otra desestimación, también presunta, de la solicitud de 17 de noviembre de 2017, formulada para la rectificación de la autoliquidación de IIVTNU, por importe de 204.826,40 euros, presentada por Inmobiliaria Solenco, S.L., fundada la solicitud y el recurso en la ausencia del hecho imponible, que dicha sociedad adujo, al no existir incremento de valor y, por tanto, ser indebido el ingreso efectuado a la Corporación Local.

**b)** Cabe considerar, conforme a muy reiterada jurisprudencia de la Sala Tercera, en sus diferentes secciones, que la desestimación de las solicitudes en procedimientos abiertos a instancia del interesado -utilizando aquí el término *interesado* para oponerlo, simplemente, a los iniciados de oficio-, da lugar a una ficción de acto, al acto presunto, cuya significación, sin salir de tal ficción, es permitir que el ciudadano no quede indefinidamente a la espera de un acto que, por incuria o mala administración, puede no producirse, o llegar muy tarde, atendiendo al plazo legal con que la Administración cuenta para dictarlo.

Sin embargo, tal acto ficticio, imaginario, inferible legalmente de la mudez administrativa, lo es de fondo, de denegación, sin que quepa hablarse, por tanto, en favor de la Administración silente, de un acto presunto -o que presuma o suponga- la inadmisión. Tal es así, ineluctablemente, porque en un recto entendimiento de las cosas, en el ámbito de una Administración que obra al servicio de los ciudadanos, y no de sí misma, en el caso de haberse apreciado que la petición dirigida a aquella para su examen y decisión era inadmisibile, sin duda alguna lo habría afirmado expresamente, razonándolo de forma motivada, en un acto formal y expreso de decisión que habría remitido al peticionario, además, a la correcta vía impugnatoria legalmente prevista.

**c)** Desde esa perspectiva, no cabe concebir que hubiera habido, en este caso, acto alguno del Ayuntamiento de Motril, en su obstinado y persistente silencio, que cupiera interpretar como objeción a la admisión de la solicitud de rectificación y a la del recurso de reposición. La Corporación, que no ha tenido a bien cumplir con su deber de resolver, por dos veces, la solicitud de rectificación de ingresos indebidos y el citado recurso de reposición, no ha declarado, nunca, la falta de legitimación de la reclamante por razón de su condición de tercero en la relación jurídica tributaria. Cabe deducir de esa tenaz pasividad la inexistencia de razones, en todo caso no desveladas, que permitan considerar que la entidad local basó su silencio en consideraciones relativas a la falta de legitimación.

**d)** Además de ello, el recurrente alega y acredita que la propia Corporación Local le dotó de legitimación, emitiendo plan de pagos o fraccionamiento en 24 mensualidades a su nombre, por lo que no cabe entender, al unísono, que el pagador dispone de legitimación para satisfacer la autoliquidación del IIVTNU y, a un tiempo, a *posteriori*, negarle dicha legitimación para solicitar su rectificación y devolución de ingresos indebidos, una vez detectado que no existe hecho imponible, lo cual conlleva, cuando menos, un enriquecimiento injusto.

**e)** En definitiva, no se trata sólo de que Inmobiliaria Solenco haya pagado, en nombre de un tercero, en virtud de pacto contractual, sino que es el propio Ayuntamiento de Motril quien tuvo al pagador como interesado en un procedimiento, razón por la que dotó, de un modo presunto o concluyente, de legitimación activa para el pago a aquella, pues autorizó carta de pago o fraccionamiento en 24 mensualidades a su propio nombre. A tal respecto, una cosa es la admisión del pago por tercero -que puede englobar la asunción de la obligación tributaria por aquél, por razón de pacto *inter privatos*, pero también admite otras posibilidades, como el pago por representante directo o indirecto-; y otra bien distinta que, a quien ha reconocido el Ayuntamiento como pagador -no cabe olvidar que de una deuda tributaria- le haya hecho destinatario de una posición jurídica, como el fraccionamiento o plan de pagos, que implican un caso modulado, al menos, de legitimación activa, pues sin dejar de ser tercero, es reconocido por la Administración como titular de derechos e intereses propios y distintos de los que asisten al sujeto pasivo legalmente establecido.

**f)** Por su parte, el Ayuntamiento de Motril se ha limitado, en su escrito de oposición, a defender la sentencia, que a su vez se inspira en la del TSJ de Madrid citada, en el sentido de que no hay legitimación para entenderse con quien no es sujeto pasivo, obviando, de un lado, que tal objeción se la pudo realizar de forma expresa; y, de otro, que la Sala de Madrid, en su asunto, tenía que abordar la exégesis de una norma prohibitiva expresa, la establecida en el artículo 232.2.d) de la LGT, que era aplicable en aquél asunto, pero no en éste.

**g)** 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 desligadas entre sí, al menos en tanto es posible concebir, bajo esa postura, que una persona



física o jurídica que ha satisfecho, ante la Administración, el pago de un impuesto -por virtud de pacto privado con quien tiene la condición de sujeto pasivo-, carezca de legitimación administrativa, pero sí posea la judicial para emprender la misma iniciativa de devolución de lo indebidamente ingresado.

h) Otra cuestión de necesaria precisión es que, tratándose en ambos recursos de casación que crearon la doctrina de esta Sala aquí invocada como precedente, de actos administrativos de denegación de solicitudes procedentes de Ayuntamientos en los que no existe la vía económico-administrativa local, se pudo soslayar el problema de la legitimación activa en el ámbito del recurso de reposición, mientras que, en la situación que afecta a los ayuntamientos que cuentan con Tribunal Económico-Administrativo, hay una norma con rango de ley, prohibitiva de la legitimación en vía económico-administrativa, la cual resultaría incompatible, al menos en apariencia, con el art. 19 LJCA. En otras palabras, en el recurso de reposición no existe la limitación que expresamente prevé el artículo 232 LGT para la vía económico-Administrativa.

i) Si atendiéramos a lo que señala al respecto la sentencia de apelación, y a las consecuencias *a fortiori* resultantes de su aplicación a los casos en que proceda, resultaría la paradoja insalvable de que es indudable la legitimación procesal para acudir al contencioso-administrativo (dada la existencia de un interés legítimo 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 una reclamación o recurso instrumental de aquél, esto es, para formular esa misma solicitud en la vía previa. Esta antinomia no es admisible ni jurídicamente lógica, teniendo en cuenta, además, que la legitimación activa, como presupuesto procesal entroncada con el acceso al proceso ( art. 24 CE), posee un carácter expansivo que no puede quedar cercenado ni entorpecido mediante interpretaciones restrictivas de la obtención de una decisión de fondo en la vía obligatoria previa.

En otras palabras, supone que el pagador interesado en la devolución habría de acudir a la Administración a que le negara legitimación -atendido el criterio sentado por la Sala de Madrid-, para luego dar paso a un recurso jurisdiccional en que, contrariamente a lo que sucede en esa vía preceptiva previa al proceso -y, dependiente, en su existencia y fines, de éste, en que no tendría vedado el acceso por falta de legitimación-, sí se le reconocería tal derecho al acceso.

j) 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. Ello significa que 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.

k) De aceptarse tal antinomia, el adquirente que asume por pacto 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, acudir al contencioso-administrativo, donde sí tendría legitimación. Esto no tiene sentido y el Derecho no puede quedar indiferente.

Se fundamenta, además, la sentencia, por remisión, en el art. 33.1 del RGR, que dispone que *"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"*. Pero se trata de un precepto reglamentario que no puede regular, por falta de rango normativo, la legitimación del tercero, al margen de sus circunstancias, para accionar en defensa de sus intereses, máxime cuando no son o contrapuestos con los del obligado tributario.

Otra consideración que podría tenerse en cuenta, en ambos casos, es que el impuesto ya no existe y que el Ayuntamiento, que conoce tal inexistencia, podría haber ordenado, de oficio, la nulidad de la liquidación y la devolución de lo pagado, lo que no ha hecho ni explicado por qué no lo hace.

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

Hemos de dar respuesta a la cuestión planteada en el auto de admisión, en los siguientes términos:

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 Administración que no ha contestado explícitamente la solicitud de rectificación de la autoliquidación ni tampoco el recurso de reposición, no puede después aducir en el proceso judicial la falta de legitimación administrativa que, pudiendo haberlo hecho, no declaró, sin faltar a las elementales exigencias de la buena fe y del principio de buena administración.

3) En cualquier caso, el régimen del recurso de reposición establecido en el art. 14.2 del TRLHL no establece una taxativa prohibición equivalente a la prevista en el art. 232 LGT, que es precepto aquí inaplicable.

4) 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 Motril, incluso de oficio.

#### **QUINTO.- 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 **INMOBILIARIA SOLENCO, S.L.**, contra la sentencia nº 2549/2021, de 22 de junio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada, en el recurso de apelación nº 7612/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso de apelación nº 7612/2019, interpuesto por dicha entidad mercantil contra la sentencia de 17 de octubre de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Granada, dictada en el recurso nº 522/2018, contra la desestimación por silencio del recurso de reposición formulado, a su vez, frente a la desestimación, también presunta, de la solicitud de 17 de noviembre de 2017, de rectificación de autoliquidación del Impuesto Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 204.826,40 euros, rectificación que procede, dada la nulidad de los actos tácitos mencionados, con reconocimiento de la devolución de la suma ingresada que se ha indicado, con los intereses legales inherentes a la devolución.

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.